

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31

נכסים בלתי מוחשיים

ינואר, 2014



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים על נוסח תקני חשבונאות בינלאומיים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC)

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

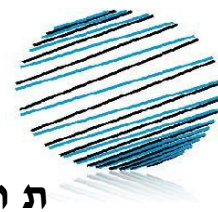


תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 - נכסים בלתי מוחשיים

ינואר 2014

תוכן עניינים

סעיף	
א-ד	מבוא
1	מטרת התקן
2-15	תחולה
11-15	נכסי מורשת בלתי מוחשיים
16-25	הגדרות
17-20	נכסים בלתי מוחשיים
21-24	שליטה בנכס
25	הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי
26-65	הכרה ומדידה
32-39	רכישה נפרדת
40-41	יציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש
42-43	נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות עסקאות שאינן עסקאות חליפין
44-45	החלפת נכסים
46-48	מוניטין אשר נוצר פנימית
49-51	נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו פנימית
52-54	שלב המחקר
55-62	שלב הפיתוח
63-65	העלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית
66-70	הכרה בהוצאה
70	הוצאות עבר לא יוכרו כנכס
71-86	מדידה עוקבת
73	מודל עלות
74-86	מודל הערכה מחדש
87-95	אורך חיים שימושיים
96-105	נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגבל
96-98	תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה
99-102	ערך שייך
103-105	סקירה של תקופת ההפחתה ושל שיטת ההפחתה
106-109	נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר
108-109	סקירה של הערכת אורך החיים השימושיים



תוכן עניינים (המשך)

סעיף

110	יכולת ההשבה של הערך בספרים - הפסדים מירידת ערך
111-116	יציאה משימוש ומימושים
117-127	גילוי
117-122	כללי
123-124	נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לאחר ההכרה תוך שימוש במודל ההערכה מחדש
125-126	יציאה בגין מחקר ופיתוח
127	מידע אחר
128-131	הוראות מעבר
132-133	מועד תחילה
	נספח 1 - הנחיות יישום
	נספח 2 - תיקונים שבוצעו בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 3 - דוגמאות להמחשה
	נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים
	נספח 5 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 לבין תקן חשבונאות בינלאומי 38

מבוא

א. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 קובע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים. התקן מסתמך על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים, אשר מתבסס בעיקרו על נוסח תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים תוך התאמתו לישויות מהמגזר הציבורי.

תחולה

א. הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי מפתחת בימים אלה מסגרת מושגית אשר תגדיר נכס במגזר הציבורי. יש לבחון בפירוט את הסוגיות הספציפיות למגזר הציבורי, אשר נובעות מסמכויות וזכויות מכוח חקיקה, חוקה, או אמצעים מקבילים על מנת לקבוע את הטיפול החשבונאי המתאים. הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי תשקול מחדש את האופן שבו יחול תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31 על אותן סמכויות וזכויות עם פרסום של המסגרת המושגית. הוועדה המקצועית לתקינה בחשבונאות ממשלתית תשקול לאמץ את החלטות הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. בהתאם לכך, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 מוציא מתחולתו את אותן סמכויות וזכויות. התקן חל על הסכמים שמגלמים בתוכם נכסים בלתי מוחשיים.

ב. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 משלב, כהנחיות יישום, את ההנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בעלויות אתרי אינטרנט מתוך פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 32) של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט, לרבות המחשות של העקרונות החשבונאיים הרלוונטיים.

ג. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 עוסק בנכסים בלתי מוחשיים אשר נרכשו בדרך של מענק ממשלתי. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מיסים והעברות), עוסק בסוגיה זו בהקשר למגזר הממשלתי. תקן זה קובע כי, כאשר נכס בלתי מוחשי נרכש באמצעות עסקה שאינה עסקת חליפין, עלותו של הנכס היא שוויו ההוגן במועד שבו נרכש, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 – נכסים בלתי מוחשיים

דצמבר 2013

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. 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 חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1 - 133. 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 הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים אשר אינם מטופלים במפורש בתקן אחר. תקן זה דורש מישות להכיר בנכס בלתי מוחשי אם, ורק אם, מתקיימים קריטריונים מסוימים. כמו כן, התקן מפרט את אופן מדידת הערך בספרים של נכסים בלתי מוחשיים, ודורש מתן גילויים מסוימים לגבי נכסים בלתי מוחשיים.

תחולה

2. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תישם תקן זה לגבי הטיפול בנכסים בלתי מוחשיים.

3. יש ליישם תקן זה בטיפול בנכסים בלתי מוחשיים, למעט:

(א) נכסים בלתי מוחשיים המצויים בתחולתו של תקן אחר;

(ב) נכסים פיננסיים, כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, מכשירים פיננסיים: הצגה;

(ג) ההכרה והמדידה של נכסי חיפוש והערכה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק בחיפוש של משאבים מינרליים והערכתם);

- (ד) יציאה בגין פיתוחם והפקתם של מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים בלתי מתחדשים דומים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק בחיפוש של משאבים מינרליים והערכתם);
- (ה) נכסים בלתי מוחשיים אשר נרכשו בצירוף עסקים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק בצירופי עסקים);
- (ו) מוניטין שנרכש בצירוף עסקים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק בצירופי עסקים);
- (ז) סמכויות וזכויות מכוח חקיקה, חוקה או אמצעים מקבילים;
- (ח) נכסי מסים נדחים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק במסים על ההכנסה);
- (ט) עלויות רכישה נדחות ונכסים בלתי מוחשיים, הנובעים מזכויות החוזיות של מבטח בהתאם לחוזי ביטוח המצויים בתחולתו של תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק בחוזי ביטוח. במקרים שבהם תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי אינו מפרט את דרישות הגילוי הספציפיות לאותם נכסים בלתי מוחשיים, דרישות הגילוי בתקן זה יחולו על אותם נכסים בלתי מוחשיים;
- (י) נכסים בלתי מוחשיים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה (או כלולים בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה), בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי או מקומי העוסק בנכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו; וכן
- (יא) נכסי מורשת בלתי מוחשיים. עם זאת, דרישות הגילוי שבסעיפים 115 עד 127 חלות על נכסי מורשת אשר הוכרו.

4. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות למעט ישויות ממשלתיות עסקיות (GBEs).

5. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. ישויות עסקיות ממשלתיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010).

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

(א) נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים למכירה על ידי ישות במהלך הפעילות הרגיל (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, וכן תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי);

- (ב) חכירות המצויות בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, *חכירות*.
- (ג) נכסים הנובעים מהטבות עובד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 25, *הטבות עובד*); וכן
- (ד) נכסים פיננסיים כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28. הטיפול בהכרה ומדידה של נכסים פיננסיים מסוימים נכלל בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010)*, בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, *השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010)*, וכן בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *זכויות בעסקאות משותפות*.
7. נכסים בלתי מוחשיים מסוימים עשויים להיכלל על גבי או בתוך נכס בעל מהות פיזית, כגון תקליטורים (במקרה של תוכנות מחשב), תיעוד משפטי (במקרה של רישיון או פטנט) או סרט צילום. בקביעה אם לטפל בנכס המשלב רכיבים בלתי מוחשיים ומוחשיים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, *רכוש קבוע (מעודכן 2013)*, או כנכס בלתי מוחשי בהתאם לתקן זה, ישות תפעיל שיקול דעת על מנת להעריך איזה רכיב משמעותי יותר. לדוגמה, תוכנת ניווט עבור מטוס קרב מהווה חלק בלתי נפרד מהמטוס ומטופלת כרכוש קבוע. הדבר חל גם על מערכת ההפעלה של מחשב. כאשר התוכנה אינה מהווה חלק בלתי נפרד מהחומרה הקשורה, תוכנת מחשב מטופלת כנכס בלתי מוחשי.
8. תקן זה חל, בין היתר, על יציאות בגין פעילויות פרסום, הכשרה, הזנק (start up), מחקר ופיתוח. פעילויות מחקר ופיתוח מוכוונות לפיתוח ידע. לפיכך, אף על פי שפעילויות אלה עשויות ליצור נכס בעל מהות פיזית (לדוגמה, אבטיפוס), הרכיב הפיסי של הנכס הינו משני לרכיב הבלתי מוחשי שלו, כלומר, לידע הגלום בו.
9. במקרה של חכירה מימונית, נכס הבסיס עשוי להיות מוחשי או בלתי מוחשי. לאחר ההכרה לראשונה, חוכר מטפל בנכס בלתי מוחשי המוחזק בחכירה מימונית בהתאם לתקן זה. זכויות שאינן נכללות בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13 הנובעות מהסכמי רישוי על פריטים, כגון סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי יד, פטנטים וזכויות יוצרים, נכללות בתחולת תקן זה.
10. אי הכללה בתחולת תקן עשויה להתרחש אם פעילויות או עסקאות הן כה ייחודיות עד שהן מעלות סוגיות חשבונאיות אשר ייתכן ויש לטפל בהן בדרך אחרת. סוגיות כאמור נובעות בטיפול החשבונאי ביציאה בגין חיפוש, פיתוח והפקה של מאגרי נפט, גז טבעי, מרבצים מינרליים בתעשיות מיצוי משאבי טבע, וכן במקרה של חוזי ביטוח. לפיכך, תקן זה אינו חל על יציאות בגין פעילויות וחוזים כאמור. עם זאת, תקן זה חל על נכסים בלתי מוחשיים אחרים הנמצאים בשימוש (כגון תוכנות מחשב), ועל יציאות אחרות שהתהוו (כגון עלויות הזנק), בתעשיות מיצוי משאבי טבע, או על ידי מבטחים.

נכסי מורשת בלתי מוחשיים

11. תקן זה אינו דורש מישות להכיר בנכסי מורשת בלתי מוחשיים שאחרת היו עונים על ההגדרה ועומדים בכללי ההכרה של נכסים בלתי מוחשיים. אם ישות מכירה בנכסי מורשת בלתי מוחשיים, עליה ליישם את דרישות הגילוי של תקן זה והיא עשויה, אך אינה מחויבת, ליישם את דרישות המדידה של תקן זה.

12. נכסים בלתי מוחשיים מסוימים מתוארים כנכסי מורשת בלתי מוחשיים בשל חשיבותם התרבותית, הסביבתית או ההיסטורית. דוגמאות לנכסי מורשת בלתי מוחשיים כוללות הקלטות של אירועים היסטוריים משמעותיים וזכויות לשימוש בדיוקנה של אישיות ציבורית משמעותית, לדוגמה, על גבי בולי דואר או מטבעות לאיסוף. מאפיינים מסוימים, לרבות המפורטים להלן, מאפיינים לעתים קרובות נכסי מורשת בלתי מוחשיים (על אף שמאפיינים אלה אינם ייחודיים רק לנכסים כאמור):

(א) לא סביר שערכם התרבותי, הסביבתי וההיסטורי ישתקף במלואו בערך כספי המבוסס אך ורק על מחיר שוק;

(ב) מחויבויות משפטיות ו/או סטטוטוריות עשויות להטיל איסורים או מגבלות חמורות על מימושם בדרך של מכירה;

(ג) ערכם עשוי לעלות עם הזמן; וכן

(ד) ייתכן שיהיה קשה להעריך את אורך החיים השימושיים שלהם, שבמקרים מסוימים עשוי להגיע לכמה מאות שנים.

13. ישויות ממשלתיות עשויות להחזיק בכמות ניכרת של נכסי מורשת שהושגו במשך שנים רבות באמצעים שונים, לרבות רכישה, תרומה, ירושה והפקעה. נכסים אלה מוחזקים לעתים נדירות בשל יכולתם להניב תזרימי מזומנים ועשויים להיות מכשולים חוקיים או חברתיים לעשות בהם שימוש למטרות אלה.

14. לנכסי מורשת בלתי מוחשיים מסוימים יש הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות עתידיים אחר מאשר ערך המורשת שלהם, לדוגמה, תמלוגים המשולמים לישות בגין שימוש בהקלטה היסטורית. במקרים כאלה, ניתן להכיר ולמדוד נכס מורשת בלתי מוחשי על בסיס זהה לזה של פריטים אחרים של נכסים בלתי מוחשיים המניבים מזומנים. לגבי נכסי מורשת בלתי מוחשיים אחרים, ההטבה הכלכלית או פוטנציאל השירות העתידיים, מוגבלים למאפייני המורשת שלהם. קיום הן של הטבות כלכליות והן של פוטנציאל שירות עתידיים עשוי להשפיע על בחירת בסיס המדידה.

15. דרישות הגילוי בסעיפים 117 עד 124 דורשות מישויות לתת גילוי בדבר נכסים בלתי מוחשיים שהוכרו. לפיכך, ישויות המכירות בנכסי מורשת בלתי מוחשיים נדרשות לתת גילוי בנושאים כגון:

- (א) בסיס המדידה בו נעשה שימוש ;
- (ב) שיטת ההפחתה שיושמה, אם יושמה ;
- (ג) הערך בספרים ברוטו ;
- (ד) ההפחתה שנצברה לסוף התקופה, אם נצברה ; וכן
- (ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, תוך הצגת רכיבים מסוימים של הערך בספרים.

הגדרות

16. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם :

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

נכס בלתי מוחשי (Intangible asset) הוא נכס לא כספי הניתן לזיהוי אשר חסר מהות פיזית.

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 מסחרי או שימוש.

מונחים המוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמעותם בתקן זה, זהה למשמעות שנקבעה באותם תקנים.

