

# תקן חשבונאות בינלאומי 38

## נכסים בלתי מוחשיים

### International Accounting Standard 38

## Intangible Assets

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2018 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2019.

#### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2019

תקן חשבונאות בינלאומי 38 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח (פורסם במאי 2017) (מועד תחילה 1 בינואר 2021).
  - תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים (פורסם במרס 2018) (מועד תחילה 1 בינואר 2020).
- מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2019 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17 ובמסגרת כרך ג'.

## תוכן עניינים

החל  
מסעיף

	<b>תקן חשבונאות בינלאומי 38</b>
	<b>נכסים בלתי מוחשיים</b>
1	מטרת התקן
2	תחולה
8	הגדרות
9	נכסים בלתי מוחשיים
11	יכולת זיהוי
13	שליטה
17	הטבות כלכליות עתידיות
18	<b>הכרה ומדידה</b>
25	רכישה נפרדת
33	רכישה כחלק מצירוף עסקים
35	נכס בלתי מוחשי אשר נרכש בצירוף עסקים
42	יציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש
44	רכישה באמצעות מענק ממשלתי
45	החלפות נכסים
48	מוניטין אשר נוצר בישות
51	<b>נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו בישות</b>
54	שלב מחקר
57	שלב פיתוח
65	עלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות
68	<b>הכרה בהוצאה</b>
71	הוצאות מהעבר לא יוכרו כנכס
72	<b>מדידה לאחר הכרה</b>
74	מודל העלות
75	מודל הערכה מחדש
88	<b>אורך חיים שימושיים</b>
	<b>נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים</b>
97	מוגדר
97	תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה
100	ערך שייר
104	סקירת תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה

## תוכן עניינים (המשך)

החל  
מסעיף

	נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים
107	בלתי מוגדר
109	סקירה של הערכת אורך החיים השימושיים
	יכולת ההשבה של הערך בספרים - הפסדים
111	מירידת ערך
112	יציאה משימוש ומימושים
118	גילוי
118	כללי
	נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לאחר ההכרה תוך שימוש
124	במודל ההערכה מחדש
126	יציאה בגין מחקר ופיתוח
128	מידע אחר
130	הוראות מעבר ומועד תחילה
131	החלפות של נכסים דומים
132	יישום מוקדם
	ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 38 (פורסם בשנת
133	1998)
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן
	חשבונאות בינלאומי 38 שפורסם במרס 2004*
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של הבהרה
	לגבי שיטות מקובלות של פחת והפחתה (תיקונים
	לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות
	בינלאומי 38) שפורסם במאי 2014*
	בסיס למסקנות*
	דעות מנוגדות*
	דוגמאות להמחשה:
	הערכת אורך החיים השימושיים של נכסים בלתי מוחשיים*

\* לא תורגם לעברית

## תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים

תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים (IAS 38) מפורט בסעיפים 1-133. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 38 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

### מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים, שאינם מטופלים במפורש בתקן אחר. תקן זה דורש מישות להכיר בנכס בלתי מוחשי אם, ורק אם מתקיימים קריטריונים מוגדרים. התקן גם מגדיר כיצד יש למדוד את ערכם בספרים של נכסים בלתי מוחשיים ומחייב מתן גילויים מוגדרים אודות נכסים בלתי מוחשיים.

### תחולה

2. תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי לגבי נכסים בלתי מוחשיים, למעט:

- (א) נכסים בלתי מוחשיים שהם בתחולת תקן אחר;
- (ב) נכסים פיננסיים, כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה;
- (ג) ההכרה והמדידה של נכסי חיפוש והערכה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש משאבים מינרליים והערכתם); וכן
- (ד) יציאה בגין פיתוח והפקה של מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים מתכלים דומים.

3. אם תקן אחר קובע את הטיפול החשבונאי לגבי סוג מסוים של נכס בלתי מוחשי, ישות תיישם את התקן האמור במקום תקן זה. לדוגמה, תקן זה אינו חל על:

- (א) נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים על ידי ישות למכירה במהלך העסקים הרגיל (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי).
- (ב) נכסי מסים נדחים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה).
- (ג) חכירות של נכסים בלתי מוחשיים המטופלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות.
- (ד) נכסים הנובעים מהטבות עובד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד).
- (ה) נכסים פיננסיים כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי 32. הוראות ההכרה והמדידה של חלק מהנכסים הפיננסיים נכללות בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים, בתקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים ובתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות.
- (ו) מוניטין הנובע מצירוף עסקים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים).
- (ז) עלויות רכישה נדחות ונכסים בלתי מוחשיים הנובעים מזכויות חוזיות של מבטח בהתאם לחוזי ביטוח שהן בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח. תקן דיווח כספי בינלאומי 4 קובע דרישות גילוי מסוימות לגבי עלויות רכישה נדחות אלה, אך לא לגבי נכסים בלתי מוחשיים אלה. לכן, דרישות הגילוי בתקן זה חלות על נכסים בלתי מוחשיים אלה.
- (ח) נכסים בלתי מוחשיים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה (או הנכללים בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.
- (ט) נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות שהוכרו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.
4. נכסים בלתי מוחשיים מסוימים עשויים להיכלל בתוך נכס בעל מהות פיזית או על גביו כמו תקליטור (במקרה של תוכנת מחשב), מסמכים משפטיים (במקרה של רישיון או פטנט) או פילם (film). בקביעה אם נכס הכולל הן מרכיבים בלתי מוחשיים והן מרכיבים

מוחשיים, צריך להיות מטופל בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע או כנכס בלתי מוחשי בהתאם לתקן זה, ישות מפעילה שיקול דעת על מנת להעריך איזה מרכיב משמעותי יותר. לדוגמה, תוכנת מחשב המשמשת להפעלת מכונה ממוחשבת, שאינה יכולה לפעול ללא תוכנה מסוימת זו, מהווה חלק בלתי נפרד מהחומרה המתייחסת והיא מטופל כרכוש קבוע. האמור חל גם לגבי מערכת ההפעלה של מחשב. כאשר התוכנה היא חלק נפרד מהחומרה המתייחסת, היא מטופל כנכס בלתי מוחשי.

5. תקן זה חל, בין היתר, על יציאה בגין פעילויות של פרסום, הכשרה, הזנק (start up) ומחקר ופיתוח. פעילויות מחקר ופיתוח מטרתן לפתח ידע. לכן, למרות שכתוצאה מפעילויות אלה עשוי להיווצר נכס בעל מהות פיזית (לדוגמה, אב טיפוס), המרכיב הפיזי של הנכס הוא משני לעומת המרכיב הבלתי מוחשי שלו, כלומר הידע הגלום בו.

6. זכויות המוחזקות על ידי חוכר בהתאם להסכמי רישוי לגבי פריטים, כגון הפקת סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי יד, פטנטים וזכויות יוצרים הן בתחולתו של תקן זה והוצאו מתחולתו של תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

7. הוצאה מתחולתו של תקן, עשויה להיגרם אם פעילויות או עסקאות הן כה מיוחדות, עד שהן מעלות סוגיות חשבונאיות, אשר ייתכן שיהיה צורך לטפל בהן בדרך אחרת. סוגיות כאלה עולות בטיפול החשבונאי לגבי יציאה בגין חיפוש או פיתוח והפקה של מאגרי נפט, גז ומינרלים בתעשיות מיצוי משאבי טבע ובמקרה של חוזי ביטוח. לכן, תקן זה אינו חל לגבי יציאה בגין פעילויות וחוזים כאמור. אולם, תקן זה חל לגבי נכסים בלתי מוחשיים אחרים שנעשה בהם שימוש (כגון, תוכנת מחשב), ויציאה אחרת שהתהוותה (כגון, עלויות התחלתיות), בתעשיות הפקת משאבי טבע או על ידי מבטחים.

## הגדרות

8. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

**הפחתה (Amortisation)** היא הקצאה שיטתית של הסכום בר-פחת של נכס בלתי מוחשי על פני אורך חייו השימושיים.

**נכס (Asset)** הוא משאב:

(א) הנשלט על ידי ישות כתוצאה מאירועים מהעבר; וכן

(ב) אשר ממנו, חזויות (expected) לזרום הטבות כלכליות עתידיות אל הישות.

**ערך בספרים (Carrying amount)** הוא הסכום שבו מוכר הנכס בדוח על המצב הכספי בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

**עלות (Cost)** היא סכום המזומנים או שווי המזומנים ששולם או השווי ההוגן של תמורה אחרת שניתנה על מנת לרכוש נכס בעת רכישתו או הקמתו, או, כאשר מתאים, הסכום שיוחס לנכס זה כאשר הוכר לראשונה בהתאם לדרישות הספציפיות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, לדוגמה תקן דיווח כספי בינלאומי 2 **תשלום מבוסס מניות**.

**סכום בר-פחת (Depreciable amount)** הוא העלות של נכס, או סכום אחר המחליף את העלות, בניכוי ערך השייר שלו.

**פיתוח (Development)** הוא היישום של ממצאי מחקר או ידע אחר לתוכנית או לעיצוב לצורך ייצור של חומרים, מתקנים, מוצרים, תהליכים, מערכות או שירותים, חדשים או שנעשה בהם שיפור ניכר (substantially), טרם התחלת ייצור או שימוש מסחריים.

**שווי ספציפי לישות (Entity-specific value)** הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים שישות צופה שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס וממימושו בתום אורך החיים השימושיים שלו, או צופה שיתהוו בעת סילוק התחייבות.

**שווי הוגן (Fair value)** הוא המחיר שהיה מתקבל במכירת נכס או המחיר שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 **מדידת שווי הוגן**).

