



## תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן)

### הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת

הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה אישרה בישיבתה ביום 7 בפברואר 2006, את תקן חשבונאות מספר 20, הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת. התקן הועבר לעיון רשות ניירות ערך, לשכת רואי חשבון וחברי מועצת רואי חשבון לשלושים יום. התקן ייחפך לסופי ביום 11 במרס 2006.

פברואר, 2006



**תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) - הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים  
בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת**

**פברואר 2006**

**תוכן עניינים**

<u>סעיף</u>	<u>מבוא</u>
1	מטרת התקן
2	תחולה
3	הגדרות
4-7	ייחוס עלות הרכישה בעת רכישה של חברה בת
8-9	מוניטין
	עודף השווי ההוגן של הנכסים נטו על עלות הרכישה של
10	חברה בת
11-16	נכס בלתי מוחשי
13	נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר
14-16	נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר
17	בחינת ירידת ערך
18-20	השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת
21-22	גילוי
23	תחילה
24-27	הוראות מעבר
28-29	השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת
30	גילוי
31-37	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

נספח - הדגמות

# תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) - הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים

## בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת

פברואר 2006

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-37. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

### מבוא

- א. תקן חשבונאות זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 20, תקופת הפחתת המוניטין.
- ב. תקן חשבונאות מספר 20, תקופת הפחתת המוניטין, אשר פורסם במרס 2004, מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 22 לאחר תיקונו בשנת 1998. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 22 בוטל עם פרסומו של תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים, אשר ביטל את ההפחתה של המוניטין וקבע בחינה תקופתית של ירידת ערך מוניטין. כמו כן, פורסמו בעבר הוראות דומות בתקינה האמריקנית. לכן, החליטה הוועדה המקצועית במסגרת הפרויקט לאימוץ התקינה הבינלאומית על אימוץ הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, לעניין ביטול הפחתת מוניטין ובחינת ירידת ערך מוניטין.
- ג. התקן קובע את הטיפול החשבונאי לגבי מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה בת וחברה מוחזקת שאינה חברה בת, לרבות חברה תחת שליטה משותפת.
- ד. התקן מבחין בין מוניטין הנובע מרכישה של חברה בת לבין מוניטין הנובע מרכישה של חברה מוחזקת, שאינה חברה בת לעניין עיתוי בחינת ירידת ערך, וקובע כי לגבי מוניטין הנובע מרכישה של חברה בת יש לבצע בחינה לירידת ערך אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים, המצביעים כי יתכן וחלה ירידת ערך של נכס זה. מוניטין הנובע מרכישה של חברה מוחזקת שאינה חברה בת נכלל בערך בספרים של ההשקעה באותה חברה. לפיכך, בחינת ירידת ערך של מוניטין זה תבצע כחלק מבחינת ירידת ערך של ההשקעה בכללותה אם קיימים סימנים המצביעים כי יתכן וחלה ירידת ערך של ההשקעה.

ה. ירידת ערך של מוניטין הנובע מרכישה של חברה בת ושל השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת תבחן בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 15.

ו. לאור העובדה, כי בעת הקצאת עלות הרכישה יש לייחס שווי הוגן לנכסים הניתנים לזיהוי, לרבות לנכסים בלתי מוחשיים, נקבעו בתקן הנחיות גם לגבי הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים, כמפורט בסעיפים 11-16.

## **מטרת התקן**

1. מטרת תקן זה היא לקבוע כי מוניטין ונכס בלתי מוחשי, בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, שהתהוו ברכישה של חברה מוחזקת לא יופחתו.

## **תחולה**

2. ישות תיישם תקן זה לגבי נכסים בלתי מוחשיים שזוהו בעת רכישה של חברה מוחזקת ולגבי מוניטין הנובע מרכישה זו<sup>1</sup>.

## **הגדרות**

3. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

**נכס בלתי מוחשי (Intangible asset)** - נכס לא כספי הניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית.

**שווי הוגן של נכס (Fair value of an asset)** - הסכום שבו ניתן להחליף נכס זה בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת.

**הפחתה (Amortization)** - ההקצאה השיטתית של הסכום בר-פחת של נכס בלתי מוחשי על פני אורך חייו השימושיים.

**אורך חיים שימושיים (Useful life)** -

(א) פרק הזמן שלאורכו הנכס חזוי להיות זמין לשימוש הישות; או

(ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, אשר חזויות לנבוע לישות מהנכס.