נכסים בלתי מוחשיים

17. לעיתים קרובות, ישויות מוציאות משאבים, או לוקחות על עצמן התחייבויות, בעת הרכישה, הפיתוח, התחזוקה או ההרחבה של משאבים בלתי מוחשיים כגון ידע מדעי או טכני, תכנון ויישום של תהליכים חדשים או מערכות חדשות, רשיונות, קניין רוחני וסימנים מסחריים (לרבות, שמות מותגים וזכויות הוצאה לאור). דוגמאות נפוצות של פריטים הנכללים בקבוצות אלה הן תוכנות מחשב, פטנטים, זכויות יוצרים, סרטי קולנוע, רשימות של משתמשים בשירות וקשרים עם משתמשים בשירות.

18. לא כל הפריטים המתוארים בסעיף 17 עונים על ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, כלומר יכולת זיהוי, שליטה על משאב וקיומם של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות. אם פריט הנמצא בתחולת תקן זה אינו מקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, תוכר היציאה בגין רכישתו או ייצורו באופן פנימי כהוצאה בעת התהוותה.

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

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

20. למטרות תקן זה, הסדר מחייב מתאר הסדר המקנה לצדדים להסכם זכויות ומחויבויות הדומות לאלה שהיו מוקנות לצדדים אילו ההסדר היה בצורה של חוזה.

שליטה בנכס

21. ישות שולטת בנכס אם לישות הכוח להשיג את הטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות העתידי הזורמים ממשאב הבסיס והכוח להגביל את הגישה של אחרים להטבות אלה או לפוטנציאל שירות זה. היכולת של ישות לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות או בפוטנציאל השירות העתידי מנכס בלתי מוחשי נובעת בדרך כלל מזכויות משפטיות הניתנות לאכיפה בבית משפט. בהיעדר זכויות משפטיות, קשה יותר להוכיח שליטה. אולם, יכולת אכיפה משפטית של זכות אינה מהווה תנאי הכרחי לקיום שליטה מכיוון שישות עשויה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות או בפוטנציאל השירות העתידי בדרך אחרת.

22. ידע מדעי או טכני עשוי ליצור הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי. ישות שולטת בהטבות אלה או בפוטנציאל שירות זה אם, לדוגמה, הידע מוגן על ידי זכויות משפטיות כגון זכויות יוצרים, הסכם להגבלת סחר (כאשר ההגבלה מותרת), פטנט או על ידי חובה משפטית של עובדים לשמירת סודיות.

23. לישות עשוי להיות צוות עובדים מיומן והיא עשויה לזהות מיומנויות נוספות (incremental) של צוות העובדים אשר יביאו להטבות כלכליות עתידיות או לפוטנציאל שירות עתידי בעקבות הכשרה. הישות עשויה אף לחזות שהעובדים ימשיכו להעמיד את המיומנויות שלהם לשימוש הישות. אולם, בדרך כלל, ישות מחזיקה בשליטה לא מספקת על הטבות הכלכליות העתידיות החזויות או פוטנציאל השירות העתידי החזוי שינבעו מצוות עובדים מיומן ומהכשרתו, כך שפריטים אלה יוכלו לקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי. מסיבה דומה, לא סביר שכשרון ניהולי או טכני מסוים יקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, אלא אם כן השימוש בו והשגת הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי החזויים ממנו מוגנים על ידי זכויות משפטיות, והם מקיימים גם את החלקים האחרים של ההגדרה.

24. לישות עשוי להיות תיק של משתמשים בשירותיה או שיעור ההצלחה בהשגת משתמשים עתידיים לשירותיה והיא עשויה לחזות כי בשל מאמציה לבניית קשרים עם משתמשים בשירותיה, אותם משתמשים ימשיכו להשתמש בשירותיה של הישות. אולם, בהיעדר זכויות משפטיות להגנה, או לשלוט בדרכים אחרות על קשרים עם משתמשים בשירות או על נאמנותם, לישות בדרך כלל שליטה לא מספקת על ההטבות הכלכליות החזויות או פוטנציאל השירות החזוי מקשרים עם משתמשים כאמור ונאמנותם, על מנת שפריטים אלה (כגון תיקים של משתמשי השירות, נתחי שוק או שיעורי הצלחה של שירות, קשרים עם משתמשים ונאמנות של משתמשים בשירות) יקיימו את ההגדרה של נכסים בלתי מוחשיים. בהיעדר זכויות משפטיות להגנה על קשרים כאמור, עסקאות חליפין בגין קשרי משתמשים שלא מוגנים בחוזה הזהים או דומים לקשרים כאמור, מספקות ראיה לכך שהישות בכל זאת יכולה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות החזויות או בפוטנציאל השירות העתידי החזוי הזורמים מקשרי המשתמשים בשירות. מכיוון שעסקאות חליפין כאמור מספקות גם ראיה לכך שקשרי משתמשים בשירות ניתנים להפרדה, קשרים אלה מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי.

הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי

25. ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות העתידיים שזורמים מנכס בלתי מוחשי עשויים לכלול הכנסות ממכירת מוצרים או שירותים, חסכון בעלויות, או הטבות אחרות הנובעות כתוצאה מהשימוש שעושה הישות בנכס. לדוגמה, השימוש בקניין רוחני בתהליכי ייצור או שירות עשוי להפחית עלויות ייצור או שירות עתידיות או לשפר את רמת השירות במקום להגדיל הכנסות עתידיות (לדוגמה, מערכת מקוונת המאפשרת לאזרחים לחדש את רשיונות הנהיגה שלהם מהר יותר באופן מקוון, כשהתוצאה היא הקטנת צוות המשרד הנדרש לביצוע פעילות זו תוך שיפור קצב מתן השירות).

הכרה ומדידה

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

(א) ההגדרה של נכס בלתי מוחשי (ראה סעיפים 17 עד 25); וכן

(ב) כללי ההכרה (ראה סעיפים 28 עד 30).

דרישה זו חלה על העלות הנמדדת בעת ההכרה (העלות של עסקת חליפין או העלות של פיתוח עצמי של נכס בלתי מוחשי, או השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי שהתקבל במסגרת עסקה שאינה חליפין) ועל אותן עלויות עוקבות הנוצרות על מנת להוסיף לנכס זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו.

27. מהותם של נכסים בלתי מוחשיים היא כזו, שבמקרים רבים, אין תוספות לנכס האמור או החלפות של חלק ממנו. בהתאם לכך, סביר שרוב היציאות העוקבות יתהוו על מנת לשמר את ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות או את פוטנציאל השירות העתידי החזוי אשר

גלומים בנכס בלתי מוחשי קיים, מאשר יקיימו את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי ואת כללי ההכרה בתקן זה. נוסף על כך, לעיתים קשה יותר לייחס יציאה עוקבת ישירות לנכס בלתי מוחשי מסוים מאשר לייחס אותה לפעילויות של הישות בכללותן. לפיכך, רק לעיתים נדירות יציאה עוקבת תתוסף לערך בספרים של נכס. יציאה עוקבת היא יציאה, המתהווה לאחר ההכרה לראשונה של נכס בלתי מוחשי נרכש או לאחר השלמת פיתוח עצמי של נכס בלתי מוחשי. בהתאם לסעיף 61, יציאה עוקבת בגין מותגים, זכויות הוצאה לאור, רשימת משתמשים בשירות ופריטים דומים במהותם (בין אם נרכשו מגורמים חיצוניים ובין אם נוצרו פנימית) מוכרת תמיד בעודף או בגירעון בעת התהוותה. זאת מכיוון שלא ניתן להבדיל בין היציאה האמורה לבין יציאה לפיתוח פעילויות הישות בכללותן.

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

(א) **צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות או פוטנציאל השירות העתידי החזוי שניתן לייחס לנכס יזרמו לישות; וכן**

(ב) **העלות או השווי ההוגן של הנכס ניתנים למדידה באופן מהימן.**

29. **ישות תעריך את ההסתברות של הטבות כלכליות עתידיות חזויות או פוטנציאל שירות עתידי חזוי תוך שימוש בהנחות סבירות וניתנות לביסוס המייצגות את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה באשר למכלול התנאים הכלכליים שישררו במהלך אורך החיים השימושיים של הנכס.**

30. **ישות מפעילה שיקול דעת בהערכה של מידת הוודאות המיוחסת לזרימה של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי אשר ניתן לייחסם לשימוש בנכס, בהתבסס על הראיות הזמינות במועד ההכרה לראשונה, תוך מתן משקל גדול יותר לראיות חיצוניות.**

31. **נכס בלתי מוחשי יימדד לראשונה לפי עלות, בהתאם לסעיפים 32 עד 43. כאשר נכס בלתי מוחשי נרכש במסגרת עסקה שאינה חליפין, עלותו הראשונית במועד הרכישה תימדד בשווי ההוגן באותו המועד.**

רכישה נפרדת

32. **בדרך כלל, מחיר אותו משלמת ישות על מנת לרכוש בנפרד נכס בלתי מוחשי משקף תחזיות לגבי ההסתברות שהטבות כלכליות עתידיות חזויות או פוטנציאל שירות עתידי חזוי הגלומים בנכס יזרמו אל הישות. במילים אחרות, הישות חוזה שיהיה תזרים של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות גם אם קיים חוסר ודאות לגבי העיתוי או הסכום של התזרים החיובי. לפיכך, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף קטן 28(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד.**

33. **כמו כן, עלותו של נכס בלתי מוחשי שנרכש בנפרד ניתנת, בדרך כלל, למדידה באופן מהימן. זאת בפרט כאשר התמורה בעת הרכישה משולמת במזומן או בנכסים כספיים אחרים.**

34. העלות של נכס בלתי מוחשי שנרכש בנפרד כוללת את:
- (א) מחיר רכישתו, לרבות מסי יבוא ומסי רכישה שלא ניתנים להחזר, בניכוי הנחות מסחריות; וכן
- (ב) כל עלות שניתן לייחס במישרין להכנת הנכס לשימושו המיועד.
35. להלן דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין:
- (א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי 25, *הטבות עובד*) הנובעות במישרין מהבאת הנכס למצב פעיל;
- (ב) שכר יועצים מקצועיים הנובע במישרין מהבאת הנכס למצב פעיל; וכן
- (ג) עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס.
36. דוגמאות ליציאות שאינן מהוות חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי הן:
- (א) עלויות השקתם של מוצר חדש או שרות חדש (לרבות עלויות של פעילויות פרסום ושל פעילויות קידום מכירות);
- (ב) עלויות ניהול פעילויות במיקום חדש או עם סוג חדש של משתמשים בשירות (לרבות עלויות של הכשרת צוות עובדים); וכן
- (ג) עלויות מנהלתיות ועלויות תקורה כלליות אחרות.
37. הכרה בעלויות כחלק מערך בספרים של נכס בלתי מוחשי נפסקת עם הגעתו של הנכס למצב הדרוש על מנת שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. לפיכך, עלויות שהתהוו במהלך שימוש או בעת פריסה מחדש (redeployment) של נכס בלתי מוחשי אינן נכללות בערך בספרים של אותו נכס. לדוגמה, העלויות שלהלן אינן נכללות בערך בספרים של נכס בלתי מוחשי:
- (א) עלויות שהתהוו בתקופה בה נכס המוכן לפעול באופן שבו התכוונה ההנהלה טרם הוכנס לשימוש; וכן
- (ב) גרעונות תפעוליים התחלתיים, כגון אלה שהתהוו כאשר נבנה הביקוש לתפוקה של הנכס.
38. פעילויות מסוימות מתרחשות בהקשר לפיתוחו של נכס בלתי מוחשי, אך אינן הכרחיות להבאת הנכס למצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שבו התכוונה ההנהלה. פעילויות נלוות אלה עשויות להתרחש בטרם או במהלך פעילויות הפיתוח. מכיוון שפעילויות נלוות

אינן הכרחיות להבאת נכס למצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שבו התכוונה ההנהלה, ההכנסות וההוצאות הקשורות לפעילויות נלוות מוכרות מיידית בעודף או בגירעון, ונכללות בסיווגים המתאימים של הכנסה והוצאה.

39. אם תשלום עבור נכס בלתי מוחשי נדחה מעבר לתנאי אשראי רגילים, עלותו תהיה שוות ערך למחירו במזומן. ההפרש בין סכום זה לבין סך התשלומים מוכר כהוצאת ריבית לאורך תקופת האשראי, אלא אם כן הוא מהווה לפי כללי היוון המותרים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי.

יציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש בנפרד

40. יציאה בגין מחקר או פיתוח העומדת בקריטריונים שלהלן, תטופל בהתאם לסעיפים 52 עד 60:

(א) מתייחסת לפרויקט מחקר או פיתוח בתהליך שנרכש בנפרד והוכר כנכס בלתי מוחשי; וכן

(ב) מתהווה לאחר הרכישה של הפרויקט כאמור.

41. יישום הדרישות שבסעיפים 52 עד 60 משמעותו שיציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר או פיתוח בתהליך שנרכש בנפרד והוכר כנכס בלתי מוחשי מטופלת כדלהלן:

(א) אם היא מהווה יציאה בגין מחקר, תוכר כהוצאה עם התהוותה;

(ב) אם היא מהווה יציאה בגין פיתוח אשר אינה מקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי שבסעיף 55, היא תוכר כהוצאה עם התהוותה; וכן

(ג) אם היא מהווה יציאה בגין פיתוח המקיימת את הקריטריונים להכרה שבסעיף 55, תתווסף לערך בספרים של פרויקט המחקר או הפיתוח בתהליך שנרכש.

נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות עסקאות שאינן חליפין

42. במקרים מסוימים, ייתכן שנכס בלתי מוחשי ירכש בעסקה שאינה חליפין. הדבר עשוי להתרחש כאשר ישות אחת מעבירה לישות אחרת, בעסקה שאינה חליפין, נכסים בלתי מוחשיים כגון זכויות נחיתה בשדה תעופה, רשיונות להפעלת תחנות רדיו או טלוויזיה, רשיונות או מכסות יבוא או זכויות לגישה למשאבים מוגבלים אחרים. אזרח פרטי, לדוגמה זוכה פרס נובל, עשוי להוריש את מסמכיו האישיים, לרבות זכויות יוצרים לפרסומיו, לגנזך המדינה (ישות ממשלתית) בעסקה שאינה חליפין.

43. בנסיבות אלה, עלות הפריט היא שוויו ההוגן במועד הרכישה. למטרות תקן זה, המדידה לפי שווי הוגן בעת ההכרה לראשונה של נכס בלתי מוחשי שנרכש בעסקה שאינה חליפין, אינה מהווה הערכה מחדש בהתאם לדרישות בסעיף 74. בהתאם לכך, דרישות ההערכה

מחדש שבסעיף 74, והפרשנויות התומכות בסעיפים 75 עד 86, חלות רק כאשר ישות בוחרת להעריך מחדש פריט בלתי מוחשי בתקופות דיווח עוקבות.

החלפות נכסים

44. ייתכן שנכס בלתי מוחשי אחד או יותר יירכש בתמורה לנכס לא כספי או נכסים לא כספיים, או בתמורה לשילוב של נכסים כספיים ולא כספיים. לשם הפשטות, הדיון שלהלן מתייחס רק להחלפה של נכס לא כספי אחד בנכס לא כספי אחר, אך חל גם על כל ההחלפות המתוארות בתחילת סעיף זה. העלות של נכס בלתי מוחשי כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם כן השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וכן של הנכס שנמסר אינם ניתנים למדידה באופן מהימן. הנכס שנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע מיידית את הנכס שנמסר. אם הנכס שנרכש אינו נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת לפי הערך בספרים של הנכס שנמסר.

45. סעיף קטן 28(ב) קובע שתנאי להכרה בנכס בלתי מוחשי הוא שעלות הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי שעבורו לא קיימות עסקאות שוק בנות השוואה ניתן למדידה באופן מהימן אם:

(א) השונות בטווח אומדני השווי ההוגן הסבירים של אותו נכס אינה משמעותית; או

(ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות של האומדנים השונים בתוך הטווח ולהשתמש בהן לצורך אומדן שווי הוגן.

אם ישות מסוגלת לקבוע באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר, השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת העלות, אלא אם כן קיימת ראייה ברורה יותר לשווי ההוגן של הנכס שהתקבל.

מוניטין אשר נוצר פנימית

46. מוניטין אשר נוצר פנימית לא יוכר כנכס.

47. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת להפיק הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי, אך אינה מביאה ליצירת נכס בלתי מוחשי המקיים את כללי ההכרה בתקן זה. לעיתים קרובות, יציאה מסוג זה מתוארת כתורמת למוניטין אשר נוצר פנימית. מוניטין אשר נוצר פנימית אינו מוכר כנכס, מכיוון שאינו מהווה משאב הניתן לזיהוי, כלומר הוא אינו ניתן להפרדה ואף אינו נובע מהסדרים מחייבים [לרבות זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות], הנשלט על ידי הישות והניתן למדידה באופן מהימן לפי עלות.

48. בוטל.

נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו פנימית

49. לעיתים קשה להעריך אם נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית כשיר להכרה בגלל בעיות:

(א) בזיהוי אם ומתי קיים נכס ניתן לזיהוי שיפיק הטבות כלכליות עתידיות חזויות או פוטנציאל שירות עתידי חזוי; וכן

(ב) בקביעת העלות של הנכס באופן מהימן. במקרים מסוימים, לא ניתן להבדיל בין עלות יצירה פנימית של נכס בלתי מוחשי לבין עלות שמירה או שיפור של מוניטין אשר נוצר פנימית או לבין עלות ניהול הפעילויות היומיומיות של הישות.

לפיכך, בנוסף לעמידה בדרישות הכלליות לגבי ההכרה בנכס בלתי מוחשי ומדידתו לראשונה, ישות מיישמת את הדרישות וההנחיות בסעיפים 50 עד 65 לגבי כל הנכסים הבלתי מוחשיים אשר נוצרו פנימית.

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

(א) לשלב מחקר; וכן

(ב) לשלב פיתוח.

למרות שהמונחים "מחקר" ו"פיתוח" מוגדרים, יש למונחים "שלב מחקר" ו"שלב פיתוח" משמעות רחבה יותר למטרות תקן זה.

51. 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 התהוותה בשלב המחקר בלבד.

שלב המחקר

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

53. בשלב המחקר של פרויקט פנימי, ישות אינה יכולה להוכיח שקיים נכס בלתי מוחשי אשר יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי צפוי. לפיכך, יציאה זו מוכרת כהוצאה בעת התהוותה.

54. להלן דוגמאות לפעילויות מחקר:

(א) פעילויות המכוונות להשגת ידע חדש;

(ב) החיפוש אחר יישומים לממצאי מחקר או ידע אחר, הערכתם ובחירתם הסופית;

(ג) החיפוש אחר חלופות לחומרים, למתקנים, למוצרים, לתהליכים, למערכות או לשירותים; וכן

(ד) הגיבוש, התכנון, ההערכה והבחירה הסופית של חלופות אפשריות לחומרים, למתקנים, למוצרים, לתהליכים, למערכות או לשירותים - חדשים או משופרים.

שלב הפיתוח

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

(א) קיימת היתכנות טכנולוגית (technical feasibility) של השלמת הנכס הבלתי מוחשי כך שהוא יהיה זמין לשימוש או למכירה;

(ב) בכוונת הישות להשלים את הנכס הבלתי מוחשי ולהשתמש בו או למוכרו;

(ג) ביכולתה של הישות להשתמש בנכס הבלתי מוחשי או למוכרו;

(ד) את האופן שבו הנכס הבלתי מוחשי יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי צפוי. בין היתר, הישות יכולה להוכיח קיומו של שוק לתוצר של הנכס הבלתי מוחשי, לנכס הבלתי מוחשי עצמו או, אם ייעשה בנכס שימוש פנימי, לתועלת הנובעת מהנכס הבלתי מוחשי;

(ה) קיומם של משאבים טכניים, פיננסיים ואחרים המתאימים להשלמת הפיתוח לשימוש בנכס הבלתי מוחשי או למכירתו; וכן

(ו) ביכולתה של הישות למדוד באופן מהימן את היציאה שניתן לייחס לנכס הבלתי מוחשי במהלך פיתוחו.

56. בשלב הפיתוח של פרויקט פנימי, ישות יכולה, במקרים מסוימים, לזהות נכס בלתי מוחשי ולהוכיח שאותו נכס יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי צפוי. זאת מכיוון ששלב הפיתוח של פרויקט הינו שלב מתקדם יותר משלב המחקר.

57. להלן דוגמאות לפעילויות פיתוח:

(א) העיצוב, ההקמה והבדיקה של אבות טיפוס ודגמי קדם ייצור או קדם השימוש.

(ב) העיצוב של כלים, שבלונות, גלופות ותבניות המעורבים בטכנולוגיה חדשה;

(ג) העיצוב, ההקמה והתפעול של מפעל או פעילות ניסיוניים שאינם בהיקף ישים כלכלית לייצור מסחרי או לשימוש לצורך הספקת שירותים;

(ד) העיצוב, ההקמה והבדיקה של חלופה נבחרת של חומרים, מתקנים, מוצרים, תהליכים, מערכות או שירותים חדשים או משופרים.

(ה) עלויות אתר אינטרנט¹ ועלויות פיתוח תוכנה.

58. על מנת להוכיח כיצד נכס בלתי מוחשי יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי צפוי, ישות מעריכה את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות העתידי שיתקבלו מהנכס בהתאם לכללים שבתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, *ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים*, או תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, *ירידת ערך נכסים המניבים מזומנים*, לפי העניין. אם הנכס יפיק הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות רק בשילוב עם נכסים אחרים, הישות מיישמת את הגישה של יחידות מניבות מזומנים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26.

59. ניתן להוכיח זמינות של משאבים להשלמה, לשימוש ולהשגה של הטבות מנכס בלתי מוחשי, לדוגמה, באמצעות תוכנית תפעולית המציגה את המשאבים הטכניים, הפיננסיים והאחרים הנדרשים, ואת יכולתה של הישות להשיג משאבים אלה. במקרים מסוימים, ישות מוכיחה זמינות של מימון חיצוני, על ידי קבלת אינדיקציה ממלווה או מממן בדבר נכונותו לממן את התוכנית.

60. לעיתים קרובות, מערכות תמחיר פנימיות של ישות יכולות למדוד באופן מהימן את העלות ליצירת נכס בלתי מוחשי באופן פנימי, כגון משכורות ויציאות אחרות המתהוות בהשגת סמלים מסחריים, זכויות יוצרים או רשיונות או בפיתוח תוכנות מחשב.

61. **מותגים, כותרי עיתונות, זכויות הוצאה לאור, רשימה של משתמשים בשירות ופריטים דומים במהותם אשר נוצרו פנימית לא יוכרו כנכסים בלתי מוחשיים.**

62. לא ניתן להבדיל בין יציאה בגין מותגים, כותרי עיתונות, זכויות הוצאה לאור, רשימות של משתמשים בשירות ופריטים דומים במהותם, אשר נוצרו פנימית, לבין העלות של פיתוח הפעילויות של הישות בכללותה. לפיכך, פריטים כאמור אינם מוכרים כנכסים בלתי מוחשיים.

עלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית

63. למטרת קיום סעיף 31, העלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית, היא סכום היציאות המתהוות החל מהמועד שבו הנכס הבלתי מוחשי מקיים לראשונה את כללי ההכרה בסעיפים 28, 29 וכן 55. סעיף 70 אוסר על החזרה (reinstatement) של יציאה שהוכרה קודם לכן כהוצאה.

64. העלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית כוללת את כל העלויות הניתנות לייחוס במישרין אשר הכרחיות לצורך יצור, הפקה והכנה של הנכס על מנת שיוכל לפעול באופן שבו התכוונה ההנהלה. להלן דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין:

¹ פירוט על אופן ההכרה בעלויות אתר אינטרנט ניתן למצוא בנספח א הנחיות יישום - עלויות אתר אינטרנט.

- (א) עלויות של חומרים ושירותים המשמשים או הנצרכים ביצירת הנכס הבלתי מוחשי ;
- (ב) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי 25) הנובעות מיצירת הנכס הבלתי מוחשי ;
- (ג) תשלומים לצורך רישום של זכות משפטית ;
- (ד) הפחתה של פטנטים ורשיונות המשמשים ליצירת הנכס הבלתי מוחשי ; וכן
- (ה) עלויות ריבית העונות על הקריטריונים להכרה כמרכיב העלות של נכס כשיר בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי.
65. להלן מרכיבים שאינם נכללים בעלות של נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית :
- (א) יציאה בגין מכירה, הנהלה ועלויות תקורה כלליות אחרות, אלא אם כן ניתן לייחס יציאה זו במישרין להכנת הנכס לשימוש ;
- (ב) חוסר יעילות מזוהה וגרעונות תפעוליים ראשוניים שהתהוו לפני שהנכס מגיע לרמת הביצוע המתוכננת ; וכן
- (ג) יציאה בגין הכשרת הצוות לתפעול הנכס.

הכרה בהוצאה

66. יציאה בגין פריט בלתי מוחשי תוכר כהוצאה בעת התהוותה, אלא אם כן היא מהווה חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי המקיים את כללי ההכרה (ראה סעיפים 26 עד 65).
67. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת לספק הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי לישות, אך לא נרכש או נוצר כל נכס בלתי מוחשי או נכס אחר אשר ניתן להכרה. במקרה של הספקת סחורות, הישות מכירה ביציאה כזו כהוצאה כאשר יש לישות נוצרת הזכות לגשת לסחורות אלה. במקרה של הספקת שירותים, הישות מכירה ביציאה כהוצאה עם קבלת השירותים. לדוגמה, יציאה בגין מחקר מוכרת כהוצאה בעת התהוותה (ראה סעיף 52). דוגמאות אחרות ליציאה המוכרת כהוצאה בעת התהוותה כוללות :
- (א) יציאה בגין פעילויות התחלתיות (כלומר, עלויות התחלתיות [start up cost]) אלא אם כן יציאה זו נכללת בעלות פריט רכוש קבוע בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17. עלויות התחלתיות עשויות להיות מורכבות מעלויות הקמה, כגון עלויות משפטיות ועלויות משרדיות המתהוות בעת הקמה של ישות משפטית, יציאה לפתיחה של מתקן חדש או פעילות חדשה (כלומר, עלויות קדם-פתיחה) או יציאות להשקה של מוצרים חדשים או תהליכים חדשים (כלומר, עלויות קדם-תפעול).

(ב) יציאה בגין פעילויות הכשרה ;

(ג) יציאה בגין פעילויות פרסום וקידום מכירות (לרבות קטלוגים להזמנות באמצעות הדואר ועלוני מידע); וכן

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

68. לישות יש זכות גישה לסחורות כאשר הן בבעלותה. באופן דומה, יש לישות זכות גישה לסחורות כאשר הן הוקמו על ידי ספק בהתאם לתנאים של חוזה הספקה והישות יכולה לדרוש את מסירתם בתמורה לתשלום. שירותים מתקבלים כאשר הם ניתנים על ידי ספק בהתאם לחוזה להספקתם לישות ולא כאשר הישות משתמשת בהם למתן שירות נוסף, לדוגמה, בהספקת מידע לגבי שירות למשתמשים בשירות זה.