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

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

**נכסים כספיים (Monetary assets)** הם כסף שמוחזק ונכסים שיתקבלו בסכומי כסף קבועים או ניתנים לקביעה.

**מחקר (Research)** הוא חקירה מקורית ומתוכננת, המבוצעת תוך ציפייה להשגת ידע והבנה מדעיים או טכניים חדשים.

**ערך שייר (Residual value) של נכס בלתי מוחשי הוא אומדן הסכום שישות הייתה יכולה לקבל בעת עריכת האומדן (Currently) ממימוש הנכס, בניכוי אומדן עלויות המימוש, אילו הנכס היה כבר בגיל ובמצב החזויים בתום אורך החיים השימושיים שלו.**

**אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא:**

(א) פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה זמין לשימוש על ידי ישות; או

(ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, שחזוי שיושגו מנכס על ידי ישות.

### **נכסים בלתי מוחשיים**

9. לעיתים קרובות ישויות מוציאות משאבים, או מתהוות להן התחייבויות, בעת הרכישה, הפיתוח, התחזוקה או ההרחבה של משאבים בלתי מוחשיים כגון ידע מדעי או טכני, עיצוב ויישום של תהליכים חדשים או מערכות חדשות, רשיונות, קניין רוחני, הכרת שוק וסימנים מסחריים (כולל, שמות מותגים וזכויות הוצאה לאור). דוגמאות נפוצות של פריטים הנכללים בקבוצות רחבות (broad headings) אלה הן תוכנת מחשב, פטנטים, זכויות יוצרים, סרטי קולנוע, רשימות לקוחות, זכויות שרות משכנתא, רשיונות דיג, מכסות יבוא, זיכיונות, קשרי לקוחות או קשרי ספקים, נאמנות לקוחות, נתח שוק וזכויות שיווק.

10. לא כל הפריטים המתוארים בסעיף 9 מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, כלומר יכולת זיהוי, שליטה על משאב וקיומן של הטבות כלכליות עתידיות. אם פריט בתחולת תקן זה אינו מקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, יציאה (expenditure) לרכישתו או לייצורו בישות מוכרת כהוצאה כאשר היא מתהווה. אולם, אם הפריט נרכש בצירוף עסקים, הוא מהווה חלק מהמוניטין המוכר במועד הרכישה (ראה סעיף 68).

### **יכולת זיהוי**

11. ההגדרה של נכס בלתי מוחשי דורשת שנכס בלתי מוחשי יהיה ניתן לזיהוי על מנת להבדיל בינו לבין מוניטין. מוניטין שהוכר בצירוף עסקים הוא נכס המייצג, הטבות כלכליות עתידיות הנובעות מנכסים אחרים שנרכשו בצירוף עסקים אשר אינם ניתנים לזיהוי בנפרד ואינם ניתנים להכרה בנפרד. הטבות הכלכליות העתידיות עשויות לנבוע מסינרגיה בין הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו או מנכסים, אשר בנפרד, אינם כשירים להכרה בדוחות הכספיים.

## 12. נכס ניתן לזיהוי אם הוא:

(א) ניתן להפרדה, כלומר ניתן להפריד אותו או לפצל אותו מהישות ולמכור אותו, להעביר אותו, להעניק רישיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור או התחייבות קשורה ללא קשר אם הישות מתכוונת לעשות כן; או

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

## שליטה

13. ישות שולטת בנכס אם לישות הכוח להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות הזורמות ממשאב הבסיס (underlying) ולהגביל את הגישה של אחרים להטבות אלה. היכולת של ישות לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות מנכס בלתי מוחשי נובעת באופן רגיל מזכויות משפטיות הניתנות לאכיפה בבית משפט. בהיעדר זכויות משפטיות, קשה יותר להוכיח שליטה. אולם, יכולת אכיפה משפטית של זכות אינה תנאי הכרחי לשליטה מכיוון שישות עשויה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות בדרכים אחרות.

14. הכרת שוק וידע טכני עשויים ליצור הטבות כלכליות עתידיות. ישות שולטת בהטבות אלה אם, לדוגמה, הידע מוגן על ידי זכויות משפטיות כגון זכויות יוצרים, הסכם להגבלת סחר (כאשר ההגבלה מותרת) או על ידי חובה משפטית של עובדים לשמירת סודיות.

15. ייתכן שלישות יש צוות עובדים מיומן והיא תוכל לזהות מיומנויות עובדים תוספתיות אשר יביאו להטבות כלכליות עתידיות בעקבות ההכשרה. הישות יכולה לצפות שהעובדים ימשיכו להעניק את המיומנויות שלהם לטובת הישות. אולם, בדרך כלל, שליטת הישות על ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות לנבוע מצוות עובדים מיומן ומהכשרתם, אינה מספקת על מנת שפריטים אלה יקיימו את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי. מסיבה דומה, לא סביר שכשרון ניהולי מסוים או כשרון טכני מסוים יקיימו את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, אלא אם, השימוש בהם והשגת ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות מהם מוגנים על ידי זכויות משפטיות, והם מקיימים גם את החלקים האחרים של ההגדרה.

16. לישות עשוי להיות תיק לקוחות או נתח שוק והיא עשויה לצפות כי בשל מאמציה בבניית קשרי לקוחות ונאמנותם, הלקוחות ימשיכו לסחור עם הישות. אולם, בהיעדר זכויות משפטיות להגנה, או שליטה בדרכים אחרות, על קשרי הלקוחות או על נאמנותם, בדרך

כלל, השליטה של הישות על ההטבות הכלכליות החזויות מקשרי הלקוחות ונאמנותם לא תהיה מספקת על מנת שפריטים אלה (כגון תיקי לקוחות, נתחי שוק, קשרי לקוחות ונאמנות לקוחות) יקיימו את ההגדרה של נכסים בלתי מוחשיים. בהיעדר זכויות משפטיות להגנה על קשרי לקוחות, עסקאות החלפה של קשרי לקוחות לא חוזיים זהים או דומים (למעט כחלק מצירוף עסקים), מספקות ראיה לכך שהישות בכל זאת יכולה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות החזויות שזורמות מקשרי הלקוחות. כיוון שעסקאות החלפה כאלה מספקות גם ראיה לכך שקשרי הלקוחות ניתנים להפרדה, קשרי לקוחות אלה מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי.

### הטבות כלכליות עתידיות

17. ההטבות הכלכליות העתידיות שזורמות מנכס בלתי מוחשי עשויות לכלול הכנסות ממכירת מוצרים או שירותים, חסכון בעלויות, או הטבות אחרות, הנובעות משימוש הישות בנכס. לדוגמה, השימוש בקניין רוחני בתהליך ייצור עשוי להפחית עלויות ייצור עתידיות במקום להגדיל הכנסות עתידיות.

### הכרה ומדידה

18. ההכרה בפריט כנכס בלתי מוחשי דורשת מישות להוכיח שהפריט מקיים את:

(א) ההגדרה של נכס בלתי מוחשי (ראה סעיפים 8-17); וכן

(ב) הקריטריונים להכרה (ראה סעיפים 21-23).

דרישה זו חלה לגבי עלויות ראשוניות המתהוות על מנת לרכוש או לייצר בישות נכס בלתי מוחשי ולגבי עלויות המתהוות לאחר מכן על מנת להוסיף לנכס זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו (service it).

19. סעיפים 25-32 עוסקים ביישום של הקריטריונים להכרה לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד, וסעיפים 33-43 עוסקים ביישום לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירוף עסקים. סעיף 44 עוסק במדידה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות מענק ממשלתי, סעיפים 45-47 עוסקים בהחלפות של נכסים בלתי מוחשיים וסעיפים 48-50 עוסקים בטיפול במוניטין אשר נוצר בישות. סעיפים 51-67 עוסקים בהכרה ובמדידה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו בישות.

20. מהותם של נכסים בלתי מוחשיים היא כזו, שבמקרים רבים, אין תוספות לנכס האמור או החלפות של חלק ממנו. בהתאם לכך, סביר שרוב היציאות העוקבות תהיינה על מנת לשמר את ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס בלתי מוחשי קיים, ואינן מקיימות את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי ואת הקריטריונים להכרה בתקן זה. בנוסף, לעיתים קרובות קשה יותר לייחס יציאה עוקבת במישרין לנכס בלתי מוחשי מסוים, מאשר לעסק בכללותו. לכן, רק לעיתים נדירות יציאה עוקבת - יציאה שנתהוותה לאחר ההכרה לראשונה של נכס בלתי מוחשי שנרכש או לאחר השלמת נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות - תוכר בערך בספרים של נכס. בעקביות עם סעיף 63, יציאה עוקבת בגין מותגים, mastheads, זכויות הוצאה לאור, רשימת לקוחות ופריטים דומים במהותם (שנרכשו מחיצוניים או אשר נוצרו בישות) מוכרת תמיד ברווח או הפסד בעת התהוותה; זאת מכיוון שלא ניתן להבדיל בין היציאה האמורה לבין יציאה לפיתוח העסק בכללותו.

21. **נכס בלתי מוחשי יוכר, אם ורק אם:**

(א) צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שניתן ליחסן לנכס יזרמו אל הישות; וכן

(ב) העלות של הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן.

22. ישות תעריך את ההסתברות של הטבות כלכליות עתידיות חזויות תוך שימוש בהנחות סבירות וניתנות לביסוס המייצגות את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה באשר למכלול התנאים הכלכליים שישררו במהלך אורך החיים השימושיים של הנכס.

23. ישות מפעילה שיקול דעת על מנת להעריך את מידת הודאות המתייחסת לזרימה של הטבות כלכליות עתידיות, אשר ניתן לייחסן לשימוש בנכס על בסיס הראיות הניתנות להשגה במועד ההכרה לראשונה, תוך מתן משקל גדול יותר לראיות חיצוניות.

24. **נכס בלתי מוחשי יימדד לראשונה לפי העלות.**

### **רכישה נפרדת**

25. באופן רגיל, המחיר אותו משלמת ישות על מנת לרכוש בנפרד נכס בלתי מוחשי, משקף ציפיות לגבי ההסתברות שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס יזרמו אל הישות. במילים אחרות, הישות מצפה שיהיה תזרים של הטבות כלכליות גם אם ישנו חוסר וודאות לגבי העיתוי או הסכום של התזרים החיובי.