**חברה מוחזקת** - חברה בת וכן חברה שלחברה המחזיקה במניותיה יש השפעה מהותית בה.

**חברה בת** - חברה הנשלטת על ידי חברה אחרת.

---

<sup>1</sup> התקן חל גם על רכישת פעילות שאינה מאוגדת במסגרת חברה.

השפעה מהותית - בהתאם לגילוי דעת 68, שיטת השווי המאזני.

הפסד מירידת ערך (An impairment loss) - הוא הסכום בו הערך בספרים של נכס עולה על הסכום בר-ההשבה שלו.

סכום בר-השבה (Recoverable amount) - כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים.

#### ייחוס עלות הרכישה בעת רכישה של חברה בת

4. בהתאם לגילוי דעת 57, עודף עלות הרכישה של השקעה בחברה בת על חלקה של החברה האם בשוויים ההוגן של נכסיה הניתנים לזיהוי (לרבות נכסים בלתי מוחשיים) בניכוי שוויין ההוגן של התחייבויותיה הניתנות לזיהוי (לאחר ייחוס מסים) במועד הרכישה הוא מונויטין הנובע מרכישה של חברה בת.

5. ההגדרה של נכס בלתי מוחשי דורשת שהנכס הבלתי מוחשי יהיה ניתן לזיהוי (להלן - קריטריון יכולת הזיהוי) בכדי להפרידו מהמונויטין.

6. נכס מקיים את קריטריון יכולת הזיהוי שבהגדרת נכס בלתי מוחשי כאשר הוא:

(א) ניתן להפרדה, כלומר ניתן להפריד אותו מהישות או לפצל אותו וניתן למכור אותו, להעביר אותו, להעניק רשיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס קשור או התחייבות קשורה; או

(ב) נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות, מבלי להתחשב אם זכויות אלו ניתנות להעברה או ניתנות להפרדה מהישות או מזכויות או ממחויבויות אחרות.

7. מונויטין הנובע מרכישה של חברה בת מייצג את ההטבות הכלכליות הצפויות מהנכסים, אשר לא ניתן להכיר ולזהות אותם בנפרד.

#### מונויטין

8. לאחר ההכרה הראשונית, מונויטין הנובע מרכישה של חברה בת, יוצג לפי עלות בניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

9. אין להפחית מונויטין הנובע מרכישה של חברה בת. במקום זאת, יש לבצע בחינה לירידת ערך (for impairment) אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים, המצביעים כי יתכן וחלה ירידת ערך של המונויטין.

## עודף השווי ההוגן של הנכסים נטו על עלות הרכישה של חברה בת

10. עודף חלקה של החברה האם בשווים ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי (לרבות נכסים בלתי מוחשיים) בניכוי שוויין ההוגן של ההתחייבויות הניתנות לזיהוי של החברה הבת (לאחר ייחוס מסים) על עלות הרכישה של ההשקעה בחברה הבת ינוכה תחילה מחלקה של החברה האם בנכסים הבלתי מוחשיים של החברה הבת והיתרה תנוכה מחלקה של החברה האם בנכסים הלא כספיים האחרים של החברה הבת, באופן יחסי לשווים ההוגן של נכסים אלה. יתרת העודף שתיוותר לאחר הניכוי כאמור היא מוניטין שלילי, אשר יוכר בדוח רווח והפסד בעת הרכישה.

### נכס בלתי מוחשי

11. הישות תעריך, אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא מוגדר או בלתי מוגדר. אם הוא מוגדר, הישות תעריך את משך התקופה או מספר יחידות הייצור או יחידות דומות, המהוות את אורך החיים השימושיים. נכס בלתי מוחשי יטופל על ידי הישות כנכס בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כאשר, בהתבסס על ניתוח של כל הגורמים הרלוונטיים, אין גבול נראה לעין של התקופה שבה הנכס חזוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לישות.

12. בסעיפים 90-96 לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים, נקבעו קריטריונים העשויים לסייע בקביעת אורך חיים שימושיים של נכס בלתי מוחשי.

### נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר

13. לאחר ההכרה הראשונית, נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו בכפוף לבחינת ירידת ערך. נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי עלות בניכוי הפחתה מצטברת, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

### נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

14. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת. במקום זאת, יש לבצע בחינה לירידת ערך (for impairment) אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים, המצביעים כי יתכן וחלה ירידת ערך של נכס זה.

15. לאחר ההכרה הראשונית, נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי עלות בניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

16. ישות תבחן את אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי כזה מידי תקופה כדי לקבוע אם האירועים והנסיבות תומכים עדיין בהערכה כי אורך החיים השימושיים הוא בלתי מוגדר. אם האירועים והנסיבות אינם תומכים עוד בהערכה זו, כלומר אורך החיים השימושיים של הנכס

הבלתי מוחשי השתנה מבלתי מוגדר למוגדר, שינוי זה יטופל כשינוי אומדן. הערכה כי אורך חיים שימושיים של נכס בלתי מוחשי השתנה מבלתי מוגדר למוגדר מהווה סימן המצביע כי יתכן וחלה ירידת ערך של הנכס.

### בחינת ירידת ערך

17. ישות תבחן ירידת ערך של מוניטין, הנובע מרכישה של חברה בת ונכסים בלתי מוחשיים בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן חשבונאות מספר 15.

### השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת

18. השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת מטופלת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני בהתאם לגילוי דעת מספר 68, שיטת השווי המאזני. ההבדל בין שיטת השווי המאזני לבין שיטת איחוד דוחות כספיים מחייב הוא בעיקר מבחינת ההצגה. מוניטין, הנובע מרכישת חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, נכלל בערך בספרים של ההשקעה.

19. לאור האמור בסעיף 18 לעיל:

(א) מוניטין הכלול בערך בספרים של השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת, לא יופחת. לפיכך, בקביעת חלק החברה המחזיקה ברווחי (בהפסדי) חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, לא תיכלל הפחתת מוניטין.

(ב) ההוראות בסעיף 10 לגבי עודף השווי ההוגן של הנכסים נטו על עלות הרכישה של חברה בת יחולו גם על עודף כאמור שנוצר ברכישת חברה מוחזקת, שאינה חברה בת.

(ג) לאור סעיף 14 לעיל, הפחתה של התאמות שווי הוגן לערך בספרים של נכס בלתי מוחשי, בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, של חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, אינה נכללת בקביעת חלק החברה המחזיקה ברווחי (בהפסדי) חברה מוחזקת, שאינה חברה בת.

(ד) הוראות סעיפים 111-112 לתקן חשבונאות מספר 15 יחולו על ההשקעה בחברה המוחזקת, שאינה חברה בת.

20. כיוון שמוניטין, אשר נכלל בערך בספרים של ההשקעה בחברה המוחזקת, שאינה חברה בת, אינו מוכר בנפרד, אין לבחון ירידת ערך של המוניטין בנפרד על ידי יישום הוראות תקן חשבונאות מספר 15 לגבי בחינת ירידת ערך מוניטין. במקום זאת, החברה המחזיקה בוחנת ירידת ערך של הערך בספרים הכולל של ההשקעה בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 15.

## גילוי

21. בדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) אופן הקצאת עלות הרכישה;
- (ב) ייחוס עלות הרכישה לנכסים בלתי מוחשיים, לרבות התייחסות לקביעת השווי ההוגן של נכסים אלה; וכן
- (ג) אורך החיים השימושיים של כל נכס בלתי מוחשי והבסיס לקביעתו.

22. הוראות הגילוי בתקן חשבונאות מספר 15 המתייחסות להפסדים מירידת ערך וביטולם חלות גם בתקן זה.

## תחילה

23. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן.

## הוראות מעבר

- 24. הדוחות הכספיים לתקופות שבהן טרם יושם תקן זה לא יוצגו מחדש.
- 25. הטיפול במוניטין הכלול בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005, הנובע מרכישה של חברה בת יהיה כדלקמן:
  - (א) הישות תפסיק להפחית מוניטין זה החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2006.
  - (ב) החל מהתקופה המתחילה ביום 1 בינואר, 2006 הישות תבחן ירידת ערך של מוניטין אחת לשנה (ולכל המאוחר, ביום 31 בדצמבר 2006) או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים, המצביעים כי יתכן וחלה ירידת ערך של המוניטין.
- 26. יתרת המוניטין השלילי הכלולה בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005 הנובעת מרכישה של חברה בת תיזקף ביום 1 בינואר, 2006 ליתרת העודפים באותו מועד.