69. סעיף 66 אינו מונע מישות להכיר במקדמה כנכס, כאשר תשלום עבור סחורות בוצע לפני שהישות השיגה זכות גישה לסחורות אלה. באופן דומה, סעיף 66 אינו מונע מישות להכיר במקדמה כנכס כאשר תשלום עבור שירותים בוצע לפני שהישות קיבלה שירותים אלה.

הוצאות עבר לא יוכרו כנכס

70. יציאה בגין פריט בלתי מוחשי שהוכרה לראשונה כהוצאה בהתאם לתקן זה לא תוכר כחלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי במועד מאוחר יותר.

מדידה עוקבת

71. ישות תבחר כמדיניותה החשבונאית במודל העלות שבסעיף 73 או במודל ההערכה מחדש שבסעיף 74. אם נכס בלתי מוחשי מטופל על פי מודל ההערכה מחדש, כל הנכסים האחרים באותה קבוצה יטופלו גם הם על פי אותו מודל, אלא אם כן לא קיים שוק פעיל לנכסים אלה.

72. קבוצה של נכסים בלתי מוחשיים היא קיבוץ נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. הפריטים שבתוך 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 ושוויים למועדים שונים.

מודל העלות

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

מודל ההערכה מחדש

74. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי יוצג בסכום משוערך שהוא שוויו ההוגן במועד ההערכה מחדש בניכוי הפחתה נצברת לאחר מכן ובניכוי הפסדים מירידת ערך כלשהם

שנצברו לאחר מכן. לצורך הערכות מחדש בהתאם לתקן זה, שווי הוגן ייקבע בהתייחס לשוק פעיל. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק על מנת לוודא שבמועד הדיווח, הערך בספרים של הנכס אינו שונה באופן מהותי משווי הוגן.

75. מודל ההערכה מחדש אינו מתיר :

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

(ב) הכרה לראשונה בנכסים בלתי מוחשיים בסכומים השונים מהעלות.

76. מודל ההערכה מחדש מיושם לאחר שנכס הוכר לראשונה לפי עלות. אולם, אם רק חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי מוכר כנכס משום שלא התקיימו כללי ההכרה בנכס עד שלב מסוים בתהליך (ראה סעיף 63), ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש על נכס זה בכללותו. כמו כן, ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש על נכס בלתי מוחשי שהתקבל באמצעות עסקה שאינה חליפין (ראה סעיפים 42 עד 43).

77. אין זה נפוץ ששוק פעיל יהיה קיים עבור נכס בלתי מוחשי, למרות שהדבר ייתכן. לדוגמה, באזורי שיפוט מסוימים, עשוי להתקיים שוק פעיל עבור קבוצות הומוגניות של רשיונות או מכסות ייצור הניתנים להעברה ללא הגבלה, אשר הישות רכשה מישות אחרת. אולם, שוק פעיל אינו יכול להתקיים עבור מותגים, כותרי עיתונים, זכויות הוצאה לאור של סרטים ומוזיקה, פטנטים או סימני מסחר, בגלל ייחודיות של נכסים אלה. כמו כן, למרות שנכסים בלתי מוחשיים נרכשים ונמכרים, הרי שחוזים נדונים בין קונה יחיד למוכר יחיד, ובדרך כלל עסקאות אלה אינן שכיחות יחסית. מסיבות אלה, המחיר ששולם עבור נכס אחד עשוי שלא לספק ראיה מספקת לשווי הוגן של נכס אחר. יתר על כן, לעיתים קרובות, המחירים אינם זמינים לציבור.

78. תדירות הערכות מחדש תלויה בתנודתיות ערכי שווי הוגן של הנכסים הבלתי מוחשיים המוערכים מחדש. אם השווי הוגן של נכס המוערך מחדש שונה באופן מהותי מערכו בספרים של הנכס, נדרשת הערכה מחדש נוספת. שוויים הוגן של נכסים בלתי מוחשיים מסוימים עשוי להיות נתון לתנודות משמעותיות, המצריכות הערכה מחדש מדי שנה. הערכות מחדש בתדירות כזו אינן נדרשות לגבי נכסים בלתי מוחשיים אשר שוויים הוגן נתון רק לתנודות לא משמעותיות.

79. אם נכס בלתי מוחשי מוערך מחדש, ההפחתה שנצברה במועד ההערכה מחדש :

(א) מוצגת מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש שווה לסכום המושערך שלו ; או

(ב) מבוטלת כנגד הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המשוערך של הנכס.

80. אם לא ניתן לבצע הערכה מחדש לנכס בלתי מוחשי בקבוצה של נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש, מאחר ואין שוק פעיל לנכס זה, הנכס יוצג בעלותו בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.
81. אם שווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי שהוערך מחדש לא ניתן יותר לקביעה 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.
82. העובדה שלא קיים עוד שוק פעיל עבור נכס בלתי מוחשי שהוערך מחדש עשויה להצביע על כך כי ייתכן שחלה ירידה בערכו של הנכס שיש לבחון בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או מספר 26, לפי העניין.
83. אם ניתן לקבוע את השווי ההוגן של הנכס בהתייחס לשוק פעיל במועד מדידה עוקב, מודל ההערכה מחדש מיושם החל ממועד זה.
84. אם הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי עולה כתוצאה מהערכה מחדש, העלייה תיזקף ישירות לעודף ותיצבר בנכסים נטו/הון תחת הכותרת של קרן מהערכה מחדש. עם זאת, העלייה תוכר בעודף או בגירעון עד גובה סכום המבטל ירידה מהערכה מחדש של אותו נכס שהוכרה קודם לכן בעודף או בגירעון.
85. אם הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר בעודף או בגירעון. אולם, הירידה תוכר ישירות בנכסים נטו/הון עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו נכס. הירידה שהוכרה ישירות בנכסים נטו/הון מקטינה את הסכום שנצבר בנכסים נטו/הון תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש.
86. ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש שנצברה, הנכללת בנכסים נטו/הון, ישירות לעודפים או לגרעונות שנצברו במועד מימוש הקרן. ניתן לממש את הקרן במלואה בעת הוצאת הנכס מכלל שימוש או בעת מימושו. עם זאת, חלק מהקרן עשוי להיות ממומש במהלך השימוש בנכס על ידי הישות. במקרה כזה, סכום הקרן שימומש יהיה ההפרש בין ההפחתה בהתבסס על הערך בספרים המשוערך של הנכס לבין ההפחתה שהיתה מוכרת אילו הנכס היה מוכר על בסיס עלותו ההיסטורית. ההעברה מקרן הערכה מחדש לעודפים או לגרעונות שנצברו אינה מבוצעת דרך עודף או גירעון.

אורך חיים שימושיים

87. ישות תעריך אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הינו מוגבל (finite) או בלתי מוגדר (indefinite), ואם הוא מוגבל, הישות תעריך את משך חיים שימושיים אלה, או את מספר יחידות הייצור או מספר יחידות דומות המרכיבות חיים שימושיים אלה.

נכס בלתי מוחשי ייחשב על ידי הישות כנכס בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כאשר, בהתבסס על ניתוח של כל הגורמים הרלוונטיים, אין הגבלה נראית לעין על התקופה שבה הנכס חזוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לישות, או לספק לה פוטנציאל שירות.

88. הטיפול החשבונאי בנכס בלתי מוחשי מבוסס על אורך החיים השימושיים שלו. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגבל מופחת (ראה סעיפים 96 עד 105) ונכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת (ראה סעיפים 106 עד 109). נספח הנחיות לביצוע הנלווה לתקן זה ממחיש את אופן קביעת אורך החיים השימושיים עבור נכסים בלתי מוחשיים שונים, וכן את אופן הטיפול החשבונאי העוקב בנכסים אלה בהתבסס על קביעת אורך החיים השימושיים.

89. בעת קביעת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי נלקחים בחשבון גורמים רבים, וביניהם:

(א) השימוש החזוי בנכס על ידי הישות וכן האם הנכס יכול להיות מנוהל ביעילות על ידי צוות הנהלה אחר;

(ב) מחזור חיים טיפוסי של הנכס ומידע זמין לציבור בדבר אומדנים של אורך חיים שימושיים של נכסים דומים שנעשה בהם שימוש דומה;

(ג) התיישנות מכל סוג שהוא לרבות התיישנות טכנית, טכנולוגית או מסחרית;

(ד) היציבות של הענף שבו פועל הנכס ושינויים בביקוש השוק למוצרים או לשירותים שהם תוצריו של הנכס;

(ה) פעולות חזויות שיינקטו על ידי מתחרים קיימים או פוטנציאליים;

(ו) רמת היציאה הנדרשת לתחזוקה על מנת להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות מהנכס או פוטנציאל השירות העתידי החזוי מהנכס וכן יכולתה וכוונתה של הישות 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.

90. המשמעות של המונח "בלתי מוגדר" (indefinite) אינה "אינסופי" (infinite). אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי משקף רק את אותה רמה של יציאה הנדרשת לתחזוקה עתידית על מנת לשמור על תקן הביצועים של הנכס כפי שהוערך במועד ביצוע אומדן אורך

החיים השימושיים שלו, ויכולתה וכוונתה של הישות להגיע לרמה זו. מסקנה שלנכס בלתי מוחשי יש אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר לא צריכה להיות תלויה ביציאה עתידית מתוכננת עודפת על זו הדרושה על מנת לשמור על תקן הביצועים של הנכס.

91. היסטוריה של שינויים מהירים בטכנולוגיה מלמדת שתוכנת מחשב ונכסים בלתי מוחשיים רבים אחרים רגישים להתיישנות טכנולוגית. לפיכך, סביר שאורך החיים השימושיים שלהם הינו קצר.

92. אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי עשוי להיות ארוך מאוד, או אף בלתי מוגדר. אי ודאות מצדיקה עריכה זהירה של אומדן אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי, אך אינה מצדיקה בחירה באורך חיים קצר באופן לא מציאותי.

93. **אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הנובע מהסדרים מחייבים (לרבות זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות) לא יעלה על תקופת ההסדר המחייב (לרבות זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות), אך עשוי להיות קצר יותר, תלוי בתקופת השימוש החזויה בנכס. אם ההסדרים המחייבים (לרבות זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות) נערכים לתקופה מוגבלת הניתנת לחידוש, אורך החיים השימושיים של הנכס הבלתי מוחשי יכלול את תקופת/ות החידוש רק אם קיימת ראייה התומכת בחידוש על ידי הישות ללא עלות משמעותית.**

94. גורמים כלכליים, פוליטיים, חברתיים ומשפטיים עשויים להשפיע על אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי. גורמים כלכליים, פוליטיים או חברתיים קובעים את משך התקופה שבמהלכה תקבל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי. גורמים משפטיים עשויים להגביל את התקופה שבמהלכה הישות שולטת בגישה להטבות כלכליות או לפוטנציאל השירות. אורך החיים השימושיים הוא התקופה הקצרה מבין התקופות הנקבעות על ידי גורמים אלה.

95. קיומם של הגורמים הבאים, בין היתר, מצביע על כך שישות תהיה מסוגלת לחדש את ההסדרים המחייבים (לרבות זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות) ללא עלות משמעותית:

(א) קיימת ראייה, העשויה להיות מבוססת על ניסיון, שההסדרים המחייבים (לרבות זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות) 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 או פוטנציאל השירות העתידי החזויים לזרום אל הישות כתוצאה מהחידוש.

אם עלות החידוש היא משמעותית בהשוואה להטבות הכלכליות העתידיות או לפוטנציאל השירות העתידי החזויים לזרום אל הישות מהחידוש, "עלות החידוש" מייצגת, במהותה, עלות רכישת נכס בלתי מוחשי חדש במועד החידוש.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגבל

תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה

96. יש להקצות את סכום בר פחת של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגבל על בסיס שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. הפחתה מתחילה כאשר הנכס זמין לשימוש, כלומר, כאשר הנכס נמצא במיקום ובמצב הדרושים על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. ההפחתה תיפסק כמוקדם מבין מועד גריעת הנכס, לבין המועד שבו הנכס יסווג כמוחזק למכירה (או שהוא נכלל בקבוצה העומדת למימוש שתסווג כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקני החשבונאות הבינלאומיים או המקומיים הרלוונטיים העוסקים בנכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. על שיטת ההפחתה שתיבחר לשקף את דפוס הצריכה של ההטבות הכלכליות העתידיות או של פוטנציאל השירות העתידי של הנכס, החזוי על ידי הישות. במידה ולא ניתן לקבוע דפוס זה באופן מהימן, יש להשתמש בשיטת הקו הישר. סכום ההפחתה של כל תקופה יוכר בעודף או בגירעון, אלא אם כן תקן זה או תקן אחר מתירים או דורשים לכלול סכום זה בערך בספרים של נכס אחר.

97. ניתן להשתמש במגוון שיטות הפחתה על מנת להקצות את סכום בר הפחת של נכס על בסיס שיטתי על פני אורך חייו השימושיים. אותן שיטות כוללות את שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידות הייצור. השיטה שייעשה בה שימוש תיבחר על בסיס הדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות או פוטנציאל השירות העתידי החזוי הגלומים בנכס והיא מיושמת בעקביות מתקופה לתקופה, אלא אם כן חל שינוי בדפוס הצריכה החזוי של אותם הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי.