- לכן, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף 21(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד.
26. בנוסף, העלות של נכס בלתי מוחשי שנרכש בנפרד ניתנת, בדרך כלל, למדידה באופן מהימן. זאת בפרט כאשר תמורת הרכישה היא במזומנים או בנכסים כספיים אחרים.
27. העלות של נכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בנפרד, כוללת את:
- (א) מחיר רכישתו, כולל מסי יבוא ומסי רכישה שאינם מוחזרים, בניכוי הנחות מסחריות ( trade discounts and rebates); וכן
- (ב) עלות כלשהי שניתן לייחס במישרין להכנת הנכס לשימוש המיועד.
28. דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין הן:
- (א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד) העולות במישרין מהבאת הנכס למצב שבו הוא פועל;
- (ב) שכר יועצים מקצועיים, הנובע במישרין מהבאת הנכס למצב שבו הוא פועל; וכן
- (ג) עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס.
29. דוגמאות ליציאות שאינן חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי הן:
- (א) עלויות השקת מוצר חדש או שרות חדש (כולל עלויות של פעילויות פרסום ושל פעילויות קידום מכירות);
- (ב) עלויות ניהול עסק במיקום חדש או עם קבוצה חדשה של לקוחות (כולל עלויות הכשרת צוות עובדים); וכן
- (ג) עלויות מנהלה ועלויות עקיפות כלליות אחרות.
30. הכרה בעלויות בערך בספרים של נכס בלתי מוחשי נפסקת, כאשר הנכס הוא במצב הדרוש על מנת שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. לכן, עלויות שהתהוו בעת שימוש או בעת פריסה מחדש של נכס בלתי מוחשי אינן נכללות בערך בספרים של נכס זה. לדוגמה, העלויות הבאות אינן נכללות בערך בספרים של נכס בלתי מוחשי:

- (א) עלויות שהתהוו כאשר הנכס, אשר יכול לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, טרם הוכנס לשימוש; וכן
- (ב) הפסדים תפעולים ראשוניים, כגון אלה שהתהוו כאשר נבנה הביקוש לתפוקה של הנכס.

31. פעילויות מסוימות מתרחשות בהקשר לפיתוחו של נכס בלתי מוחשי, אך הן אינן הכרחיות להבאת הנכס למצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. פעילויות נלוות אלה עשויות להתרחש לפני פעילויות הפיתוח או במהלכן. מכיוון שפעילויות נלוות אינן הכרחיות על מנת להביא את הנכס למצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, ההכנסה וההוצאות הקשורות לפעילויות נלוות מוכרות מיידית ברווח או הפסד, ונכללות בסיווגים המתאימים של הכנסה והוצאה.
32. אם תשלום עבור נכס בלתי מוחשי נדחה מעבר לתנאי אשראי רגילים, עלות הנכס היא הסכום שווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום זה לבין סך התשלומים מוכר כהוצאת ריבית במהלך תקופת האשראי, אלא אם כן הוא מהווה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי.

### רכישה כחלק מצירוף עסקים

33. בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, אם נכס בלתי מוחשי נרכש בצירוף עסקים, העלות של נכס בלתי מוחשי זה היא שווי ההוגן במועד הרכישה. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי משקף ציפיות של משתתפים בשוק במועד הרכישה לגבי ההסתברות שההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס יזרמו אל הישות. במילים אחרות, הישות מצפה שיהיה תזרים חיובי של הטבות כלכליות, גם אם ישנו חוסר וודאות לגבי העיתוי או הסכום של התזרים החיובי. לכן, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף 21(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים, אשר נרכשו בצירופי עסקים. אם נכס שנרכש בצירוף עסקים ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות, קיים מידע מספיק כדי למדוד את השווי ההוגן של הנכס באופן מהימן. לכן, קריטריון המדידה המהימנה בסעיף 21(ב) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירופי עסקים.

34. בהתאם לתקן זה ולתקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008), רוכש מכיר במועד הרכישה בנכס בלתי מוחשי של הנרכש, בנפרד ממוניטין, מבלי להתחשב אם הנכס הוכר על ידי הנרכש לפני צירוף העסקים. המשמעות היא, שהרוכש מכיר בפרויקט מחקר ופיתוח בתהליך של הנרכש, כנכס נפרד ממוניטין, אם הפרויקט מקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי. פרויקט מחקר

ופיתוח בתהליך של הנרכש מקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי, כאשר הוא:

- (א) מקיים את הגדרת נכס; וכן
- (ב) ניתן לזיהוי, כלומר ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או משפטיות אחרות.

### **נכס בלתי מוחשי אשר נרכש בצירוף עסקים**

35. אם נכס בלתי מוחשי שנרכש בצירוף עסקים ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות, קיים מידע מספיק כדי למדוד את השווי ההוגן של הנכס באופן מהימן. כאשר, לגבי האומדנים ששימשו למדידת שווי הוגן של נכס בלתי מוחשי, יש טווח של תוצאות אפשריות עם הסתברויות שונות, אי ודאות זו מובאת בחשבון במדידת השווי ההוגן של הנכס.
36. ייתכן שנכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירופי עסקים, יהיה ניתן להפרדה, אולם רק יחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור או התחייבות קשורה. במקרים אלה, הרוכש מכיר בנכס בלתי מוחשי בנפרד ממוניטין, אך יחד עם הפריט הקשור.
37. הרוכש עשוי להכיר בקבוצה של נכסים בלתי מוחשיים משלימים כנכס יחיד בתנאי שלנכסים הבודדים יש אורך חיים שימושיים דומה. לדוגמה, לעיתים קרובות נעשה שימוש במונחים 'מותגי' ('brand') וישם מותגי ('brand name') כמילים נרדפות לסימנים מסחריים ולסימנים אחרים. אולם, המונחים המוזכרים ראשוניים הם מונחי שיווק כלליים שבאופן רגיל נעשה בהם שימוש על מנת להתייחס לקבוצת נכסים משלימים כגון סימן מסחרי (או סימן שירות) והשם המסחרי, הנוסחאות, המתכונים והמומחיות הטכנולוגית הקשורים אליו.

41-38. [בוטל]

### **יציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש**

42. יציאה בגין מחקר או פיתוח אשר:
- (א) קשורה לפרויקט מחקר או פיתוח בתהליך שנרכש בנפרד או בצירוף עסקים ואשר הוכר כנכס בלתי מוחשי; וכן
- (ב) מתהווה לאחר הרכישה של פרויקט זה
- תטופל בהתאם לסעיפים 54-62.

43. משמעות יישום הדרישות בסעיפים 54-62 היא שיציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר או פיתוח בתהליך, שנרכש בנפרד או בצירוף עסקים, אשר הוכר כנכס בלתי מוחשי:

(א) מוכרת כהוצאה בעת התהוותה, אם היא מהווה יציאה בגין מחקר;

(ב) מוכרת כהוצאה בעת התהוותה, אם היא מהווה יציאה בגין פיתוח שאינה מקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי בסעיף 57; וכן

(ג) מתווספת לערך בספרים של פרויקט מחקר או פיתוח בתהליך אם היא מהווה יציאה בגין פיתוח שמקיימת את הקריטריונים להכרה בסעיף 57.

### רכישה באמצעות מענק ממשלתי

44. במקרים מסוימים, נכס בלתי מוחשי עשוי להירכש ללא תמורה, או בתמורה סמלית, באמצעות מענק ממשלתי. דבר זה עשוי לקרות כאשר ממשלה מעבירה או מקצה לישות נכסים בלתי מוחשיים כגון זכויות נחיתה בשדה תעופה, רשיונות להפעלת תחנות רדיו או טלוויזיה, רשיונות יבוא או מכסות יבוא או זכויות גישה למשאבים מוגבלים אחרים. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, ישות עשויה לבחור להכיר לראשונה לפי שווי הוגן הן בנכס הבלתי מוחשי והן במענק. אם ישות בוחרת להכיר לראשונה בנכס שלא לפי שווי הוגן, היא תכיר לראשונה בנכס לפי סכום סמלי (הטיפול החלופי המותר לפי תקן חשבונאות בינלאומי 20) בתוספת כל יציאה שניתן ליחס במישרין להכנת הנכס לשימושו המיועד.

### החלפות נכסים

45. נכס בלתי מוחשי אחד או מספר נכסים בלתי מוחשיים עשויים להירכש תמורת נכס או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ונכסים לא כספיים. לשם הפשטות, הדיון הבא מתייחס רק להחלפת נכס לא כספי אחד בנכס לא כספי אחר, אך הוא חל גם על כל החלפות שתוארו במשפט הקודם. העלות של נכס בלתי מוחשי כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם (א) לעסקת ההחלפה אין מהות מסחרית (commercial substance) או (ב) השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר לא ניתן למדידה באופן מהימן. הנכס הנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע מיידית את הנכס שנמסר. אם הנכס הנרכש לא נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בהתאם לערך בספרים של הנכס שנמסר.

46. ישות קובעת אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית על ידי בחינת המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים שלה חזויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. לעסקת החלפה יש מהות מסחרית אם:

(א) התצורה (כלומר סיכון, עיתוי וסכום) של תזרימי המזומנים של הנכס שהתקבל שונה מהתצורה של תזרימי המזומנים של הנכס שהועבר; או

(ב) השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות, שהושפע מהעסקה, משתנה כתוצאה מההחלפה; וכן

(ג) השוני האמור בסעיף (א) או בסעיף (ב) הוא משמעותי יחסית לשווי ההוגן של הנכסים שהוחלפו.

לצורך הקביעה אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, השווי הספציפי לישות של החלק מפעילויות הישות שהושפע מהעסקה, ישקף תזרימי מזומנים לאחר מסים. התוצאה של ניתוחים אלה אמורה להיות ברורה מבלי שישות תידרש לבצע חישובים מפורטים.

47. סעיף 21(ב) מציין שתנאי להכרה בנכס בלתי מוחשי הוא שעלות הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) השונות (variability) בתוך טווח של מדידות שווי הוגן סבירות אינה משמעותית לגבי נכס זה או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך הטווח ולהשתמש בהן בעת מדידת שווי הוגן. אם ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר, השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת עלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראייה ברורה יותר.