27. הטיפול בנכס בלתי מוחשי הכלול בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005, הנובע מרכישה של חברה בת, שמוערך בהתאם לסעיף 11 על ידי הישות ביום 1 בינואר 2006 כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, יהיה כדלקמן:

(א) הישות תפסיק להפחית נכס בלתי מוחשי זה החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2006.

(ב) החל מהתקופה המתחילה ביום 1 בינואר, 2006 הישות תבחן ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי זה (ולכל המאוחר, ביום 31 בדצמבר 2006) או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים, המצביעים כי יתכן וחלה ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי זה.

(ג) החל מהתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2006, הישות תבחן את אורך חיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי זה בהתאם להוראות סעיף 16.

השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת

28. הטיפול במוניטין, הכלול בערך בספרים של השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת, בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005, הנובע מרכישה של חברה כאמור:

(א) הישות תפסיק לכלול בחלקה ברווחי או בהפסדי חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, הפחתה של מוניטין זה החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2006.

(ב) יתרת המוניטין השלילי הכלולה בהשקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת, בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005 תיזקף ביום 1 בינואר, 2006 ליתרת העודפים באותו מועד.

29. לאור האמור בסעיף 27 לעיל, הפחתה של התאמות שווי הוגן לערך בספרים של נכס בלתי מוחשי, בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, לא תיכלל בקביעת חלקה של החברה המחזיקה ברווחי או בהפסדי חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006.

גילוי

30. יש לתת גילוי לסכומי ההפחתות של המוניטין, המוניטין השלילי והנכסים הבלתי מוחשיים, שהפחתתם הופסקה ביום 1 בינואר 2006, לכל תקופה קודמת המוצגת בדוחות הכספיים.

## שינויים בתקני חשבוונאות אחרים

31. תקן חשבוונאות מספר 20, תקופת הפחתת המוניטין, בטל.
32. סעיפים 124(א) ו-124(ד) לתקן חשבוונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים, בטלים.
33. שינויים בתקן חשבוונאות מספר 19, מסים על ההכנסה:
- (א) סעיף 18(ג) ישונה כדלקמן: "מוניטין הנוצר בצירוף עסקים (ראה סעיף 21),"
- (ב) סעיפים 24(א) ו-32, בטלים.
- (ג) סעיף 66 ישונה כדלקמן: "כמוסבר בסעיפים 19 ו-26(ג), הפרשים זמניים עשויים להיווצר כתוצאה מרכישה בצירוף עסקים. בהתאם לתקן זה, ישות מכירה בנכסי מסים נדחים (כל עוד נכסי המסים הנדחים עומדים בקריטריון להכרה בסעיף 24) או בהתחייבויות מסים נדחים, כנכסים מזוהים או כהתחייבויות מזוהות במועד הרכישה. כתוצאה מכך, נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים משפיעים על סכום המוניטין או על סכום המוניטין השלילי. עם זאת, בהתאם לסעיף 15(א), ישות אינה מכירה בהתחייבויות מסים נדחים, הנובעות מההכרה הראשונית במוניטין."
- (ד) המשפט בסעיף 68: "אם במועד צירוף העסקים נוצר מוניטין שלילי, יוכר נכס המסים הנדחים והכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד ולא ישונה סכום המוניטין השלילי." ישונה כדלקמן: "אם במועד צירוף העסקים נוצר מוניטין שלילי, יוכר נכס המסים הנדחים והכנסות מסים נדחים בדוח רווח והפסד."
- (ה) סעיפים 102(ב) ו-102(ה), בטלים.
- (ו) סעיף 11 לנספח א', חלק ב', בטל.
34. שינויים בגילוי דעת 57, דינים וחשבוונות כספיים מאוחדים:
- (א) סעיף 2.8.1 ישונה כדלקמן: "עודף עלות הרכישה של השקעה בחברה בת על חלק החברה האם בשוויים הנאות של נכסיה המזוהים (לרבות נכסים בלתי מוחשיים) בניכוי שוויין הנאות של התחייבויותיה המזוהות (לאחר ייחוס מסים כאמור בסעיף 2.8.12 להלן) במועד הרכישה הוא מוניטין הנובע מרכישת השקעה בחברה הבת. מוניטין זה ייכלל כנכס במאזן המאוחד מאחר שהוא מייצג תשלום בגין ציפיות לרווחים בעתיד."
- (ב) סעיפים 2.8.5, 2.8.6, 2.8.7, 2.8.8, 2.8.10, 2.8.13, 3.4.3, 3.4.4, 3.4.5, 3.4.6 ו-3.15(ז), בטלים.