98. הפחתה מוכרת, בדרך כלל, בעודף או בגירעון. אולם, לעתים, ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות העתידי הגלומים בנכס משמשים ביצירת נכסים אחרים. במקרה זה, סכום ההפחתה מהווה חלק מעלותו של הנכס האחר ונכלל בערכו בספרים. לדוגמה, ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים ששימשו בתהליך ייצור נכללת בערך בספרים של מלאי (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12).

ערך שייר

99. יש להניח כי ערך השייר של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגבל הינו אפס, אלא אם כן:

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

(ב) קיים שוק פעיל עבור הנכס וכן:

(1) ניתן לקבוע את ערך השייר בהתייחס לשוק זה; וכן

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

100. סכום בר פחת של נכס בעל אורך חיים שימושיים מוגבל נקבע לאחר ניכוי ערך השייר שלו. משמעו של ערך שייר השונה מאפס היא, שישות צופה לממש את הנכס הבלתי מוחשי לפני תום החיים הכלכליים שלו.

101. אומדן ערך שייר של נכס מבוסס על הסכום הניתן להשבה ממימושו, תוך שימוש במחירים השוררים במועד עריכת האומדן לגבי מכירה של נכס דומה שהגיע לתום חייו השימושיים ואשר פעל בתנאים דומים לאלה שבהם ישמש הנכס. ערך השייר נבחן מחדש, לכל הפחות, בכל מועד דיווח. שינוי בערך השייר של הנכס מטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*.

102. ערך השייר של נכס בלתי מוחשי עשוי להגיע לסכום השווה לערך בספרים של הנכס או לסכום הגבוה ממנו. במצב זה, סכום ההפחתה של הנכס הינו אפס, אלא אם כן, ועד אשר, ערך השייר של אותו נכס יורד מאוחר יותר לסכום הנמוך מהערך בספרים של הנכס.

בחינה של תקופת ההפחתה ושל שיטת ההפחתה

103. תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגבל יבחנו, לכל הפחות, בכל מועד דיווח. אם אורך החיים השימושיים החזוי של הנכס שונה מאומדנים קודמים, תקופת ההפחתה תשונה בהתאם. אם חל שינוי בדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות העתידי הגלומים בנכס, שיטת ההפחתה תשונה על מנת לשקף את הדפוס שהשתנה. שינויים כאמור יטופלו כשינויים באומדנים חשבונאיים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3.

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

105. לאורך הזמן, עשויים לחול שינויים בדפוס של ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות העתידי החזויים לזרם אל ישות מנכס בלתי מוחשי. לדוגמה, עשוי להתברר כי הפחתה לפי שיטת היתרה הפוחתת נאותה יותר מאשר שיטת הקו הישר. דוגמה נוספת,

היא דחיית השימוש בזכויות המיוצגות על ידי רישיון לאור תלות בפעולה של רכיבים אחרים בתוכנית האסטרטגית של הישות. במקרה זה, ייתכן שהטבות כלכליות או פוטנציאל שירות הזורמים מהנכס לא יתקבלו, אלא בתקופות מאוחרות יותר.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

106. **נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר לא יופחת.**

107. בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 ולתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, ישות נדרשת לבחון אם חלה ירידה בערכו של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר או של נכס בלתי מוחשי שעדיין אינו זמין לשימוש באמצעות עריכת השוואה בין סכום בר ההשבה של הנכס או סכום בר ההשבה משירות של הנכס, לפי העניין, לבין ערכו בספרים:

(א) מדי שנה; וכן

(ב) בכל עת שקיים סימן המצביע על כך שייתכן כי חלה ירידה בערכו של הנכס הבלתי מוחשי.

בחינה של הערכת אורך החיים השימושיים

108. **ישות תבחן את אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי שאינו מופחת בכל תקופת דיווח, על מנת לקבוע אם אירועים ונסיבות ממשיכים לתמוך בהערכה לפיה אורך החיים השימושיים של נכס זה הינו בלתי מוגדר. אם האירועים והנסיבות אינם תומכים עוד בהערכה כאמור, השינוי בהערכת אורך החיים השימושיים מבלתי מוגדר למוגבל יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3.**

109. לגבי נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לפי מודל העלות, הערכה מחודשת של אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי מבלתי מוגדר למוגבל, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין, מהווה סימן לכך כי ייתכן שחלה ירידה בערכו של הנכס. כתוצאה מכך, הישות בודקת אם חלה ירידה בערכו של הנכס באמצעות השוואה בין סכום בר ההשבה או סכום בר ההשבה משירות שלו לבין ערכו בספרים, ומכירה בכל עודף של הערך בספרים על סכום בר ההשבה או סכום בר ההשבה משירות, לפי העניין, כהפסד מירידת ערך.

יכולת השבה של הערך בספרים - הפסדים מירידת ערך

110. על מנת לקבוע אם חלה ירידת ערך בנכס בלתי מוחשי אשר נמדד לפי מודל העלות, ישות מיישמת את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין. תקנים אלה מסבירים מתי וכיצד על הישות לבחון את הערך בספרים של נכסיה, כיצד היא קובעת את סכום בר ההשבה או את סכום בר ההשבה משירות של הנכס, לפי העניין, ומתי היא מכירה בהפסד מירידת ערך או מבטלת את ההפסד מירידת ערך.

יציאה משימוש ומימושים

111. נכס בלתי מוחשי ייגרע:

(א) בעת המימוש (לרבות מימוש באמצעות עסקה שאינה עסקת חליפין); או

(ב) כאשר לא חזויים הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות כתוצאה מהשימוש בפריט או ממימושו.

112. ההפסד או הרווח הנובע מגריעה של נכס בלתי מוחשי ייקבע כהפרש בין התמורה נטו ממימוש, אם קיימת כזו, לבין הערך בספרים של הנכס, ויוכר בעודף או בגירעון במועד גריעת הנכס (אלא אם כן, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13 דורש אחרת במקרה של מכירה וחכירה חוזרת).

113. המימוש של נכס בלתי מוחשי עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, באמצעות מכירה, התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי עסקה שאינה עסקת חליפין). בעת קביעת מועד המימוש של נכס כזה, הישות מיישמת את כללי ההכרה בהכנסות ממכירת סחורות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13 חל על מימוש באמצעות מכירה וחכירה חוזרת.

114. אם ישות מכירה בעלות השחלוף של חלק מנכס בלתי מוחשי כחלק מהערך בספרים של הנכס, בהתאם לעקרון ההכרה בסעיף 28, אזי עליה לגרוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף. אם אין זה מעשי עבור הישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, היא יכולה להשתמש בעלות השחלוף כסימן לעלות החלק שהוחלף במועד שבו נרכש או נוצר פנימית.

115. התמורה שהישות זכאית לקבל בגין מימוש של נכס בלתי מוחשי תוכר לראשונה בשוויה ההוגן. אם תשלום עבור הנכס הבלתי מוחשי נדחה, התמורה המתקבלת מוכרת לראשונה בשווה ערך למחיר במזומן. ההפרש בין הערך הנומינלי של התמורה לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסת ריבית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, והוא משקף את התשואה האפקטיבית מהסכום שהישות זכאית לקבל (receivable).

116. הפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגבל אינה נפסקת במועד הפסקת השימוש בנכס הבלתי מוחשי², אלא אם הנכס הופחת במלואו או מסווג כמוחזק למכירה (או נכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקני החשבונאות הבינלאומיים או המקומיים הרלוונטיים העוסקים בנכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

גילוי

² הפסקת שימוש בנכס בלתי מוחשי עשויה להצביע על ירידה בערכו.

117. ישות תיתן גילוי לפרטים שלהלן עבור כל קבוצת נכסים בלתי מוחשיים, תוך הבחנה בין נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו פנימית לבין נכסים בלתי מוחשיים אחרים:

(א) האם אורך החיים השימושיים בלתי מוגדר או מוגבל, ואם מוגבל, אורך החיים השימושיים או שיעורי ההפחתה שבהם נעשה שימוש;

(ב) שיטות ההפחתה שבהן נעשה שימוש לגבי נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגבל;

(ג) הערך בספרים ברוטו וכל הפחתה שנצברה (בצירוף הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה;

(ד) הסעיף (הסעיפים) בדוח על הביצוע הכספי שבו (שבהם) נכללת הפחתה כלשהי של נכסים בלתי מוחשיים;

(ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ולבין הערך בספרים בסוף התקופה, אשר תציג:

(1) תוספות, תוך ציון נפרד של אלה הנובעות מפיתוח פנימי ושל אלה אשר נרכשו בנפרד;

(2) נכסים המסווגים כמוחזקים למכירה או כלולים בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה, בהתאם לתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בנכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, וכן במימושים אחרים;

(3) עליות או ירידות כתוצאה מהערכות מחדש שנעשו במהלך התקופה בהתאם לסעיפים 74, 84 וכן 85;

(4) הפסדים מירידת ערך שהוכרו בעודף או בגירעון במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26;

(5) ביטול של הפסדים מירידת ערך שנכללו בעודף או בגירעון במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26;

(6) הפחתה כלשהי שהוכרה במהלך התקופה;

(7) הפרשי שער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע ההצגה וכן מתרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות; וכן

(8) שינויים אחרים בערך בספרים במהלך התקופה.

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

(א) שמות מותגים;

(ב) זכויות הוצאה לאור;

(ג) תוכנות מחשב;

(ד) רשיונות;

(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 (מקובצות) לקבוצות מצומצמות יותר (רחבות יותר) במידה וכך יסופק מידע רלוונטי יותר למשתמשים בדוחות הכספיים.

119. ישות נותנת גילוי למידע בדבר נכסים בלתי מוחשיים שערכם נפגם בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21 או לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 26 בנוסף למידע הנדרש לפי סעיפים קטנים 117 (ה) (3)-(5).

120. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 3 דורש מישות לתת גילוי למהות ולסכום השינוי באומדן החשבונאי שיש לו השפעה מהותית בתקופה השוטפת או שצפויה להיות לו השפעה מהותית בתקופות עוקבות. גילויים אלה עשויים לנבוע כתוצאה משינויים:

(א) בהערכת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי;

(ב) בשיטת ההפחתה; או

(ג) בערכי שייר.

121. ישות תיתן גילוי גם למידע הבא:

(א) בגין נכס בלתי מוחשי שהוערך כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, את הערך בספרים של אותו נכס והנימוקים התומכים בהערכת אורך החיים השימושיים בבלתי מוגדר. במסגרת נימוקים אלה, הישות תתאר את הגורם (הגורמים) המשמעותי (המשמעותיים) בקביעה כי הנכס הוא בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר.

(ב) תיאור, ערך בספרים ותקופת ההפחתה הנותרת לגבי כל נכס בלתי מוחשי בודד אשר מהותי לדוחות הכספיים של הישות.

(ג) לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות עסקה שאינה עסקת חליפין והוכרו לראשונה לפי שווי הוגן (ראה סעיפים 42 עד 43):

(1) שווים ההוגן שהוכר לראשונה;

(2) ערכם בספרים; וכן

(3) האם 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 כביטחון להתחייבויות.

(ה) סכום ההתקשרויות החוזיות לרכישה של נכסים בלתי מוחשיים.

122. בעת תיאור הגורם (הגורמים) המשמעותי (המשמעותיים) בקביעה האם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא בלתי מוגדר, הישות תביא בחשבון את רשימת הגורמים שבסעיף 89.

נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לאחר ההכרה באמצעות מודל הערכה מחדש

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

(א) לפי קבוצה של נכסים בלתי מוחשיים:

(1) מועד ההערכה מחדש;

(2) ערך בספרים של נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש; וכן

(3) ערך בספרים שהיה מוכר אילו קבוצת הנכסים הבלתי מוחשיים שהוערכו מחדש היתה נמדדת, לאחר ההכרה, תוך שימוש במודל העלות כאמור בסעיף 73.

(ב) סכום של קרן ההערכה מחדש המתייחסת לנכסים הבלתי מוחשיים בתחילת תקופת הדיווח ובסופה, תוך ציון השינויים במהלך התקופה ומגבלות כלשהן על חלוקת היתרה לבעלים; וכן

(ג) שיטות והנחות משמעותיות שישומו בעריכת אומדן ערכי השווי ההוגן של הנכסים.

124. ייתכן שיהיה צורך לקבץ את הקבוצות של הנכסים המשוערכים לקבוצות רחבות יותר לצורכי גילוי. אולם אין לקבץ קבוצות אם התוצאה תהיה שילוב של קבוצות של נכסים בלתי מוחשיים הכוללים סכומים שנמדדו הן לפי מודל העלות והן לפי מודל ההערכה מחדש.

יציאה בגין מחקר ופיתוח

125. ישות תיתן גילוי לסכום המצרפי של יציאה בגין מחקר ופיתוח שהוכר כהוצאה במהלך התקופה.

126. יציאה בגין מחקר ופיתוח כוללת את כל היציאות שניתן לייחסן במישרין לפעילויות מחקר או פיתוח (ראה סעיפים 64 ו-65 לגבי הנחיות בדבר סוג היציאה האמור להיכלל לצורך מילוי דרישת הגילוי שבסעיף 125).

מידע אחר

127. התקן ממליץ, אך אינו דורש מישות לתת גילוי למידע שלהלן:

(א) תיאור של כל נכס בלתי מוחשי שהופחת במלואו ועדיין נמצא בשימוש; וכן

(ב) תיאור קצר של נכסים בלתי מוחשיים משמעותיים הנשלטים על ידי הישות אך אינם מוכרים כנכסים, מכיוון שאין הם מקיימים את כללי ההכרה שבתקן זה.