## מוניטין אשר נוצר בישות

48. מוניטין אשר נוצר בישות לא יוכר כנכס.

49. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת להפיק הטבות כלכליות עתידיות, אך תוצאתה אינה יצירת נכס בלתי מוחשי, המקיים את הקריטריונים להכרה בתקן זה. לעיתים קרובות, יציאה כזו מתוארת כתורמת למוניטין אשר נוצר בישות. מוניטין אשר נוצר בישות אינו מוכר כנכס, כיוון שאינו מהווה משאב הניתן לזיהוי (כלומר הוא אינו ניתן להפרדה ואף אינו נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות) הנשלט על ידי הישות, אשר ניתן למדידה באופן מהימן לפי עלות.

50. שורת גורמים עשויה להשפיע על פערים בכל עת בין השווי ההוגן של ישות לבין הערך בספרים של נכסיה נטו הניתנים לזיהוי. אולם, פערים כאלה אינם מייצגים את העלות של נכסים בלתי מוחשיים הנשלטים על ידי הישות.

### **נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו בישות**

51. לעיתים קשה להעריך אם נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר בישות, כשיר להכרה בגלל קשיים:

(א) בזיהוי אם ומתי קיים נכס, ניתן לזיהוי, שיפיק הטבות כלכליות עתידיות חזויות; וכן

(ב) בקביעת העלות של הנכס באופן מהימן. במקרים מסוימים, לא ניתן להבדיל בין העלות ליצירה של נכס בלתי מוחשי בישות לבין העלות של שמירת או הגדלת מוניטין אשר נוצר בישות או של ניהול הפעילויות היומיומיות של הישות.

לכן, בנוסף לעמידה בדרישות הכלליות לגבי ההכרה והמדידה לראשונה של נכס בלתי מוחשי, ישות מיישמת את הדרישות וההנחיות בסעיפים 52-67 לכל הנכסים הבלתי מוחשיים, אשר נוצרו בישות.

52. על מנת להעריך אם נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר בישות, מקיים את הקריטריונים להכרה, ישות מסווגת את היצירה של הנכס:

(א) לשלב מחקר; וכן

(ב) לשלב פיתוח.

למרות שהמונחים 'מחקר' ו-'פיתוח' מוגדרים, למונחים 'שלב מחקר' ו-'שלב פיתוח' משמעות רחבה יותר למטרת תקן זה.

53. אם ישות אינה יכולה להבדיל בין שלב המחקר לבין שלב הפיתוח של פרויקט פנימי ליצירת נכס בלתי מוחשי, הישות מטפלת ביציאה בגין פרויקט זה כאילו היא התהוותה בשלב המחקר בלבד.

### **שלב מחקר**

54. נכס בלתי מוחשי הנובע ממחקר (או משלב המחקר של פרויקט פנימי) לא יוכר. יציאה בגין מחקר (או בגין שלב המחקר של פרויקט פנימי) תוכר כהוצאה בעת התהוותה.

55. בשלב המחקר של פרויקט פנימי, ישות אינה יכולה להוכיח שקיים נכס בלתי מוחשי, אשר יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות. לכן, יציאה זו מוכרת כהוצאה בעת התהוותה.

56. דוגמאות לפעילויות מחקר הן:

- (א) פעילויות המכוונות להשגת ידע חדש;
- (ב) החיפוש אחר יישומים של ממצאי מחקר או ידע אחר, הערכתם ובחירתם הסופית;
- (ג) החיפוש אחר חלופות לחומרים, למתקנים, למוצרים, לתהליכים, למערכות או לשירותים; וכן
- (ד) הגיבוש, העיצוב, ההערכה והבחירה הסופית של חלופות אפשריות לחומרים, למתקנים, למוצרים, לתהליכים, למערכות או לשירותים, חדשים או משופרים.

### שלב פיתוח

57. נכס בלתי מוחשי הנובע מפיתוח (או משלב הפיתוח של פרויקט פנימי) יוכר, אם ורק אם, ישות יכולה להוכיח את כל האמור להלן:

- (א) היתכנות טכנית (technical feasibility) של השלמת הנכס הבלתי מוחשי כך שהוא יהיה זמין לשימוש או למכירה.
- (ב) בכוונתה להשלים את הנכס הבלתי מוחשי ולהשתמש בו או למוכרו.
- (ג) ביכולתה להשתמש בנכס הבלתי מוחשי או למוכרו.
- (ד) האופן שבו הנכס הבלתי מוחשי יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות. בין היתר, הישות יכולה להוכיח קיומו של שוק לתוצר של הנכס הבלתי מוחשי או לנכס הבלתי מוחשי עצמו או, אם ייעשה בו שימוש פנימי, לתועלת הנובעת מהנכס הבלתי מוחשי.
- (ה) קיומם של משאבים טכניים (technical), פיננסיים ואחרים זמינים להשלמת הפיתוח ולשימוש בנכס הבלתי מוחשי או למכירתו.
- (ו) יכולתה למדוד באופן מהימן את היציאה שניתן לייחס לנכס הבלתי מוחשי במהלך פיתוחו.

58. במקרים מסוימים, ישות יכולה, בשלב הפיתוח של פרויקט פנימי, לזהות נכס בלתי מוחשי ולהוכיח שהנכס יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות. זאת כיוון ששלב הפיתוח של פרויקט הוא שלב מתקדם יותר משלב המחקר.
59. דוגמאות לפעילויות פיתוח הן:
- (א) העיצוב, ההקמה והבדיקה של אבות טיפוס ודגמים קדם-ייצור או קדם-שימוש;
- (ב) העיצוב של כלים, מקבעים, תבניות ומטבעות המעורבים בטכנולוגיה חדשה;
- (ג) העיצוב, ההקמה והתפעול של ציוד ניסיוני שאינו ישים מבחינה כלכלית לייצור מסחרי; וכן
- (ד) העיצוב, ההקמה והבדיקה של חלופה נבחרת של חומרים, מתקנים, מוצרים, תהליכים, מערכות או שירותים, חדשים או משופרים.
60. על מנת להוכיח את האופן שבו נכס בלתי מוחשי יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות, ישות מעריכה את ההטבות הכלכליות העתידיות שיתקבלו מהנכס בהתאם לעקרונות בתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*. אם הנכס יפיק הטבות כלכליות רק בשילוב עם נכסים אחרים, הישות מיישמת את הגישה של יחידות מניבות-מזומנים שנקבעה בתקן חשבונאות בינלאומי 36.
61. זמינות של משאבים להשלמה, לשימוש ולהשגה של ההטבות מנכס בלתי מוחשי ניתנת להוכחה, לדוגמה, על ידי תכנית עסקית המציגה את המשאבים הטכניים, הפיננסיים והאחרים הנדרשים, ואת יכולת הישות להשיג משאבים אלה. במקרים מסוימים, ישות מוכיחה את הזמינות של מימון חיצוני, על ידי השגת אינדיקציה ממלווה בדבר רצונו לממן את התוכנית.
62. לעיתים קרובות, מערכות תמחיר פנימיות של ישות יכולות למדוד באופן מהימן את העלות ליצירת נכס בלתי מוחשי בישות, כגון משכורות ויציאות אחרות המתהוות בהשגת זכויות יוצרים או רשיונות או בפיתוח תוכנת מחשב.
63. **מותגים, mastheads, זכויות הוצאה לאור, רשימת לקוחות ופריטים דומים במהותם, אשר נוצרו בישות לא יוכרו כנכסים בלתי מוחשיים.**

64. לא ניתן להבדיל בין יציאה בגין מותגים, mastheads, זכויות הוצאה לאור, רשימת לקוחות ופריטים דומים במהותם, אשר נוצרו בישות, לבין העלות של פיתוח העסק בכללותו. לכן, פריטים כאלה אינם מוכרים כנכסים בלתי מוחשיים.

### עלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות

65. למטרת קיום סעיף 24, העלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות, היא סכום היציאות המתהוות מהמועד שבו הנכס הבלתי מוחשי מקיים לראשונה את הקריטריונים להכרה בסעיפים 21, 22 ו-57. סעיף 71 אוסר על החזרה (reinstatement) של יציאה שהוכרה קודם לכן כהוצאה.

66. העלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות כוללת את כל העלויות הניתנות לייחוס במישרין, אשר דרושות ליצור, לייצר ולהכין את הנכס על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. דוגמאות לעלויות אשר ניתן לייחס במישרין הן:

(א) עלויות של חומרים ושירותים המשמשים או הנצרכים ביצירת הנכס הבלתי מוחשי;

(ב) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן חשבונאות בינלאומי 19) הנובעות מיצירת הנכס הבלתי מוחשי;

(ג) תשלומים לרישום זכות משפטית; וכן

(ד) הפחתת פטנטים ורשיונות, המשמשים ליצירת הנכס הבלתי מוחשי.

תקן חשבונאות בינלאומי 23 מפרט קריטריונים להכרה בעלויות ריבית כמרכיב בעלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות.

67. להלן מרכיבים אשר אינם נכללים בעלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות:

(א) יציאה בגין מכירה, הנהלה ועלויות עקיפות כלליות אחרות, אלא אם ניתן לייחס יציאה זו במישרין להכנת הנכס לשימוש;

(ב) חוסר יעילות מזוהה והפסדים תפעוליים ראשוניים המתהווים לפני שהנכס מגיע לרמת הביצוע המתוכננת; וכן

(ג) יציאה בגין הכשרת עובדים לתפעול הנכס.

**דוגמה הממחישה את יישום סעיף 65**

ישות מפתחת תהליך ייצור חדש. במהלך 20X5, מתהווה יציאה בסך 1,000 ש"ח, מתוכם 900 ש"ח התהוו לפני 1 בדצמבר 20X5 ו- 100 ש"ח התהוו בין 1 בדצמבר 20X5 לבין 31 בדצמבר 20X5. הישות יכולה להוכיח שביום 1 בדצמבר 20X5, תהליך הייצור קיים את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי. הסכום בר-ההשבה של הידע הגלום בתהליך (כולל תשלומי מזומנים עתידיים להשלמת התהליך לפני שהנכס זמין לשימוש) נאמד בסך של 500 ש"ח.