(ג) סעיף 2.8.9 (א) ישונה כדלקמן: "

א. הפרשים שיתבררו עד תום שנת עסקים שלמה אחת שלאחר השנה שבה נרכשה ההשקעה בחברה בת יחייבו תיקון של יתרת המוניטין. אם ביום הרכישה נוצר מוניטין שלילי, הפרשים אלו ייזקפו לרווח והפסד תקופתי.

(ד) סעיף 3.4.1 ישונה כדלקמן: "עודף עלות הרכישה של השקעה בחברה בת על חלקה של החברה האם בשוויים הנאות של נכסיה המזוהים (לרבות נכסים בלתי מוחשיים) בניכוי שוויין הנאות של התחייבויותיה המזוהות (לאחר ייחוס מסים כאמור בסעיף 2.8.12 להלן) במועד הרכישה הוא מוניטין הנובע מרכישת ההשקעה בחברה הבת. מוניטין זה יכלול כנכס במאזן המאוחד."

(ה) סעיף 3.4.9 ישונה כדלקמן: "הפרשים זמניים הניתנים לניכוי והפסדים להעברה של החברה הבת במועד רכישת ההשקעה בה מחייבים הכרה בנכס מסים נדחים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה."

35. גילוי דעת 59, תיקון גילוי דעת 57 בדבר דינים וחשבונות כספיים מאוחדים, בטל.

36. שינויים בגילוי דעת 68, שיטת השווי המאזני :

(א) סעיף 24 ישונה כדלקמן: "העקרונות שנקבעו בגילוי דעת 57 בסעיפים 2.8 ו-3.4 ותקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן), הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת, תקפים גם לעניין הטיפול לפי שיטת השווי המאזני בחברה מוחזקת. ההבדל בין שיטת השווי המאזני לבין שיטת איחוד דוחות כספיים מחייב בהכרח טיפול שונה מבחינת ההצגה. בעוד שבדוח מאוחד יוצגו הנכסים וההתחייבויות המזוהים ("נכסים נטו") שנרכשו לפי שוויים הנאות בעת שנרכשו, וכל התוצאות הנובעות מהשינויים בנכסים נטו יחושבו על בסיס השווי האמור, בדוח לפי שיטת השווי המאזני תחשב החברה המחזיקה מדי תאריך דוח כספי את חלקה בנכסים נטו של המוחזקת ואת התוצאות המתייחסות על בסיס השווי הנאות שנקבע בעת הרכישה, ותכלול את חלקה בשווי המאזני של המוחזקת, לפי בסיס זה."

(ב) סעיף 54(א) ישונה כדלקמן: "מדיניות ההצגה של ההשקעות בחברות המוחזקות, תוך ציון הטיפול החשבונאי במוניטין."

37. הערת השוליים בנספח א' להבהרה מספר 6, הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים של חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, בטלה.

דוגמאות אלה נלוות לתקן זה, אך אינן מהוות חלק ממנו.

## **דוגמאות לפריטים שנרכשו בעת רכישת חברת מוחזקת, אשר מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי**

ההנחיות דלהלן מספקות דוגמאות לפריטים שנרכשו בעת רכישה של חברה מוחזקת, אשר מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, ולכן מוכרים בנפרד ממוניטין בהתאם לתקן, בתנאי שניתן למדוד את שוויים ההוגן באופן מהימן. כדי לקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי צריך שנכס לא כספי ללא מהות פיסית יהיה ניתן לזיהוי. במילים אחרות, הנכס צריך לנבוע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות או שהוא צריך להיות ניתן להפרדה.

הדוגמאות המובאות להלן אין בהן משום רשימה ממצה של פריטים שנרכשו, אשר מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי.

הסברים ופרשנויות לכל אחד מהנכסים המפורטים להלן כלולים במסמך הדגמות לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים.