הוראות מעבר

128. ישות שהכירה קודם לכן בנכסים בלתי מוחשיים תיישם תקן זה למפרע, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

129. ישות שלא הכירה קודם לכן בנכסים בלתי מוחשיים ועושה שימוש בחשבונאות לפי בסיס מצטבר, תיישם תקן זה מכאן ולהבא. אולם התקן מתיר יישום למפרע.

130. ישות רשאית לבחור למדוד נכס בלתי מוחשי במועד המעבר בשוויו ההוגן, ולראות את השווי ההוגן כעלותו במועד זה, רק לגבי פריטים בלתי מוחשיים המקיימים את:

(א) כללי ההכרה שבתקן זה (לרבות מדידה מהימנה של עלות מקורית); וכן

(ב) כללי הערכה מחדש שבתקן זה (לרבות קיומו של שוק פעיל).

131. ישות רשאית לבחור להשתמש בהערכה מחדש של נכס בלתי מוחשי שנערכה במועד המעבר, או לפניו, ולהחשיבה כעלות במועד ביצוע ההערכה מחדש, במידה וההערכה מחדש היתה, במועד עריכתה, ניתנת להשוואה באופן כללי:

(א) לשווי הוגן; או

(ב) לעלות או לעלות המופחתת בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים, שהותאמה על מנת לשקף, לדוגמה, שינויים במדד מחירים כללי או ספציפי.

מועד תחילה

132. **תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2014, או לאחרי. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן. אם ישות מיישמת את התקן יישום מוקדם עליה לתת גילוי לעובדה זאת וליישם את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 ואת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26 באותה עת.**

133. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם בדוחותיה הכספיים השנתיים המתאימים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

נספח א' - הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד מתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31.

עלויות אתר אינטרנט

1. לישות עשויה להתהוות יציאה פנימית בגין פיתוח והפעלה של אתר האינטרנט של עצמה הנועד לשימוש פנימי או חיצוני. אתר אינטרנט המתוכנן לגישה חיצונית עשוי לשמש למטרות שונות, כגון הפצת מידע, יצירת מודעות לשירותים, בקשה לתגובות על טיוטת חקיקה, קידום ופרסום השירותים והמוצרים של הישות עצמה, הספקת שירותים אלקטרוניים וכן מכירת שירותים ומוצרים. אתר אינטרנט המתוכנן לגישה פנימית עשוי לשמש לאחסון המדיניות של הישות ופרטיהם של משתמשים בשירות, וכן לחיפוש של מידע רלוונטי.
2. ניתן לתאר את שלבי הפיתוח של אתר אינטרנט כדלהלן:
 - (א) תכנון - הכולל בדיקות היתכנות, הגדרת מטרות ומפרט, הערכת חלופות אפשריות וקביעת העדפות;
 - (ב) פיתוח היישום והתשתית – הכולל השגת שם תחום (domain name), רכישה ופיתוח של חומרה ותוכנות הפעלה, התקנת יישומים שפותחו ובדיקת עומסים;
 - (ג) פיתוח העיצוב הגרפי – כולל פיתוח המראה של דפי האינטרנט; וכן
 - (ד) פיתוח תוכן – הכולל יצירה, רכישה, הכנה וכן העלאה לאתר של מידע, בין אם הוא טקסטואלי או גרפי במהותו, לפני השלמת פיתוח אתר האינטרנט. ייתכן שמידע זה יאוחסן בבסיסי מידע נפרדים המשולבים לתוך האתר (או נגישים ממנו) או מתוכנתים ישירות לתוך עמודי האינטרנט.
3. עם השלמת הפיתוח של האתר, מתחיל שלב התפעול. בשלב זה, ישות מתחזקת ומשפרת את היישומים, התשתית, העיצוב הגרפי והתוכן של אתר האינטרנט.
4. הסוגיות הרלוונטיות לטיפול ביציאה פנימית בגין הפיתוח והתפעול של אתר האינטרנט של הישות הנועד לגישה פנימית או חיצונית, הן:
 - (א) האם אתר האינטרנט מהווה נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית, שהינו כפוף לדרישות תקן זה; וכן
 - (ב) מהו הטיפול החשבונאי הנאות ביציאה זאת.

5. הנחיות יישום אלה אינן חלות על יציאה בגין רכישה, פיתוח והפעלה של חומרה (לדוגמה, שרתי אינטרנט, שרתי דירוג [staging servers], שרתי ייצור [production servers] וחיבורי אינטרנט) של אתר אינטרנט. יציאות כאמור מטופלות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17. בנוסף, כאשר לישות מתהווה יציאה בגין קבלת שירותי אירוח אתר האינטרנט של הישות אצל ספק אינטרנט, היציאה מוכרת כהוצאה במועד קבלת השירותים.

6. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 אינו חל על נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים על ידי ישות למכירה במהלך הפעולות הרגיל (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 12) או על חכירות המצויות בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13. לפיכך, הנחיות יישום אלה אינן חלות על יציאה בגין הפיתוח או התפעול של אתר אינטרנט (או חומרה של אתר אינטרנט) הנועד למכירה לישות אחרת. כאשר ישות חוכרת אתר אינטרנט בחכירה תפעולית, המחכיר מיישם את הנחיות יישום אלה. כאשר אתר אינטרנט מוכר בחכירה מימונית, החוכר מיישם את הנחיות יישום אלה לאחר ההכרה לראשונה בנכס החכור.

7. אתר האינטרנט של ישות הנוצר מפיתוח ומיועד לגישה פנימית או חיצונית הינו נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית הכפוף לדרישות תקן זה.

8. אתר אינטרנט הנוצר מפיתוח מוכר כנכס בלתי מוחשי אם, ורק אם, בנוסף לעמידה בדרישות הכלליות המתוארות בסעיף 28 לתקן זה, בקשר להכרה ולמדידה לראשונה, ישות יכולה לעמוד בדרישות של סעיף 55 לתקן זה. בפרט, ישות יכולה לעמוד בדרישה להוכיח את האופן שבו אתר האינטרנט שלה יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי צפוי בהתאם לסעיף קטן 55(ד) לתקן זה כאשר, לדוגמה, בכוחו של אתר האינטרנט להניב הכנסות, לרבות הכנסות ישירות באמצעות אפשרות ליצור הזמנות, או באמצעות הספקת שירותים באתר האינטרנט, ולא במקום פיסי באמצעות פקידי מדינה. ישות אינה מסוגלת להוכיח כיצד אתר אינטרנט שפותח אך ורק, או בעיקר, לצורך קידום ופרסום השירותים והמוצרים של הישות יניב הטבות כלכליות עתידיות צפויות ופוטנציאל שירות עתידי צפוי, וכתוצאה מכך כל היציאות בגין פיתוח אתר אינטרנט מסוג זה מוכרות כהוצאה במועד התהוותן.

9. כל יציאה פנימית בגין פיתוח ותפעול של אתר האינטרנט של הישות תטופל בהתאם לתקן זה. יש להעריך את מהותה של כל פעילות שבגינה התהוותה יציאה (לדוגמה, הכשרת עובדים ותחזוקת אתר האינטרנט) וכן את שלב הפיתוח או את השלב שלאחר הפיתוח של האתר על מנת לקבוע את הטיפול החשבונאי הנאות (הנחיות נוספות מופיעות בטבלה המובאת בסוף נספח דוגמאות להמחשה). לדוגמה:

(א) שלב התכנון דומה במהותו לשלב המחקר בסעיפים 52 עד 54 לתקן זה. יציאה שהתהוותה בשלב זה מוכרת כהוצאה בעת התהוותה.

(ב) שלב יישום ופיתוח התשתית, שלב העיצוב הגרפי ושלב פיתוח התוכן, במידה שמפתחים את התוכן לצרכים שאינם פרסום וקידום השירותים והמוצרים של הישות עצמה, דומים במהותם לשלב הפיתוח שבסעיפים 55 עד 62 לתקן זה. יציאה שהתהוותה בשלבים אלה נכללת בעלות של אתר אינטרנט המוכר כנכס בלתי מוחשי בהתאם לסעיף 8 להנחיות היישום, במידה והיציאה ניתנת לייחוס במישרין והיא הכרחית ליצירת אתר האינטרנט, להפקתו או להכנתו על מנת שיוכל לפעול באופן שבו התכוונה ההנהלה. לדוגמה, יציאה בגין רכישה או יצירה של תוכן (אשר אינו תוכן המפרסם ומקדם את השירותים והמוצרים של הישות עצמה) במיוחד עבור אתר אינטרנט, או יציאה המאפשרת שימוש בתוכן באתר (לדוגמה, תשלום בגין רכישת רשיון שימוש [licence to reproduce]), נכללות בעלות הפיתוח כאשר מתקיים תנאי זה. אולם, בהתאם לסעיף 83 לתקן זה, יציאה בגין פריט בלתי מוחשי שהוכר לראשונה כהוצאה בדוחות כספיים קודמים אינה מוכרת כחלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי במועד מאוחר יותר (לדוגמה, אם העלויות של זכות יוצרים הופחתו במלואן, והתוכן מופיע לאחר מכן באתר אינטרנט).

(ג) יציאה שהתהוותה בשלב פיתוח התוכן, במידה והתוכן פותח על מנת לפרסם ולקדם את השירותים והמוצרים של הישות עצמה (לדוגמה, תצלומים דיגיטליים של מוצרים), מוכרת כהוצאה עם התהוותה, בהתאם לסעיף קטן 67 (ג) לתקן זה. לדוגמה, יציאה בגין שירותים מקצועיים לצילום תמונות דיגיטליות של המוצרים של הישות עצמה ולשיפור הופעתם, תוכר כהוצאה לאורך תהליך קבלת השירותים המקצועיים, ולא עם הצגת התמונות הדיגיטליות באתר האינטרנט; וכן

(ד) שלב התפעול מתחיל במועד השלמת הפיתוח של אתר האינטרנט. יציאה שהתהוותה בשלב זה מוכרת כהוצאה בעת התהוותה, אלא אם כן היא מקיימת את כללי ההכרה שבסעיף 28 לתקן זה.

10. אתר אינטרנט המוכר כנכס בלתי מוחשי בהתאם לסעיף 8 להנחיות יישום אלה, נמדד לאחר הכרה לראשונה תוך יישום הדרישות שבסעיפים 71 עד 86 לתקן זה. על האומדן הטוב ביותר של אורך החיים השימושיים של אתר אינטרנט להיות קצר, כמתואר בסעיף 91.

11. ההנחיות שבסעיפים 1 עד 10 להנחיות יישום אלה אינן חלות באופן מיוחד על עלויות פיתוח תוכנה. אולם ישות רשאית ליישם את העקרונות שבסעיפים אלה.

נספח ב' - תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

סעיף 22 תוקן כדלהלן:

22. יישום לראשונה של מדיניות להערכה מחדש של נכסים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים, מהווה שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 בהתאם לאותו תקן דלוגנטי, ולא בהתאם להוראות תקן זה.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות

סעיף 36 תוקן כדלהלן:

36. בחכירה מימונית נוצרות בכל תקופת דיווח הוצאות פחת בגין נכסים בני פחת, והוצאות מימון. מדיניות הפחת של נכסים בני פחת חכורים, צריכה להיות עקבית עם מדיניות הפחת של נכסים בני פחת שבבעלות, והפחת שיוכר יחושב בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע ולתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים, לפי העניין. אם לא קיימת ודאות סבירה שהחוכר ישיג בעלות בתום תקופת החכירה, הנכס יופחת במלואו על פני התקופה הקצרה מבין תקופת החכירה לבין אורך החיים השימושיים שלו.

סעיף 41 תוקן כדלהלן:

41. בנוסף, דרישות הגילוי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 26, ירידת ערך נכסים מניבי מזומנים ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31 וכן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, אשר אומצו על ידי הגשות, ייושמו על סכומי הנכסים החכורים בחכירות מימוניות אשר מטופלות על ידי החוכר כרכישות נכסים.

סעיף 66 תוקן כדלהלן:

66. מדיניות הפחת בגין נכסים מוחכרים בני פחת צריכה להיות עקבית עם מדיניות הפחת הרגילה של המחכיר לגבי נכסים דומים, והפחת יחושב בהתאם להוראות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, בהתאם.

תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים

סעיף 2 תוקן כדלהלן:

2. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תיישם תקן זה לצורך הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, למעט:

- (א) מלאי (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי).
- (ב) נכסים הנובעים מחוזי הקמה (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה);
- (ג) נכסים פיננסיים אשר נכללים בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי 29, מכשירים פיננסיים: גילוי והצהר;
- (ד) נדל"ן להשקעה הנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, נדל"ן להשקעה (מעודכן 2010));
- (ה) רכוש קבוע שאינו מניב מזומנים הנמדד בסכומים המוערכים מחדש (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע);
- (ו) נכסים בלתי מוחשיים שאינם מניבים מזומנים הנמדדים בסכומים המוערכים מחדש (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים); וכן
- (ז) נכסים אחרים שלגביהם דרישות הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכללות בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

סעיף 7 תוקן כדלהלן:

7. תקן זה מוציא מתחולתו נכסים בלתי מוחשיים שאינם מניבים מזומנים שמוערכים מחדש, באופן קבוע, לשווי הוגן. תקן זה חל גם על כל הנכסים הבלתי מוחשיים האחרים שאינם מניבים מזומנים (לדוגמה, נכסים הנרשמים לפי עלות בניכוי הפחתה כלשהי שנצברה). ישויות מיישמות את דרישות תקן זה לצורך הכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך, וביטול הפסדים מירידת ערך, הקשורים בנכסים בלתי מוחשיים שאינם מניבים מזומנים כאמור.