בתום שנת 20X5, תהליך הייצור מוכר כנכס בלתי מוחשי בעלות של 100 ש"ח (יציאה שהתהוותה מאז המועד שבו הקריטריונים להכרה התקיימו, כלומר 1 בדצמבר 20X5). היציאה בסך 900 ש"ח שהתהוותה לפני 1 בדצמבר 20X5 מוכרת כהוצאה מאחר והקריטריונים להכרה לא התקיימו עד ליום 1 בדצמבר 20X5. יציאה זו אינה מהווה חלק מעלות תהליך הייצור, שמוכר בדוח על המצב הכספי.

במהלך שנת 20X6, התהוותה יציאה בסך 2,000 ש"ח. בתום שנת 20X6, הסכום בר-ההשבה של הידע הגלום בתהליך (כולל תשלומי מזומנים עתידיים להשלמת התהליך לפני שהנכס זמין לשימוש) נאמד בסך של 1,900 ש"ח.

בתום שנת 20X6, העלות של תהליך הייצור היא 2,100 ש"ח (יציאה בסך 100 ש"ח שהוכרה בתום שנת 20X5 בתוספת יציאה בסך 2,000 ש"ח שהוכרה בשנת 20X6). הישות מכירה בהפסד מירידת ערך בסך 200 ש"ח על מנת להתאים את הערך בספרים של התהליך לפני ההפסד מירידת ערך (2,100 ש"ח) לסכום בר-ההשבה שלו (1,900 ש"ח). הפסד מירידת ערך זה יבוטל בתקופה עוקבת, אם הדרישות לביטול של הפסד מירידת ערך בתקן חשבונאות בינלאומי 36 מתקיימות.

### הכרה בהוצאה

68. יציאה בגין פריט בלתי מוחשי תוכר כהוצאה בעת התהוותה, אלא אם:

(א) היא מהווה חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי המקיים את הקריטריונים להכרה (ראה סעיפים 18-67); או

(ב) הפריט נרכש בצירוף עסקים ולא ניתן להכיר בו כנכס בלתי מוחשי. אם זה המקרה, פריט זה מהווה חלק מהסכום שמוכר כמוניטין במועד הרכישה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים).

69. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת לספק הטבות כלכליות עתידיות לישות, אך לא נרכש או נוצר כל נכס בלתי מוחשי או נכס אחר, אשר ניתן להכיר בו. במקרה של הספקת סחורות, הישות מכירה ביציאה כזו כהוצאה כאשר יש לישות זכות לגישה לסחורות אלה. במקרה של הספקת שירותים, הישות מכירה ביציאה כהוצאה כאשר היא מקבלת את השירותים. לדוגמה, יציאה בגין מחקר מוכרת כהוצאה בעת התהוותה (ראה סעיף 54), אלא אם כן היא נרכשה כחלק מצירוף עסקים. דוגמאות אחרות ליציאה, המוכרת כהוצאה בעת התהוותה כוללות:

(א) יציאה בגין פעילויות התחלתיות (כלומר, עלויות התחלתיות (start up costs), אלא אם יציאה זו נכללת בעלות פריט רכוש קבוע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16. עלויות התחלתיות עשויות לכלול עלויות ייסוד כגון עלויות משפטיות ועלויות משרדיות (secretarial) המתהוות בעת ייסוד ישות משפטית, יציאה לפתיחת מתקן חדש או עסק חדש (כלומר, עלויות קדם-הקמה) או יציאות לצורך התחלת פעילויות חדשות או השקת מוצרים חדשים או תהליכים חדשים (כלומר, עלויות קדם-תפעול).

(ב) יציאה בגין פעילויות הכשרה.

(ג) יציאה בגין פעילויות פרסום וקידום מכירות (כולל קטלוגים בדואר).

(ד) יציאה בגין שינוי מיקום או ארגון מחדש של חלק מישות או כולה.

69א. לישות יש זכות גישה לסחורות כאשר הסחורות בבעלותה. באופן דומה, יש לישות זכות גישה לסחורות כאשר הם הוקמו על ידי ספק בהתאם לתנאי חוזה הספקה והישות יכולה לדרוש מסירה שלהם בתמורה לתשלום. שירותים מתקבלים כאשר הם מבוצעים על ידי ספק בהתאם לחוזה למסירתם לישות ולא כאשר הישות משתמשת בהם לבצע שירות נוסף, לדוגמה, למסור פרסום ללקוחות.

70. סעיף 68 אינו מונע מישות להכיר במקדמה כנכס, כאשר בוצע תשלום מראש עבור הסחורות לפני שהישות השיגה זכות גישה לסחורות אלה. באופן דומה, סעיף 68 אינו מונע מישות להכיר במקדמה כנכס כאשר התשלום עבור השירותים בוצע לפני שהישות קיבלה שירותים אלה.

### הוצאות מהעבר לא יוכרו כנכס

71. יציאה בגין פריט בלתי מוחשי שהוכרה לראשונה כהוצאה לא תוכר כחלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי במועד מאוחר יותר.

### מדידה לאחר הכרה

72. ישות תבחר במודל העלות כאמור בסעיף 74 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 75 כמדיניותה החשבונאית. אם נכס בלתי מוחשי מטופל תוך שימוש במודל ההערכה מחדש, גם כל הנכסים האחרים באותה קבוצה יטופלו תוך שימוש באותו מודל, אלא אם אין שוק פעיל לנכסים אלה.

73. קבוצת נכסים בלתי מוחשיים היא קיבוץ נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. הפריטים שבמסגרת קבוצה של נכסים בלתי מוחשיים מוערכים מחדש בו זמנית, על מנת להימנע מהערכה מחדש סלקטיבית של נכסים ומדיווח של סכומים בדוחות הכספיים שהם תערובת של עלויות ושווים למועדים שונים.

### מודל העלות

74. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי יוצג בעלותו בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

### מודל הערכה מחדש

75. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי יוצג בסכום משוערך שהוא שוויו הווגן במועד ההערכה מחדש בניכוי הפחתה שנצברה לאחר מכן ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. לצורך הערכות מחדש בהתאם לתקן זה, שווי הווגן ימדד בהתייחס לשוק פעיל. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק, על מנת לוודא שהערך בספרים של הנכס אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הווגן בסוף תקופת הדיווח.

76. מודל ההערכה מחדש אינו מאפשר:

(א) הערכה מחדש של נכסים בלתי מוחשיים שלא הוכרו קודם לכן כנכסים; או

- (ב) הכרה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים בסכומים אחרים מהעלות.
77. מודל ההערכה מחדש מיושם לאחר שנכס הוכר לראשונה לפי עלות. אולם, אם רק חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי מוכר כנכס, כיוון שהנכס לא קיים את הקריטריונים להכרה עד שלב מסוים בתהליך (ראה סעיף 65), ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש לנכס זה בכללותו. ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש גם לנכס בלתי מוחשי שהתקבל באמצעות מענק ממשלתי והוכר בסכום סמלי (ראה סעיף 44).
78. בדרך כלל, לא נפוץ שוק פעיל לגבי נכס בלתי מוחשי, למרות שהדבר ייתכן. לדוגמה, בחלק מתחומי השיפוט, שוק פעיל עשוי להתקיים לגבי רשיונות מונית, רשיונות דייג או מכסות ייצור, הניתנים להעברה ללא הגבלה. אולם, שוק פעיל אינו יכול להתקיים לגבי מותגים, עיצוב שם עיתון (newspaper mastheads), זכויות הוצאה לאור של סרטים ומוסיקה, פטנטים או סימני מסחר, כיוון שכל נכס כזה הוא ייחודי. כמו כן, למרות שנכסים בלתי מוחשיים נרכשים ונמכרים, הרי שחוזים נידונים לאחר משא ומתן בין קונה יחיד למוכר יחיד, ובדרך כלל עסקאות אלה אינן תדירות. מסיבות אלה, המחיר ששולם עבור נכס אחד עשוי שלא לספק ראיה מספקת לשווי ההוגן של נכס אחר. יתר על כן, לעיתים קרובות, המחירים אינם זמינים לציבור.
79. תדירות ההערכות מחדש תלויה בתנודתיות שוויים ההוגן של הנכסים הבלתי מוחשיים המוערכים מחדש. אם השווי ההוגן של נכס שהוערך מחדש שונה מהותית מערכו בספרים, נדרשת הערכה מחדש נוספת. נכסים בלתי מוחשיים מסוימים עשויים להיות נתונים לתנודות משמעותיות בשווי ההוגן, לפיכך מחייבים הערכה מחדש מידי שנה. הערכות מחדש בתדירות כזו אינן נדרשות לגבי נכסים בלתי מוחשיים, אשר נתונים רק לתנודות בלתי משמעותיות בשווי הוגן.
80. כאשר נכס בלתי מוחשי מוערך מחדש, הערך בספרים של נכס זה מותאם לסכום המשוערך. במועד ההערכה מחדש, הנכס מטופל באחת מהדרכים הבאות:
- (א) הערך בספרים ברוטו מותאם באופן שהוא עקבי עם ההערכה מחדש של הערך בספרים של הנכס. לדוגמה, ניתן להציג מחדש את הערך בספרים ברוטו על ידי התייחסות לנתוני שוק נצפים או שניתן להציג אותו מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים. ההפחתה שנצברה במועד ההערכה מחדש מותאמת על מנת שתהיה שווה להפרש בין הערך

בספרים ברוטו של הנכס לבין ערכו בספרים לאחר הבאה  
בחשבון של הפסדים מירידת ערך שנצברו ; או

(ב) ההפחתה שנצברה מבוטלת מול הערך בספרים ברוטו של  
הנכס.

סכום התיאום של ההפחתה שנצברה, מהווה חלק מהעלייה או  
מהירידה בערך בספרים, שמטופלות בהתאם לסעיפים 85 ו-86.