### **א. נכסים בלתי מוחשיים הקשורים לשיווק**

סימנים מסחריים, שמות מסחריים, סימני שירות, סימנים קולקטיביים, סימני אישור (Trademarks, trade names, service marks, collective marks, and certification marks), שמות דומיין אינטרנט (Internet domain name) והסכמי אי תחרות (Non competition agreements).

### **ב. נכסים בלתי מוחשיים הקשורים ללקוחות**

1. רשימות לקוחות (Customer lists);
2. צבר הזמנות או ייצור (Order or production backlog);
3. חוזים עם לקוחות וקשרי לקוח נלווים (Customer contracts and the related customer relationships).
4. קשרי לקוחות לא חוזיים (Non-contractual customers relationships).

### **ג. נכסים בלתי מוחשיים הקשורים לאומנות**

1. מחזות, אופרות והצגות בלט (Plays, operas, and ballets);

2. ספרים, כתבי עת, עיתונים ויצירות ספרותיות אחרות ( Books, magazines, newspapers ) ; (and other literary works

3. יצירות מוסיקליות כמו קומפוזיציה, מילות שיר וגיינגלים של פרסומות ( Musical works ) ; (such compositions, song lyrics and advertising jingles

4. ציורים וצילומים (Pictures and photographs) ;

5. חומר וידאו ואודיו-ויזואלי, לרבות סרטים, סרטוני מוסיקה ותוכניות טלוויזיה ( Video and ) .(audiovisual material, including films, music videos and television programs

#### ד. נכסים בלתי מוחשיים מבוססי חוזים

1. רישוי ותמלוגים (Licensing and royalty) ;

2. הסכמי זיכיון (Franchise agreements) ;

3. הסכמי הפעלה ושידור (Operating and broadcasting rights) ;

4. זכויות שימוש כמו קידוח, שימוש במים, שימוש באוויר, כריית מחצבים, כריית עצים ושימוש בנתיב ( Use rights such as drilling, water, air, mineral, timber-cutting and ) .(route authorities

## **קשרי לקוחות כנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בעת רכישה של חברה מוחזקת**

הדוגמאות דלהלן ממחישות את ההכרה, בהתאם לתקן זה, בקשרי לקוחות כנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בעת רכישה של חברה מוחזקת.

### **דוגמה 1**

#### **רקע**

חברה אם קיבלה שליטה על חברה בת ביום 31 בדצמבר 20X6. החברה הבת מייצרת מוצרים בשני תחומי עסקים נפרדים - מוצרי ספורט ומכשירי חשמל. לקוח קונה מהחברה הבת גם מוצרי ספורט וגם מכשירי חשמל. לחברה הבת יש חוזה עם הלקוח לפיו החברה הבת היא ספק בלעדי שלו למוצרי ספורט. אולם, אין חוזה לגבי הספקת מכשירי חשמל ללקוח. גם החברה הבת וגם החברה האם מאמינות כי ישנו רק קשר לקוח כולל אחד בין החברה הבת לבין הלקוח.

#### **ניתוח**

החוזה לגבי היותה של חברה הבת ספק בלעדי של מוצרי ספורט ללקוח (בין אם החוזה ניתן לביטול ובין אם לא) עומד בקריטריון החוזה-משפטי לזיהוי כנכס בלתי מוחשי, ולכן מוכר בנפרד ממוניטין, בתנאי שניתן למדוד באופן מהימן את שווי ההוגן. בנוסף, משום שהחברה הבת מקיימת את קשריה עם הלקוח באמצעות חוזה, קשר הלקוח (Customer relationship) עם הלקוח עומד בקריטריון החוזה-משפטי לזיהוי כנכס בלתי מוחשי. לכן, קשר הלקוח כנכס בלתי מוחשי מוכר גם הוא בנפרד ממוניטין, בתנאי שניתן למדוד באופן מהימן את שווי ההוגן. משום שקיים רק קשר לקוח אחד עם הלקוח, השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי זה כולל הנחות בנוגע לקשר של החברה הבת עם הלקוח גם ביחס למוצרי ספורט וגם ביחס למכשירי חשמל.