סעיפים נוספים הוכנסו לאחר סעיף 26, כדלהלן:

26.א. ללא קשר לשאלה האם קיים סימן כלשהו לירידת ערך, ישות תבחן פעם בשנה אפשרות שחלה ירידת ערך גם בנכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר או בנכס בלתי מוחשי שאינו זמין עדיין לשימוש, באמצעות השוואת ערכו בספרים לסכום בר השבה משירות שלו. בחינה לירידת ערך זו ניתנת לבצע בכל עת במהלך תקופת הדיווח, בתנאי שהיא מבוצעת במועד זהה מדי שנה. ניתן לבחון ירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים שונים במועדים שונים. אולם אם נכס בלתי מוחשי כאמור הוכר לראשונה במהלך תקופת הדיווח השוטפת, ירידת ערך של אותו נכס בלתי מוחשי תיבחן לפני תום תקופת הדיווח השוטפת.

26ב. היכולת של נכס בלתי מוחשי להניב הטבות כלכליות עתידיות מספיקות או פוטנציאל שירות עתידי מספיק כדי להשיב את ערכו בספרים נתונה, בדרך כלל, לאי וודאות גבוהה יותר לפני שהנכס זמין לשימוש מאשר לאחר שהוא זמין לשימוש. לפיכך, תקן זה דורש מישות לבחון אם חלה ירידה בערך בספרים של נכס בלתי מוחשי שעדיין אינו זמין לשימוש, לפחות אחת לשנה.

נוספו כותרת וסעיף חדש לאחר סעיף 39, כדלהלן:

מדידה של סכום בר ההשבה משירות של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי

מוגדר

39א. סעיף 26א דורש לבחון אם חלה ירידה בערכו של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אחת לשנה, באמצעות השוואה בין הערך בספרים של הנכס לבין סכום בר ההשבה משירות שלו, ללא קשר לשאלה האם קיים סימן כלשהו לירידת ערך בנכס. אולם, לצורך בחינה של ירידת ערך של הנכס בתקופה השוטפת ניתן להשתמש בחישוב המפורט העדכני ביותר של סכום בר ההשבה משירות של נכס כאמור אשר נעשה בתקופה קודמת, בתנאי שמתקיימים כל התנאים הבאים:

(א) אם לא חל שינוי משמעותי בהרכב של הנכסים וההתחייבויות המרכיבים את היחידה המניבה מזומנים שאליה משתייך הנכס הבלתי מוחשי מאז החישוב העדכני ביותר של סכום בר ההשבה. ירידה בערכו של הנכס הבלתי מוחשי נבחנת כחלק מהיחידה המניבה מזומנים שאליה הוא משתייך, אם פוטנציאל השירות מהמשך השימוש בנכס הבלתי מוחשי תלוי בעיקרו בפוטנציאל השירות של נכסים אחרים או של קבוצות אחרות של נכסים;

(ב) חישוב סכום בר ההשבה משירות העדכני ביותר הסתכם בסכום העולה במרווח ניכר על הערך בספרים של הנכס; וכן

(ג) בהתבסס על ניתוח של אירועים שהתרחשו ונסיבות שהשתנו מאז חישוב הסכום בר ההשבה משירות העדכני ביותר, ישנה סבירות קלושה לכך שסכום בר ההשבה משירות העדכני שייקבע יהיה נמוך מהערך בספרים של הנכס.

הוכנס סעיף חדש לאחר סעיף 82, כדלהלן:

82א. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 – נכסים בלתי מוחשיים, תוקן סעיף 6 ונוספו סעיפים 26א, 26ב וכן 39א. ישות תיישם תיקונים אלה על דוחות כספיים שנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות ביום ה-1 בינואר, 2012, או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 על התקופה המתחילה לפני ה-1 בינואר, 2012, התיקונים ייושמו לגבי אותה תקופה קודמת.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות)

סעיף 27 להנחיות יישום תוקן כדלהלן:

27. מדובר בעסקת חליפין. בתמורה ל"מענק", האוניברסיטה מספקת שירותי מחקר ונכס בלתי מוחשי - הזכות (הטבה כלכלית עתידית) להרוויח מתוצאות המחקר. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, ~~ותקני חשבונאות בינלאומיים או מקומיים רלוונטיים העוסקים בנכסים בלתי מוחשיים ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים~~ חלים על עסקה זו.

נספח ג' - דוגמאות להמחשה

הדוגמאות שלהלן נלוות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, אך אינן מהוות חלק ממנו.

תוכן עניינים

סעיף	
1-5	הכרה בנכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית ומדידתו
1-4	דוגמה ליישום סעיף 63 לתקן זה
5	דוגמה ליישום סעיפים 55 עד 65 לתקן זה
6-21	בחינת אורך החיים השימושיים של נכסים בלתי מוחשיים
8-9	פטנט שנרכש בעל אורך חיים שימושיים מוגבל
10-11	פטנט שנרכש בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר
12-13	זכות יוצרים שנרכשה בעלת אורך חיים משפטי נותר של 50 שנה
14-15	רשיון שידור שנרכש אשר פוקע תוך עשר שנים – חלק א'
16-17	רשיון שידור שנרכש אשר פוקע תוך עשר שנים – חלק ב'
18-19	זכות שנרכשה להפעלת מסלול תחבורה ציבורית בין שתי ערים אשר פוקעת תוך שלוש שנים
20-21	רשימה של בעלי נכסי נדל"ן שנרכשה
22	דוגמאות הממחישות את ההנחיות היישום

הכרה בנכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית ומדידתו

דוגמה הממחישה את יישום סעיף 63 לתקן זה

1. ישות פיתחה מערכת חדשה ליעול קביעת הדיונים בבתי משפט, אשר תביא לשיפור רמת השירות. במהלך שנת הכספים שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009, עלויות שנוצרו לפיתוח המערכת הסתכמו ב- 1,000 ש"ח, כאשר 900 ש"ח מתוך סכום זה נוצרו לפני ה-1 בדצמבר 2009, ו- 100 ש"ח בין ה-1 בדצמבר 2009 לבין ה-31 בדצמבר 2009. הישות יכולה להוכיח שב- 1 בדצמבר 2009, המערכת שפותחה זה עתה קיימה את כללי ההכרה בנכס בלתי מוחשי. סכום בר ההשבה משירות של המערכת (לרבות תזרימי מזומנים עתידיים שידרשו להשלמת הפיתוח לפני שהמערכת תהיה זמינה לשימוש) נאמד על 500 ש"ח.
2. בתום שנת הכספים, נכון ליום 31 בדצמבר 2009, המערכת שפותחה מוכרת כנכס בלתי מוחשי בעלות של 100 ש"ח (עלויות שנוצרו החל מהמועד שבו התקיימו לראשונה כללי ההכרה, כלומר, ה- 1 בדצמבר 2009). עלויות של 900 ש"ח שנוצרו לפני ה- 1 בדצמבר 2009, מוכרות כהוצאה מכיוון שכללי ההכרה לא התקיימו עד ל-1 בדצמבר 2009. עלויות אלה אינן מהוות חלק מעלות המערכת בדוח על המצב הכספי.
3. במהלך שנת הכספים שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2010, נוצרו עלויות בסך של 2,000 ש"ח. בסוף אותה שנת כספים, סכום בר ההשבה משירות של המערכת (לרבות תזרימי מזומנים הדרושים להשלמת המערכת לפני שתהיה זמינה לשימוש) נאמד ב- 1,900 ש"ח.
4. ביום 31 בדצמבר 2010, עלות המערכת שפותחה הינה 2,100 ש"ח (100 ש"ח שהוכרו בשנת 2009 בתוספת 2,000 ש"ח שהוכרו בשנת 2010). הישות מכירה בהפסד מירידת ערך בסך של 200 ש"ח להתאמת הערך בספרים של המערכת שפותחה לפני ההפסד מירידת ערך (2,100 ש"ח) לסכום בר ההשבה משירות שלה (1,900 ש"ח). הפסד מירידת ערך זה יבוטל בתקופה עוקבת אם יתקיימו הדרישות לביטול הפסד מירידת ערך שבתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, *ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים*.

דוגמה הממחישה את יישום סעיפים 55 עד 65 לתקן זה

5. ישות מפתחת מערכת להפקת דוחות סטטיסטיים לשימוש פנימי וכן לצורך מכירה לצדדים שלישיים. למערכת קיימת היתכנות טכנולוגית, והישות מודעת לכך שקיים ביקוש לסוג כזה של דוחות ושצדדים שלישיים מוכנים לשלם עבור המוצר, ולפיכך המערכת תניב הטבות כלכליות עתידיות צפויות. היציאות המיוחסות לפיתוח מערכת זו ניתנות לזיהוי ולמדידה באופן מהימן. לפיכך, בהנחה ומתקיימים כל התנאים המפורטים בסעיפים 55-65, הישות תהווך את העלויות בשלב פיתוח.

בחינת אורך החיים השימושיים של נכסים בלתי מוחשיים

6. ההנחיות שלהלן מספקות דוגמאות לקביעת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי

בהתאם לתקן זה.

7. כל אחת מן הדוגמאות שלהלן מתארת נכס בלתי מוחשי שנרכש, את העובדות והנסיבות הקשורות לקביעת אורך החיים השימושיים של הנכס, ואת הטיפול החשבונאי העוקב המתבסס על קביעה זו.

פטנט שנרכש בעל אורך חיים שימושיים מוגבל

8. ישות א' רוכשת פטנט לנוסחה של חיסון מישות ב', על מנת להבטיח את יכולתה של ישות א' לספק חיסונים חינם לאזרחיה. החיסון מוגן בפטנט, וצפוי להוות מקור לפוטנציאל שירות למשך 15 שנה לפחות. ישות א' מחזיקה במחויבות מצד ישות ג' לרכישה של אותו פטנט תוך חמש שנים תמורת 60 אחוזים מהשווי ההוגן שלו במועד הרכישה המקורי, וישות א' מתכוונת למכור את הפטנט תוך חמש שנים.

9. הפטנט יופחת על פני חמש שנים, המהווים את אורך החיים השימושיים שלו לישות א', עם ערך שייר השווה ל- 60 אחוזים מהשווי ההוגן של הפטנט במועד הרכישה המקורי. כמו כן, תיבחן ירידת ערכו של הפטנט בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26.

פטנט שנרכש בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

10. ישות א' רוכשת נכס, פטנט לנוסחה של חיסון, מישות ב', על מנת להבטיח את יכולתה של ישות א' לספק חיסונים חינם לאזרחיה. צפוי כי הנוסחה תשתנה מעט אחת לכל 10 שנים, על מנת לשמור על יעילותה. קיימת ראייה התומכת בחידוש מתמשך של הפטנט. חוזה עם ישות ב' קובע כי ישות ב' תשמור על יעילותה של הנוסחה באופן רציף, וקיימת ראייה התומכת ביכולתה לעשות כן. העלויות לחידוש הפטנט ושמירה על יעילות הנוסחה צפויות להיות זניחות והן ישולמו לישות ב' עם ביצוע השיפורים.

11. ניתוח של מחקרי מחזור חיים של מוצרים ושל מגמות דמוגרפיות וסביבתיות מספק ראייה לכך שהפטנט יספק פוטנציאל שירות לישות א' על ידי כך שיאפשר לה לבצע את תוכנית החיסונים שלה למשך תקופה בלתי מוגדרת. בהתאם לכך, הפטנט יטופל כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. לפיכך, הפטנט לא יופחת, אלא אם כן ייקבע כי אורך החיים השימושיים שלו הינו מוגבל. ירידת ערך הפטנט תיבחן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26.

זכות יוצרים שנרכשה בעלת אורך חיים משפטי נותר של 50 שנה

12. ישות א' רוכשת זכות יוצרים מישות ב' שתאפשר לה לשכפל ולמכור חומר המוגן בזכויות יוצרים במחירי עלות לתושביה. ניתוח של הרגלי התושבים של ישות א' ושל מגמות אחרות מספק ראייה לכך שהחומר המוגן בזכויות יוצרים יניב תזרימי מזומנים חיוביים נטו לאורך 30 שנים נוספות בלבד.

13. זכות היוצרים תופחת לאורך 30 שנים, המהווים את אורך החיים השימושיים של הנכס. ירידת ערך של זכות היוצרים תיבחן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26.

רשיון שידור שנרכש אשר פוקע תוך עשר שנים – חלק א'

14. ישות א' רוכשת רשיון שידור מישות ב'. בכוונתה של ישות א' לספק שירותי שידור חינם לקהילה. רשיון השידור ניתן לחידוש כל 10 שנים, בתנאי שישות א' תספק רמת שירות ממוצעת לפחות למשתמשים בשירות שלה וכן תציית לדרישות החקיקה הרלוונטיות. ניתן לחדש את הרשיון באופן בלתי מוגבל, תמורת עלות קטנה, והוא חודש פעמיים לפני הרכישה שהתבצעה לאחרונה. בכוונת ישות א' לחדש את הרשיון באופן בלתי מוגבל וקיימת ראייה התומכת ביכולתה לעשות כן. לא היו קשיים ניכרים בעת חידוש החוזה בעבר. לא צפוי כי הטכנולוגיה המשמשת לשידור תוחלף בטכנולוגיה אחרת במועד כלשהו בעתיד הנראה לעין. לפיכך, צפוי שהרשיון יתרום ליכולתה של ישות א' לספק שירותי שידור חינם באופן בלתי מוגדר.

15. ישות ב' אינה מכירה בסמכותה להעניק רשיונות שידור כנכס בלתי מוחשי. רשיון השידור יטופל על ידי ישות א' כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר מכיוון שהוא צפוי לתרום ליכולתה של הישות לספק שירותי שידור באופן בלתי מוגבל. לפיכך, הרשיון לא יופחת עד אשר ייקבע כי אורך החיים השימושיים שלו הינו מוגבל. ירידת ערך הרשיון תיבחן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26.

רשיון שידור שנרכש אשר פוקע תוך עשר שנים – חלק ב'

16. כעבור תקופה, הרשות למתן רישיונות ישות ב' מחליטה שלא תחדש עוד רשיונות שידור, אלא תמכור את הרשיונות באמצעות מכרז. במועד שבו התקבלה החלטת הרשות למתן רישיונות ישות ב', תוקפו של רשיון השידור של ישות א' עומד לפוג תוך שלוש שנים. ישות א' צופה שהרשיון ימשיך לספק פוטנציאל שירות עד מועד תפוגתו.

17. מכיוון שלא ניתן עוד לחדש את רשיון השידור, אורך החיים השימושיים שלו כבר אינו בלתי מוגדר. לפיכך, הרשיון שנרכש יופחת על ידי ישות א' לאורך שלוש שנים, המהווים את אורך החיים השימושיים הנותר שלו, ותיבחן מיידית האפשרות שחלה ירידה בערכו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26.

זכות שנרכשה להפעלת מסלול תחבורה ציבורית בין שתי ערים אשר פוקעת תוך חמש שנים

18. ישות א' רוכשת מישות ב' זכות להפעיל מסלול תחבורה ציבורית בין שתי ערים המניב הכנסות. הזכות להפעלת מסלול התחבורה ניתנת לחידוש מדי חמש שנים, וישות א' מתכוונת לקיים את הכללים והתקנות החלים בנוגע לחידוש. חידושים של זכויות הפעלה של מסלולי תחבורה מתבצעים כדבר שבשגרה תמורת עלות מינימלית, ובעבר הם חודשו אם הישות המחזיקה בזכויות לאותו מסלול עמדה בכללים ובתקנות החלים. ישות א' צופה

לספק שירותי תחבורה במסלול באופן בלתי מוגבל. ניתוח הביקוש ותזרים המזומנים תומך בהנחות אלה.

19. מכיוון שהעובדות והנסיבות תומכות בכך שמסלול התחבורה הציבורית יספק לישות א' תזרימי מזומנים למשך תקופת זמן בלתי מוגבלת, הנכס הבלתי מוחשי הקשור לזכות להפעיל מסלול תחבורה מטופל כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. לפיכך, הנכס הבלתי מוחשי לא יופחת עד שייקבע כי אורך החיים השימושיים שלו הינו מוגבל. ירידת ערך של הזכות להפעיל את המסלול תיבחן אחת לשנה, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, ובכל עת שיש סימן לכך שעשויה היתה לחול ירידה בערכו.

רשימה של בעלי נכסי נדל"ן שנרכשה

20. רשות מקומית (ישות א') רוכשת רשימה של בעלי נכסי נדל"ן מלשכה לרישום מקרקעין (ישות ב'). ישות ב' מהווה משרד ממשלתי, ואינה מהווה חלק מהישות המדווחת של ישות א'. בכוונתה של ישות א' להשתמש ברשימה על מנת שתניב הכנסות ממסים וישות א' צופה כי תוכל לגזור הטבה מן המידע שברשימה שנרכשה³ למשך שנה אחת לפחות, אך לא יותר משלוש שנים.

21. רשימת בעלי נכסי הנדל"ן תופחת לאורך האומדן הטוב ביותר של אורך החיים השימושיים של הרשימה שתבצע ישות א', נניח שאומדן זה הוא 18 חודשים. למרות שייתכן כי ישות ב' מתכוונת להוסיף בעתיד לרשימה שמות של בעלי נכסים ומידע אחר, ההטבות החזויות לישות א' מהרשימה שנרכשה קשורות רק לבעלי נכסי הנדל"ן הקיימים ברשימה במועד הרכישה. כמו כן, ירידת ערכה של רשימת בעלי נכסי הנדל"ן תיבחן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, באמצעות הערכה שתבצע אחת לשנה, ובכל עת שקיים סימן כלשהו לאפשרות שחלה ירידה בערכה של הרשימה.

דוגמאות הממחישות את הנחיות היישום

22. הטבלה שלהלן מציגה דוגמאות ליציאות המתהוות במהלך כל אחד מהשלבים המתוארים בסעיפים 2 ו-3 להנחיות היישום וממחישה את אופן היישום של סעיפים 4 עד 11, על מנת לסייע להבהיר את משמעותם. הטבלה אינה מהווה רשימה סגורה ומלאה של יציאות העשויות להתהוות.

1. למרות שייתכן כי בכוונתה של הרשות המקומית להוסיף בעתיד לבסיס הנתונים בעלי נכסי נדל"ן ומידע אחר, ההטבות החזויות מבסיס הנתונים שנרכש קשורות רק לבעלי נכסי הנדל"ן הקיימים בבסיס הנתונים במועד הרכישה. תוספות העוקבות ייחשבו לנכסים בלתי מוחשיים שפותחו פנימית, ויטופלו בהתאם לתקן זה.

שלב / מהות היציאה	הטיפול החשבונאי
תכנון	
<ul style="list-style-type: none"> ביצוע בדיקות היתכנות ; הגדרת מפרטי חומרה ותוכנה ; הערכת מוצרים חלופיים וספקים חלופיים ; וכן ביצוע תעדוף. 	<p>הכרה בהוצאה בעת התהוותה בהתאם לסעיף 52 לתקן זה.</p>
יישום ופיתוח תשתית	
<ul style="list-style-type: none"> רכישה או פיתוח של חומרה. רכישת domain name ; פיתוח של תוכנת הפעלה (לדוגמה, מערכת הפעלה ותוכנת שרת) ; כתיבת קוד עבור היישום ; התקנת יישומים שפותחו על גבי שרת האינטרנט ; וכן ביצוע בדיקת עומסים. 	<p>יש ליישם את הדרישות של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17.</p> <p>יש להכיר בהוצאה בעת התהוותה, אלא אם כן ניתן ליחס את היציאה ישירות להכנת אתר האינטרנט להפעלה באופן שבו התכוונה ההנהלה, ואתר האינטרנט מקיים את דרישות ההכרה שבסעיפים 28 וכן 55⁴ לתקן זה.</p>
פיתוח העיצוב הגרפי	
<ul style="list-style-type: none"> עיצוב המראה (כגון : הפריסה והצבע) של עמודי האינטרנט. 	<p>יש להכיר בהוצאה במועד התהוותה, אלא אם כן ניתן ליחס את היציאה ישירות להכנת אתר האינטרנט להפעלה באופן שבו התכוונה ההנהלה, ואתר האינטרנט מקיים את דרישות ההכרה שבסעיפים 28 וכן 55⁵ לתקן זה.</p>

2. כל היציאות בגין הפיתוח של אתר אינטרנט שהינן אך ורק, או בעיקר, לצורך קידום, פרסום או הספקת מידע לציבור הרחב בנוגע למוצרים ולשירותים של הישות מוכרות כהוצאה במועד התהוותן בהתאם לסעיף 66 לתקן זה.

3. ראה הערת שוליים מספר 3.

הטיפול החשבונאי	שלב/ מהות היציאה
פיתוח תוכן	
<p>יש להכיר בהוצאה במועד התהוותה בהתאם לסעיף קטן 67(ג) לתקן זה עד למידה בה התוכן פותח על מנת לפרסם ולקדם את השירותים והמוצרים של הישות עצמה (לדוגמה, תמונות דיגיטליות של מוצרים). אחרת יש להכיר בהוצאה במועד התהוותה, אלא אם כן ניתן ליחס את היציאה ישירות להכנת אתר האינטרנט להפעלה באופן שבו התכוונה ההנהלה, ואתר האינטרנט מקיים את דרישות ההכרה שבסעיפים 28 וכן 55⁶ לתקן זה.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • יצירה, רכישה והכנה של מידע (לדוגמה, הכנסת קישורים וזיהוי תגים), וכן העלאת המידע לאתר, בין אם הוא טקסטואלי או גרפי במהותו, לפני השלמת פיתוח אתר האינטרנט. דוגמאות לתוכן כוללות מידע לגבי הישות, שירותים או מוצרים, וכן נושאים שיש אליהם גישה למנויים לאתר.
תפעול	
<p>יש לבחון האם היציאה מקיימת את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי ואת הכללים להכרה המפורטים בסעיף 28 לתקן זה, ובמקרה כזה, יש להכיר ביציאה בערך בספרים של נכס האתר.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • עדכון העיצוב הגרפי והתוכן; • הוספת פונקציות, מאפיינים ותוכן חדשים; • רישום האתר במנועי חיפוש; • גיבוי נתונים; • בדיקת בטיחות הגישה; וכן • ניתוח השימוש באתר האינטרנט.
אחר	
<p>יש להכיר בהוצאה בעת התהוותה בהתאם לסעיפים 63 עד 69 לתקן זה.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • יציאות בגין מכירה, הנהלה והוצאות תקורה כלליות אחרות, אלא אם כן ניתן ליחס אותן ישירות להכנת אתר האינטרנט לשימוש כך שיפעל באופן שבו התכוונה ההנהלה; • חוסר יעילות וגרעונות תפעוליים ראשוניים המתהווים לפני שאתר האינטרנט מגיע לביצועים המתוכננים (לדוגמה, כשל בבדיקה המקדימה להשקת האתר [false-start testing]); • הכשרת עובדים לתפעול האתר.

4. ראה הערת שוליים מספר 3.

נספח 4 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31 (להלן – "IPSAS 31") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. הנוסח של סעיפי התקן תואם את נוסח IPSAS 31, פרט להפניות לתקני חשבונאות ששונו ברובם להפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
3. בסיס למסקנות המלווה את IPSAS 31 לא אומץ בתקן הממשלתי.

נספח 5 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31. הבדלים אלה מפורטים בנספח 4.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים (להלן: "התקן"), מתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31 (להלן: "IPSAS 31"), נכסים בלתי מוחשיים המתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 (להלן: "IAS 38"), נכסים בלתי מוחשיים. להלן ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 38:

1. התקן מוציא מתחולתו סמכויות וזכויות המוענקות מכוח חקיקה, חוקה או אמצעי דומה.
2. התקן משלב את ההנחיות הכלולות ב-SIC 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות, נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט, כהנחיות יישום להמחשת הכללים החשבונאיים הרלוונטיים.
3. התקן אינו דורש או אוסר על ההכרה בנכסי מורשת בלתי מוחשיים. ישות המכירה בנכסי מורשת בלתי מוחשיים נדרשת לעמוד בדרישות הגילוי שבתקן זה ביחס לנכסי המורשת הבלתי מוחשיים שהכירה בהם והיא יכולה, אך אינה מחויבת, לקיים דרישות אחרות שבתקן זה ביחס לאותם נכסי מורשת בלתי מוחשיים. IAS 38 אינו כולל הנחיות דומות.
4. IAS 38 כולל דרישות והנחיות לגבי מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירוף עסקים. התקן אינו כולל הנחיות אלה.
5. IAS 38 כולל הנחיות לגבי נכסים בלתי מוחשיים אשר נרכשו בדרך של מענק ממשלתי. סעיפים 50 עד 51 לתקן משנים הנחיות אלה כך שיתייחסו לנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות עסקאות שאינן עסקאות חליפין. התקן קובע, כי כאשר נכס בלתי מוחשי נרכש באמצעות עסקה שאינה עסקת חליפין, עלותו של הנכס היא שוויו ההוגן במועד הרכישה.
6. IAS 38 מספק הנחיות לגבי החלפת נכסים כאשר עסקת החליפין נעדרת מהות מסחרית. התקן אינו כולל הנחיות אלה.
7. הדוגמאות הכלולות ב-IAS 38 שונן על מנת לטפל טוב יותר בנסיבות המאפיינות את המגזר הממשלתי.
8. התקן עושה שימוש במינוח שונה, במקרים מסוימים, מאשר IAS 38. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן השימוש בתקן במונחים הכנסות (revenue), דוח על הביצוע הכספי (statement of financial performance), עודף או גירעון (surplus or deficit), הטבות

כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי (future economic benefits or service)
(potential rights from binding), עודפים או גרעונות שנצברו (accumulated surpluses or deficits), תפעול /
הפעלה (operating/operation), זכויות מהסדרים מחייבים (rights from binding)
(arrangements) (לרבות זכויות מחוזים או זכויות משפטיות אחרות) וכן נכסים נטו/הון
(net assets/equity). המונחים המקבילים ב- IAS 38 הינם: הכנסה (income), דוח על
הרווח הכולל (statement of comprehensive income), רווח או הפסד (profit or loss),
הטבות כלכליות עתידיות (future economic benefits), רווחים שנצברו (retained
(earnings), עסק (business), זכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות (contractual or
(other legal rights) וכן הון (equity).

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ

רו"ח משה ברקת

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח יהלי רוטנברג

רו"ח דב ספיר

רו"ח עוזי שר

משקיפות

רו"ח גילי ויצמן

רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי

רו"ח יוליה רבוי

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח מקסים אנדרונוב

רו"ח שירה ארנון

רו"ח מהראן עבאס

רו"ח ריקי נדב

רו"ח אתי פיטוסי

רו"ח דוד פריהן

רו"ח יוני רובין