81. אם לא ניתן לבצע הערכה מחדש לנכס בלתי מוחשי, בקבוצת  
נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש, מאחר ואין שוק פעיל  
לנכס זה, הנכס יוצג בעלותו בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי  
הפסדים מירידת ערך שנצברו.

82. אם שוויו ההוגן של נכס בלתי מוחשי שהוערך מחדש אינו ניתן  
עוד למדידה בהתייחס לשוק פעיל, ערכו בספרים של הנכס יהיה  
הסכום המשוערך שלו במועד ההערכה מחדש האחרונה שבוצעה  
בהתייחס לשוק הפעיל בניכוי הפחתה שנצברה לאחר מכן ובניכוי  
הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן.

83. העובדה שלא קיים עוד שוק פעיל לגבי נכס בלתי מוחשי שהוערך  
מחדש, עשויה להצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של הנכס, דבר  
המחייב בחינה של ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי  
36.

84. אם השווי ההוגן של הנכס ניתן למדידה בהתייחס לשוק פעיל  
במועד מדידה מאוחר יותר, מודל ההערכה מחדש מיושם ממועד  
זה.

85. אם הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי עולה כתוצאה מהערכה  
מחדש, העלייה תוכר ברווח כולל אחר ותיצבר בהון, תחת הכותרת  
של קרן הערכה מחדש. אולם, העלייה תוכר ברווח או הפסד עד  
לסכום שבו היא מבטלת ירידה בערך בספרים של אותו נכס  
כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן ברווח או הפסד.

86. אם הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי יורד כתוצאה מהערכה  
מחדש, הירידה תוכר ברווח או הפסד. אולם, הירידה תוכר ברווח  
כולל אחר, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה  
מחדש בגין אותו הנכס. הירידה שהוכרה ברווח כולל אחר  
מקטינה את הסכום שנצבר בהון תחת הכותרת של קרן הערכה  
מחדש.

87. ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש שנצברה, הנכללת בהון, ישירות לעודפים כאשר הקרן מתממשת. הקרן עשויה להתממש במלואה בעת יציאת הנכס משימוש או בעת מימושו. עם זאת, ניתן לממש חלק מהקרן במהלך השימוש בנכס על ידי הישות; במקרה כזה, סכום הקרן שמומשה יהיה ההפרש בין ההפחתה המבוססת על הערך בספרים המשוערך של הנכס לבין ההפחתה שהייתה מוכרת בהתבסס על העלות ההיסטורית של הנכס. ההעברה מקרן ההערכה מחדש אל יתרת העודפים אינה מבוצעת דרך רווח או הפסד.

## אורך חיים שימושיים

88. ישות תעריך אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא מוגדר (finite) או בלתי מוגדר (indefinite), ואם הוא מוגדר, הישות תעריך את משך התקופה או מספר יחידות הייצור או מספר 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 הגבלה נראית לעין של התקופה שבה הנכס חזוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לישות.

89. הטיפול החשבונאי בנכס בלתי מוחשי מבוסס על אורך החיים השימושיים שלו. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר מופחת (ראה סעיפים 97-106) ונכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת (ראה סעיפים 107-110). הדוגמאות המצורפות לתקן, ממחישות את הקביעה של אורך חיים שימושיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שונים, ואת הטיפול החשבונאי לאחר מכן לגבי נכסים אלה בהתבסס על קביעת אורך החיים השימושיים.

90. גורמים רבים נלקחים בחשבון בקביעת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי, כולל:

- (א) השימוש החזוי בנכס על ידי הישות ואם הנכס יכול להיות מנוהל ביעילות על ידי צוות הנהלה אחר;
- (ב) מחזור חיים טיפוסי של הנכס ומידע זמין לציבור לגבי אומדנים של אורך חיים שימושיים של נכסים דומים שנעשה בהם שימוש דומה;
- (ג) התיישנות טכנית, התיישנות טכנולוגית, התיישנות מסחרית או סוגים אחרים של התיישנות;

- (ד) היציבות של התעשייה שבה פועל הנכס ושינויים בביקוש השוק למוצרים או לשירותים שהם תוצריו של הנכס ;
- (ה) פעולות חזויות של מתחרים או של מתחרים פוטנציאליים ;
- (ו) רמת היציאה הנדרשת לתחזוקה על מנת להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות מהנכס ויכולת הישות וכוונתה להגיע לרמה זו ;
- (ז) תקופת השליטה בנכס ומגבלות משפטיות או מגבלות דומות על השימוש בנכס, כגון מועדי פקיעה של חכירות קשורות ; וכן
- (ח) אם אורך החיים השימושיים של הנכס תלוי באורך החיים השימושיים של נכסים אחרים של הישות.

91. המשמעות של המונח 'בלתי מוגדר' אינה 'אינסופי' (infinite). אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי משקף רק את רמת היציאה בגין התחזוקה העתידית הנדרשת על מנת לשמור את הנכס ברמת הביצוע שלו שהוערכה בעת אמידת אורך החיים השימושיים של הנכס, ויכולת הישות וכוונתה להגיע לרמה זו. מסקנה שאורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא בלתי מוגדר אינה תלויה ביציאה עתידית מתוכננת מעבר לזו שנדרשת על מנת לשמור את הנכס באותה רמת ביצוע.

92. ההיסטוריה של שינויים מהירים בטכנולוגיה מלמדת שתוכנת מחשב ושנכסים בלתי מוחשיים רבים אחרים רגישים להתיישנות טכנולוגית. לכן, לעיתים קרובות אורך החיים השימושיים שלהם הוא קצר. ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס בלתי מוחשי יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנולוגית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

93. אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי עשוי להיות ארוך מאד, או אפילו בלתי מוגדר. אי ודאות מצדיקה אמידת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי על בסיס זהיר, אך אינה מצדיקה בחירת אורך חיים קצר באופן לא מציאותי.

94. אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הנובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות לא יעלה על התקופה של הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות, אולם אורך החיים השימושיים עשוי להיות קצר יותר, בהתאם לתקופה שבה הישות צופה להשתמש בנכס. אם הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות נמסרות לתקופה מוגבלת שניתנת לחידוש,

אורך החיים השימושיים של הנכס הבלתי מוחשי יכול להיות את תקופת החידוש או את תקופת החידוש רק אם קיימת ראייה התומכת בחידוש על ידי הישות ללא עלות משמעותית. אורך החיים השימושיים של זכות שנרכשה בחזרה שהוכרה כנכס לא מוחשי בצירוף עסקים הוא התקופה החוזית הנותרת של החוזה שבו הזכות הוענקה ולא יכולות תקופת חידוש.

95. הן גורמים כלכליים והן גורמים משפטיים עשויים להשפיע על אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי. גורמים כלכליים קובעים את משך התקופה שבה הטבות כלכליות עתידיות יתקבלו על ידי הישות. גורמים משפטיים עשויים להגביל את התקופה שבה הישות שולטת בגישה להטבות אלה. אורך החיים השימושיים הוא הקצר מבין התקופות שנקבעות על ידי גורמים אלה.

96. קיומם של הגורמים הבאים, בין היתר, מצביע על כך שישות תהיה מסוגלת לחדש את הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות ללא עלות משמעותית:

(א) קיימת ראייה, שייתכן והיא מבוססת על ניסיון, שהזכויות החוזיות או שהזכויות המשפטיות האחרות יחודשו. אם חידוש מותנה בהסכמתו של צד שלישי, האמור כולל ראייה שהצד השלישי ייתן את הסכמתו;

(ב) קיימת ראייה כי כל התנאים הנדרשים להשגת חידוש יתקיימו; וכן

(ג) עלות החידוש לישות אינה משמעותית בהשוואה להטבות הכלכליות העתידיות החוזיות לזרם אל הישות מהחידוש.

אם עלות החידוש היא משמעותית בהשוואה להטבות הכלכליות העתידיות החוזיות לזרם אל הישות מהחידוש, עלות החידוש מייצגת במהות את העלות לרכישת נכס בלתי מוחשי חדש במועד החידוש.

## **נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר**

### **תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה**

97. סכום בר-פחת של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יוקצה באופן שיטתי על פני אורך חייו השימושיים. ההפחתה תחל כאשר הנכס זמין לשימוש, כלומר כאשר הוא במיקום ובמצב הנדרשים לו על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה הנהלה. ההפחתה תיפסק כמוקדם שבין המועד

שהנכס מסווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 והמועד שבו הנכס נגרע. שיטת ההפחתה שנעשה בה שימוש תשקף את התבנית שבה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס. אם תבנית זו אינה ניתנת לקביעה באופן מהימן, יעשה שימוש בשיטת הקו הישר. סכום ההפחתה לגבי כל תקופה יוכר ברווח או הפסד, אלא אם תקן זה או תקן אחר מתירים או דורשים לכלול סכום זה בערך בספרים של נכס אחר.

98. ניתן להשתמש במגוון שיטות הפחתה להקצאת הסכום בר-פחת של נכס באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. שיטות אלה כוללות את שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידות הייצור. השיטה שנעשה בה שימוש נבחרת על בסיס התבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס ומיושמת בעקביות מתקופה לתקופה, אלא אם חל שינוי בתבנית החזויה של צריכת הטבות כלכליות עתידיות אלה.

98א. קיימת הנחה הניתנת להפרכה ששיטת הפחתה המבוססת על ההכנסות המופקות מפעילות הכוללת את השימוש בנכס בלתי מוחשי אינה נאותה. ההכנסות המופקות מפעילות הכוללת את השימוש בנכס בלתי מוחשי משקפות בדרך כלל גורמים שאינם קשורים ישירות לצריכה של ההטבות הכלכליות הגלומות בנכס בלתי מוחשי. לדוגמה, הכנסות מושפעות מתשומות ותהליכים אחרים, פעילויות מכירה ושינויים בהיקפי מכירות ובמחיר מכירה. רכיב המחיר של הכנסות עשוי להיות מושפע מאינפלציה, אשר אין לה קשר לאופן שבו נכס נצרך. ניתן להפריך הנחה זו רק בנסיבות המוגבלות:

(א) בהן הנכס הבלתי מוחשי מבוטא כמדד של הכנסות, כמתואר בסעיף 98ג; או

(ב) כאשר ניתן להוכיח שהכנסות וצריכה של ההטבות הכלכליות של הנכס הבלתי מוחשי מקיימות רמת תאימות גבוהה (highly correlated).

98ב. בבחירת שיטת הפחתה נאותה בהתאם לסעיף 98, ישות יכולה לקבוע את הגורם המגביל הדומיננטי שטבוע בנכס הבלתי מוחשי. לדוגמה, החוזה שמפרט את זכויות הישות לגבי שימושה בנכס בלתי מוחשי עשוי לקבוע את שימוש הישות בנכס הבלתי מוחשי כמספר קבוע של שנים (כלומר זמן), כמספר יחידות שיוצרו או כסכום כולל קבוע של הכנסות שיופקו. זיהוי של גורם מגביל דומיננטי כזה יכול לשמש כנקודת מוצא לזיהוי הבסיס הנאות להפחתה, אך ניתן ליישם בסיס אחר אם הוא משקף באופן טוב יותר את התבנית החזויה של צריכת הטבות כלכליות.

98. בנסיבות שבהן הגורם המגביל הדומיננטי שטבוע בנכס בלתי מוחשי הוא עמידה בסף הכנסות, ההכנסות שיופקו יכולות להוות בסיס נאות להפחתה. לדוגמה, ישות יכולה לרכוש זיכיון לחיפוש ולכריית זהב ממכרה זהב. פקיעת החוזה עשויה להתבסס על סכום קבוע של סך הכנסות שיופקו מהכרייה (לדוגמה, חוזה עשוי לאפשר כרייה של זהב מהמכרה עד שסך הכול הכנסות מצטברות ממכירת זהב יגיע ל-2 מיליארד ש"ח) ולא להתבסס על זמן או על כמות הזהב שתיכרה. בדוגמה אחרת, הזכות להפעיל כביש אגרה יכולה להתבסס על סכום קבוע של הכנסות שיופקו מאגרות מצטברות שחויבו (לדוגמה, חוזה יכול לאפשר הפעלה של כביש האגרה עד שהסכום המצטבר של האגרות שהופקו מהפעלת כביש האגרה יגיע ל-100 מיליון ש"ח). במקרה שבו ההכנסות נקבעו כגורם המגביל הדומיננטי בחוזה לשימוש בנכס הבלתי מוחשי, ההכנסות שיופקו עשויות להוות בסיס נאות להפחתת הנכס הבלתי מוחשי, בתנאי שהחוזה נוקב בסכום כולל קבוע של הכנסות שיופקו שעל פיו תקבע ההפחתה.

99. הפחתה, בדרך כלל, מוכרת ברווח או הפסד. אולם, לעיתים, ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס משמשות בייצור נכסים אחרים. במקרה זה, סכום ההפחתה מהווה חלק מהעלות של הנכס האחר ונכלל בערכו בספרים. לדוגמה, ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים, ששימשו בתהליך ייצור נכללת בערך בספרים של מלאי (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי).

## ערך שייר

100. יש להניח כי ערך השייר של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר הוא אפס, אלא אם:

(א) קיימת התחייבות של צד שלישי לרכוש את הנכס בתום אורך החיים השימושיים שלו; או

(ב) קיים שוק פעיל (כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 13) לגבי הנכס וכן:

(i) ערך השייר ניתן לקביעה בהתייחס לשוק זה; וכן

(ii) צפוי (probable) ששוק כאמור יתקיים בתום אורך החיים השימושיים של הנכס.

101. הסכום בר-פחת של נכס בעל אורך חיים שימושיים מוגדר נקבע לאחר ניכוי ערך השייר שלו. ערך שייר שונה מאפס משמעו כי ישות צופה לממש את הנכס הבלתי מוחשי לפני תום אורך החיים הכלכליים שלו.

102. אומדן ערך שייר של נכס מבוסס על הסכום הניתן להשבה ממימושו תוך שימוש במחירים השוררים במועד האמידה לגבי מכירת נכס דומה שהגיע לתום אורך חייו השימושיים ופעל תחת תנאים דומים לאלה שתחתם ייעשה שימוש בנכס. ערך השייר נסקר לפחות בתום כל שנת כספים. שינוי בערך השייר של הנכס מטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

103. ערך השייר של נכס בלתי מוחשי עשוי לעלות לסכום השווה לערך בספרים של הנכס או לסכום הגבוה ממנו. אם כך הדבר, סכום ההפחתה של הנכס הוא אפס, אלא אם כן ערך השייר שלו יורד לאחר מכן לסכום הנמוך מהערך בספרים של הנכס.

### **סקירת תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה**

104. תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר ייסקרו לפחות בכל סוף שנת כספים. אם אורך החיים השימושיים החזוי של הנכס שונה מאומדנים קודמים, יש לשנות את תקופת ההפחתה בהתאם. אם חל שינוי בתבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס, יש לשנות את שיטת ההפחתה על מנת לשקף את התבנית שהשתנתה. שינויים כאלה יטופלו כשינויים באומדנים חשבונאיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

105. במהלך אורך החיים של נכס בלתי מוחשי, עשוי להתברר כי האומדן של אורך החיים השימושיים שלו אינו נאות. לדוגמה, ההכרה בהפסד מירידת ערך עשויה להצביע על כך שיש לשנות את תקופת ההפחתה.

106. במהלך הזמן, התבנית של ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות לזרום אל ישות מנכס בלתי מוחשי עשויה להשתנות. לדוגמה, עשוי להתברר כי הפחתה לפי שיטת היתרה הפוחתת נאותה יותר מאשר לפי שיטת קו ישר. דוגמה אחרת היא, אם שימוש בזכויות המיוצגות על ידי רישיון נדחה עקב התלות בפעולה של מרכיבים אחרים של התוכנית העסקית. במקרה זה, ייתכן שהטבות כלכליות שזורמות מהנכס לא יתקבלו, אלא בתקופות מאוחרות יותר.

### **נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר**

107. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר לא יופחת.

108. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*, ישות נדרשת לבדוק ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר על ידי השוואת הסכום בר-ההשבה שלו לערכו בספרים:

(א) מידי שנה, וכן

(ב) בכל עת שקיים סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של הנכס הבלתי מוחשי.

### סקירה של הערכת אורך החיים השימושיים

109. ישות תסקור את אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי שאינו מופחת מידי תקופה, על מנת לקבוע אם אירועים ונסיבות ממשיתים לתמוך בהערכה לפיה אורך החיים השימושיים של נכס זה בלתי מוגדר. אם הם אינם תומכים עוד בהערכה כאמור, השינוי בהערכת אורך החיים השימושיים מבלתי מוגדר למוגדר יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*.

110. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36, הערכה מחדש של אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי כמוגדר במקום בלתי מוגדר, מהווה סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של הנכס. כתוצאה מכך, הישות בודקת אם חלה ירידת ערך של הנכס על ידי השוואת הסכום בר-ההשבה שלו, אשר נקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36, לערכו בספרים, והכרה בעודף של הערך בספרים על הסכום בר-ההשבה כהפסד מירידת ערך.

### יכולת ההשבה (recoverability) של הערך בספרים - הפסדים מירידת ערך

111. על מנת לקבוע אם נפגם ערכו של נכס בלתי מוחשי, ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 36, אשר מסביר מתי וכיצד ישות סוקרת את הערך בספרים של נכסיה, כיצד היא קובעת את הסכום בר-ההשבה של נכס ומתי היא מכירה, או מבטלת את ההכרה, בהפסד מירידת ערך.

### יציאה משימוש ומימושים

112. נכס בלתי מוחשי ייגרע:

(א) בעת מימוש; או

(ב) כאשר לא חזויות הטבות כלכליות עתידיות מהשימוש בו או ממימושו.

113. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת נכס בלתי מוחשי ייקבעו כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש, אם קיימת, לבין הערך בספרים של הנכס. הם יוכרו ברווח או הפסד כאשר הנכס ייגרע (אלא אם, תקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש אחרת במכירה וחכירה בחזרה). רווחים אלה לא יסווגו כהכנסות.

114. המימוש של נכס בלתי מוחשי עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). מועד המימוש של נכס בלתי מוחשי הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על נכס זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה בחזרה.

115. אם, בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 21, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מנכס בלתי מוחשי כחלק מהערך בספרים של נכס, היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף. אם אין זה מעשי לישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, הישות עשויה להשתמש בעלות ההחלפה (replacement) כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד שבו הוא נרכש או נוצר בישות.

115א. במקרה של זכות שנרכשה בחזרה בצירוף עסקים, אם הזכות הונפקה לאחר מכן מחדש (נמכרה) לצד שלישי, הערך בספרים המתייחס, אם קיים, ישמש לצורך קביעת הרווח או הפסד מההנפקה מחדש.

116. סכום התמורה שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מהגריעה של נכס בלתי מוחשי נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לאומדן הסכום של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

117. הפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר אינה נפסקת כאשר לא נעשה עוד שימוש בנכס הבלתי מוחשי, אלא אם הנכס הופחת במלואו או מסווג כמחזק למכירה (או נכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5.

## גילוי

## כללי

118. ישות תיתן את הגילוי להלן לגבי כל קבוצת נכסים בלתי מוחשיים, תוך הבחנה בין נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו בישות לבין נכסים בלתי מוחשיים אחרים:

(א) אם אורך החיים השימושיים בלתי מוגדר או מוגדר, ואם מוגדר, אורך החיים השימושיים או שיעורי ההפחתה ששימשו;

(ב) שיטות ההפחתה שבהן נעשה שימוש לנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר;

(ג) הערך בספרים ברוטו והפחתה שנצברה (סכום מצרפי עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה;

(ד) הסעיף (line item) (הסעיפים) בדוח על הרווח הכולל שבו (שבהם) נכללת הפחתה כלשהי של נכסים בלתי מוחשיים;

(ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים הבאים:

(i) תוספות, תוך ציון נפרד של אלה אשר נוצרו בישות, של אלה אשר נרכשו בנפרד ושל אלה שנרכשו דרך צירופי עסקים;

(ii) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש, שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומימושים אחרים;

(iii) עליות או ירידות כתוצאה מהערכות מחדש במהלך התקופה לפי סעיפים 75, 85 ו-86 ומהפסדים מירידת ערך שהוכרו או שבוטלו (reversed) ברווח כולל אחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 (אם רלוונטי);

(iv) הפסדים מירידת ערך שהוכרו ברווח או הפסד במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 (אם רלוונטי);

(v) הפסדים מירידת ערך שבוטלו (reversed) ברווח או הפסד במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 (אם רלוונטי);

(vi) הפחתה כלשהי שהוכרה במהלך התקופה;

(vii) הפרשי השער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע ההצגה ומתרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות; וכן

(viii) שינויים אחרים בערך בספרים במהלך התקופה.

119. קבוצת נכסים בלתי מוחשיים היא קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. דוגמאות לקבוצות נפרדות עשויות לכלול:

- (א) שמות מותגים;
- (ב) זכויות הוצאה לאור ו-mastheads;
- (ג) תוכנות מחשב;
- (ד) רשיונות וזכויות;
- (ה) זכויות יוצרים, פטנטים וזכויות קניין תעשייתי אחרות, זכויות שירות וזכויות תפעול;
- (ו) מרשמים, נוסחאות, דגמים, עיצובים ואבי טיפוס; וכן
- (ז) נכסים בלתי מוחשיים בפיתוח.

הקבוצות המוזכרות לעיל מפוצלות לקבוצות מצומצמות יותר או מקובצות בקבוצות רחבות יותר אם כתוצאה מכך ניתן מידע רלוונטי יותר למשתמשים בדוחות הכספיים.

120. ישות נותנת גילוי למידע לגבי נכסים בלתי מוחשיים שערכם נפגם בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 בנוסף למידע הנדרש לפי סעיף 118(ה)(iii) - 118(ה)(v).

121. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש מישות לתת גילוי למהות ולסכום של שינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה מהותית בתקופה השוטפת או שחזויה להיות לו השפעה מהותית בתקופות עוקבות.

גילויים כאלה עשויים לנבוע משינויים :

- (א) בהערכה של אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי ;
- (ב) שיטת ההפחתה ; או
- (ג) ערכי שייר.

122. ישות תיתן גילוי גם למידע הבא :

- (א) ערך בספרים של נכס בלתי מוחשי שהוערך כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, הנימוקים התומכים בהערכה של אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. במתן נימוקים אלה, הישות תתאר את הגורם (הגורמים) ששימשו תפקיד משמעותי בקביעה כי הנכס הוא בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר.
- (ב) תיאור, ערך בספרים ותקופת ההפחתה שנותרה של כל נכס בלתי מוחשי, אשר מהותי לדוחות הכספיים של הישות.
- (ג) לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות מענק ממשלתי והוכרו לראשונה לפי שווי הוגן (ראה סעיף 44):
  - (i) לשווי הוגן שהוכר לראשונה לגבי נכסים אלה ;
  - (ii) לערכם בספרים ; וכן
  - (iii) אם הם נמדדים לאחר ההכרה בהתאם למודל העלות או בהתאם למודל ההערכה מחדש.
- (ד) קיומם וערכם בספרים של נכסים בלתי מוחשיים, שהזכות הקניינית עליהם מוגבלת וערכם בספרים של נכסים בלתי מוחשיים, ששועבדו כבטוחה להתחייבויות.
- (ה) סכומן של התקשרויות חוזיות לרכישה של נכסים בלתי מוחשיים.

123. כאשר ישות מתארת את הגורם (הגורמים) ששימשו תפקיד משמעותי בקביעה שאורך החיים השימושיים של נכס הוא בלתי מוגדר, הישות תביא בחשבון את רשימת הגורמים בסעיף 90.

## נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לאחר ההכרה תוך שימוש במודל ההערכה מחדש

124. אם נכסים בלתי מוחשיים מטופלים לפי סכומים משוערכים, ישות תיתן גילוי למידע הבא:

(א) לפי קבוצה של נכסים בלתי מוחשיים:

- (i) מועד (effective date) ההערכה מחדש;
- (ii) הערך בספרים של נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש; וכן
- (iii) הערך בספרים שהיה מוכר אילו קבוצת הנכסים הבלתי מוחשיים שהוערכו הייתה נמדדת, לאחר ההכרה, תוך שימוש במודל העלות כאמור בסעיף 74; וכן

(ב) לסכום של קרן ההערכה מחדש המתייחסת לנכסים הבלתי מוחשיים בתחילת התקופה ובסופה, תוך ציון השינויים במהלך התקופה ומגבלות כלשהן על חלוקת היתרה לבעלי המניות.

(ג) [בוטל]

125. ייתכן שיהיה צורך לקבץ את הקבוצות של הנכסים המשוערכים לקבוצות רחבות יותר לצורכי גילוי. אולם, אין לקבץ לקבוצות אם התוצאה תהיה שילוב של נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים גם לפי מודל העלות וגם לפי מודל ההערכה מחדש.

## יציאה בגין מחקר ופיתוח

126. ישות תיתן גילוי לסכום המצרפי של יציאה בגין מחקר ופיתוח שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה.

127. יציאה בגין מחקר ופיתוח כוללת את היציאות שניתן לייחס במישרין לפעילויות מחקר או פיתוח (ראה סעיפים 66 ו-67 לגבי הנחיות בדבר הסוג של היציאה שאמור להיכלל לצורך דרישת הגילוי בסעיף 126).

## מידע אחר

128. התקן מעודד, אך לא דורש מישות, לתת גילוי למידע הבא:

- (א) תיאור של כל נכס בלתי מוחשי שהופחת במלואו, אך עדיין בשימוש; וכן
- (ב) תיאור קצר של נכסים בלתי מוחשיים משמעותיים, הנשלטים על ידי הישות, אך אינם מוכרים כנכסים, כיוון שהם אינם מקיימים את הקריטריונים להכרה בתקן זה או כיוון שהם נרכשו או נוצרו לפני תחילת גרסת תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים אשר פורסם ב-1998.

### הוראות מעבר ומועד תחילה

129. [בוטל]

130. ישות תיישם תקן זה:

- (א) לגבי הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירופי עסקים שלגביהם מועד ההסכם הוא ביום 31 במרס 2004 או לאחריו; וכן
- (ב) לגבי הטיפול החשבונאי בכל הנכסים הבלתי מוחשיים האחרים מכאן ולהבא מתחילת התקופה השנתית הראשונה המתחילה ביום 31 במרס 2004 או לאחריו. לפיכך, הישות לא תתאים את הערך בספרים של נכסים בלתי מוחשיים שהוכרו במועד זה. אולם, במועד זה הישות תיישם תקן זה על מנת להעריך מחדש את אורך החיים השימושיים של נכסים בלתי מוחשיים כאלה. אם כתוצאה מהערכה מחדש זו, הישות משנה את הערכה לגבי אורך החיים השימושיים של נכס, שינוי זה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

130א. ישות תיישם את התיקונים לסעיף 2 לגבי תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחריו. אם ישות מיישמת תקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש משאבים מינרליים והערכתם לגבי תקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לגבי תקופה מוקדמת זו.

130ב. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תוקנו סעיפים 85, 86 ו-118(ה)(iii). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

130ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 12, 33-35, 68, 69, 94 ו-130, ביטל את סעיפים 38, 129, והוסיף את סעיף 115א. שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם באפריל 2009 תיקן את סעיפים 36 ו-37. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. לפיכך, סכומים שהוכרו בגין נכסים בלתי מוחשיים ומוניטין בצירופי עסקים מהעבר לא יותאמו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם את התיקונים לתקופה מוקדמת זו ולתת גילוי לעובדה זו.

130ד. סעיפים 69, 70 ו-98 תוקנו וסעיף 69א התווסף בעקבות שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

130ה. [בוטל]

130ו. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיף 3(ה). ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11.

130ז. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ו-124 וביטל את סעיפים 39-41 ו-130ה. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

130ח. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012 שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיף 80. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

130ט. ישות תיישם את התיקון שבוצע על ידי שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012 לכל הערכות מחדש שהוכרו בתקופות שנתיות המתחילות במועד היישום לראשונה של תיקון זה או לאחריו ובתקופה השנתית שקדמה לה. ישות יכולה גם להציג מידע השוואתי מותאם לתקופות קודמות כלשהן שמוצגות, אך היא אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות מציגה מידע השוואתי לתקופות קודמות כלשהן שלא הותאם, עליה לזהות בבירור את המידע שלא הותאם, להצהיר שהמידע הוצג על בסיס שונה ולהסביר בסיס זה.

130. *הבהרה לגבי שיטות מקובלות של פחת והפחתה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 38), שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 92 ו-98 והוסיף את סעיפים 98א-ג. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.*

130יא. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3, 114 ו-116. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

130יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 3, 6, 113 ו-114. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

130יג. *סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2021, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.*

## החלפות של נכסים דומים

131. הדרישה בסעיפים 129 ו-130(ב) ליישם תקן זה מכאן ולהבא משמעותה כי אם החלפה של נכסים נמדדה לפני מועד התחילה של תקן זה על בסיס הערך בספרים של הנכס שנמסר, הישות אינה מציגה מחדש את הערך בספרים של הנכס שנרכש על מנת לשקף את שווי ההוגן במועד הרכישה.

## יישום מוקדם

132. התקן מעודד ישויות שסעיף 130 חל עליהן ליישם את דרישות תקן זה לפני מועדי התחילה המוגדרים בסעיף 130. אולם, אם ישות מיישמת את תקן זה לפני מועדי תחילה אלה, עליה ליישם גם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 ותקן חשבונאות בינלאומי 36 (כפי שעודכן בשנת 2004).

## ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 38 (פורסם בשנת 1998)

133. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* (פורסם בשנת 1998).