אולם, אם גם החברה האם וגם החברה הבת היו מאמינות שישנם קשרי לקוח נפרדים עם הלקוח – אחד לגבי מוצרי ספורט ואחר לגבי מכשירי חשמל - קשר הלקוח המתייחס למכשירי חשמל היה נבחן על ידי החברה האם כדי לקבוע אם הוא עומד בקריטריון יכולת ההפרדה לזיהוי כנכס בלתי מוחשי.

### **דוגמה 2**

#### **רקע**

ישות א' קיבלה שליטה על ישות ב' ביום 31 בדצמבר 20X6. ישות ב' עושה עסקים עם לקוחותיה אך ורק באמצעות הזמנות רכש ומכר. ליום 31 בדצמבר 20X6, לישות ב' יש צבר הזמנות רכש של לקוחות מ-60 אחוזים מלקוחותיה, כאשר כולם מהווים לקוחות קבועים. 40 האחוזים האחרים מלקוחותיה של ישות ב' מהווים אף הם לקוחות קבועים. אולם, ליום 31 בדצמבר 20X6, לישות ב' אין הזמנות רכש פתוחות כלשהן או חוזים אחרים עם לקוחות אלה.

### **ניתוח**

הזמנות הרכש מ- 60 אחוזים מלקוחותיה של ישות ב' (בין אם ההזמנות ניתנות לביטול ובין אם לא) עומדות בקריטריון החוזי-משפטי לזיהוי ככספים בלתי מוחשיים, ולכן הן מוכרות בנפרד ממוניטין, בתנאי שניתן למדוד באופן מהימן את שוויין ההוגן. בנוסף, משום שישות ב' מקיימת את קשריה עם 60 אחוזים מלקוחותיה באמצעות חוזים, קשרי לקוחות אלה עומדים בקריטריון החוזי-משפטי לזיהוי ככס בלתי מוחשי. לכן, קשר הלקוח ככס בלתי מוחשי מוכר גם הוא בנפרד ממוניטין, בתנאי שניתן למדוד באופן מהימן את שווי ההוגן.

משום שלישות ב' יש נוהג להתקשרות בחוזים עם 40 אחוזים הנותרים מלקוחותיה, קשריה עם לקוחות אלה נובעים אף הם מזכויות חוזיות, ולכן עומדים בקריטריון החוזי-משפטי לזיהוי ככס בלתי מוחשי. ישות א' מכירה בקשר לקוח זה בנפרד ממוניטין, בתנאי שניתן למדוד באופן מהימן את שווי ההוגן, אף על פי שלישות ב' אין חוזים עם לקוחות אלה ליום 31 בדצמבר 20X6.

### **דוגמה 3**

#### **רקע**

חברה אם קיבלה שליטה על מבטח ביום 31 בדצמבר 20X6. למבטח יש תיק של חוזי ביטוח רכב לשנה אחת אשר ניתנים לביטול על ידי בעלי הפוליסות. ניתן לחזות באופן סביר את מספרם של בעלי הפוליסות, אשר מחדשים כל שנה את חוזי הביטוח שלהם.

#### **ניתוח**

משום שהמבטח מקיים את קשריו עם בעלי הפוליסות באמצעות חוזי ביטוח, קשר הלקוח (Customer relationship) עם בעלי הפוליסות עומד בקריטריון החוזי-משפטי לזיהוי ככס בלתי מוחשי. לכן, קשר הלקוח ככס בלתי מוחשי מוכר בנפרד ממוניטין, בתנאי שניתן למדוד באופן מהימן את שווי ההוגן. בקביעת השווי ההוגן של קשר הלקוח ככס בלתי מוחשי, החברה האם לוקחת בחשבון אומדנים של חידושים ומכירות של מוצרים נוספים ללקוחות קיימים.

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

### חברי הוועדה

#### רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג  
מר אלי אשרף  
רו"ח יגאל גוזמן  
פרופסור אריה גנס, רו"ח  
רו"ח אבי זיגלמן  
פרופסור אפרים צדקה

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק  
רו"ח תמר אורן רוזנברג  
גב' דיקלה כהן

### יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

### משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח דורון דבי  
רו"ח צחי חבושה  
רו"ח אדיר ענבר  
רו"ח מוטי פרידמן  
רו"ח משה פרץ  
רו"ח יזהר קנה

## המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה  
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה  
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה  
מר אייל בן שלוש  
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר רון לובש  
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידים - רשות ניירות ערך  
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו  
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים  
מר איתן רוב  
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים