

נב"מ

IAS38

חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר  
נב"מ – IAS38

נכסים בלתי מוחשיים – IAS38

תחולה – התקן חל על נכסים בלתי מוחשיים למעט:

1. נב"מ לצורך מכירה במהלך העסקים הרגיל (מלאי – IAS2).
2. נב"מ המסווג כמוחזק למכירה – IFRS5.
3. מיסים נדחים – IAS12.
4. הטבות לעובדים – IAS19.
5. חכירות – IAS17 – אם נרכש נב"מ בעסקת חכירה הונית, במועד ההכרה לראשונה נפעיל את IAS17 והמדידה העוקבת לפי IAS38.
6. מכשירים פיננסים – IAS32 + IAS39.
7. נכסי ביטוח – IFRS4.
8. נכסים הקשורים לחיפוש אחר משאבים – IFRS6.
9. מוניטין הנוצר בצירוף עסקים – IFRS3.

דגש – אם נב"מ פועל בתוך נכס מוחשי ואי אפשר להפריד ביניהם, נטפל לפי החלק היותר משמעותי. דוגמה: תוכנה הפועלת במכונת יצור, החלק המשמעותי הוא מכונת ייצור ולכן כמקשה אחת נטפל לפי IAS16. לעומת זאת, פיתוח של מודל אב-טיפוס, על-אף שהנכס מוחשי, המרכיב המשמעותי בו הוא ידע ולכן נטפל לפי IAS38.

הגדרות

1. נכס – משאב כלכלי הנשלט על-ידי הישות, נובע מאירועי העבר וצפויות בגינו הטבות כלכליות בעתיד.
2. נב"מ – נכס, ניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית וצפויות בגינו הטבות כלכליות.  
לנב"מ ארבעה מאפיינים עקרוניים:
  - א. שליטה – היכולת להפיק הטבות כלכליות ולא פחות חשוב, למנוע מאחרים את היכולת הזו (לדוגמה: פטנט, רק אני מכיר את הנוסחה וע"י כך אני מונע מאחרים את השימוש בנוסחה הזו).  
זכות חוזית/חוקית מהווה ראיה לשליטה אבל זה לא תנאי הכרחי.
  - ב. ניתן לזיהוי – נכס ניתן לזיהוי כאשר מתקיימים אחד משני תנאים:
    - ניתן להפרדה – ניתן למכור / להשכיר אותו.
    - נובע מזכות חוזית / חוקית.
  - ג. חסר מהות פיזית – כי אם יש לו מהות פיזית אז הוא נכס מוחשי.
  - ד. צפויות הטבות כלכליות – ההטבות יכולות להיות באמצעות: מכירת הנכס, שימוש בנכס, בין אם דרך הגדלת הכנסות ובין אם דרך הקטנת ההוצאות.

**חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר**  
**נב"מ – IAS38**

דוגמאות להבחנה האם מדובר בנב"מ:

1. זיכיון – עונה להגדרה, הזכות החוזית מהווה שליטה וגם גורמת לכך שהוא ניתן לזיהוי.
2. זכויות יוצרים – כנ"ל, עצם הזכות היא זכות חוזית.
3. פטנט רשום – הזכות החוקית גורמת לשליטה וגם לכך שהוא ניתן לזיהוי ולכן נב"מ.
4. פטנט לא רשום – בעיה – גם מבחינת השליטה כי איך מונעים מאחרים גישה להטבות הכלכליות (כי אמרנו שאחד הסימנים לשליטה זה שאנו מונעים מאחרים) ובעיה גם מבחינת ניתן לזיהוי. אם מוכיחים שליטה ואם מוכיחים שהוא ניתן להפרדה אז הוא עונה להגדרה.
5. מיומנויות של עובדים (עובדים מומחים) – בד"כ לא אבל יתכן שכן, למשל: מסי / רונלדו, נובע מחוזה וניתן להפרדה.
6. כוח עבודה מגובש – לא יכול להיות נב"מ כי לא ניתן להפרדה ואין שליטה.
7. רשימת לקוחות – יכול להיות כן ויכול להיות לא – לא נובע מזכות חוזית/חוקית והשאלה האם ניתן להפרדה. אם תנאי סודיות מונעים אפשרות להפרדה אז לא עונה על ההגדרה אבל אם אפשר לתת רישיון לשימוש ברשימה זה עונה להגדרה.
8. תיקי לקוחות – בעייתי בגלל קריטריון השליטה וגם כי לא בטוח שניתן להפרדה אבל אם עובדתית נמכרים בתחום תיקי לקוחות (נפוץ במשרדי רו"ח) זה עונה להגדרה.
9. מוניטין הנוצר בצירוף עסקים – לא עונה להגדרה כי מוניטין זה נכס בלתי מזוהה, כי בהגדרה מוניטין הנוצר בצירוף עסקים מייצג את סך ההטבות הכלכליות הצפויות מכל הנכסים הלא מזוהים גם יחד.

## חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר נב"מ – IAS38

### הכרה ומדידה במועד ההכרה לראשונה

**הכרה** – נכיר בנכס בלתי מוחשי אם מתקיימים התנאים הבסיסיים :

1. העלות ניתנת לאומדן מהימן.
2. צפויות הטבות כלכליות בעתיד.

IAS38 מבצע הבחנה ברורה בין רכישת נב"מ לבין ייצור עצמי של נב"מ.

ברכישת נב"מ ההנחה היא שתנאי ההכרה מתקיימים: העלות בוודאי שניתנת לאומדן מהימן (כי קניתי) ומעצם העובדה שהסכמנו לשלם, צפויות הטבות כלכליות (כי אחרת אין סיבה לקניה).

לגבי ייצור עצמי – ההנחה היא הפוכה והיא: שאין אפשרות להכיר בנכס כי קשה להפריד את העלויות וקשה לדעת מהן העלויות לשמירה על הקיים (שמירה על הקיים זה תמיד הוצאה) ומהן העלויות לייצור נכס חדש וגם לא ברור אם צפויות הטבות.

דוגמה: שישות רוצה להקים נב"מ – מועדון לקוחות. הישות עושה פרסום ומנפיקה כרטיס חבר ובמקביל מוציאה מבצעים. השאלה: איך אפשר לדעת כמה מהעלויות הנ"ל שמרו על המצב הקיים וכמה יצרו נכס חדש? איך ניתן לדעת האם הלקוחות הנוספים שהצטרפו לא היו באים בכל מקרה? תשובה: בלתי אפשרי ולכן בייצור עצמי לא נכיר בנב"מ.

### מדידה

המדידה במועד ההכרה לראשונה היא לפי עלות כהגדרתה ב-IAS16, כלומר מזומנים ושווי מזומנים ששולמו או שווי הוגן של תמורה אחרת שהועברה.

### סוגי רכישות של נב"מ

1. רכישה נפרדת – קניה של נב"מ, כאמור תנאי ההכרה מתקיימים (קניתי אז אני יודע כמה עלה לי ולא הייתי קונה אם לא הייתי יודע מה ההטבות הצפויות).

דגשים:

א. העלויות כוללות את כל העלויות הנדרשות כדי שהנכס יגיע למצב כך שהוא יופעל באופן שאליו התכוונה ההנהלה. אותן עלויות כמו ב-IAS16.

ב. העלויות אינן כוללות את מה שהוזכר ב-IAS16 כגון: פרסום, קידום מכירות, הכשרת עובדים וכו'.

ג. אם הנב"מ נרכש באשראי יש להפריד בין רכיב העלות לבין הריבית ויש את אותה הקלה כמו ב-IAS16 של תנאי אשראי רגילים.

2. רכישה באמצעות צירוף עסקים – מצב שבו חברת האם משתלטת על הבת ואז עלות הרכישה כוללת גם את עלות רכישות הנב"מים. תנאי ההכרה מתקיימים.

**חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר**  
**נב"מ – IAS38**

דגשים:

- א. עלות הנב"מ במקרה הזה תהיה השווי ההוגן למועד השגת השליטה (לא כמה שילמתי, אלא שווי הוגן).
- ב. השווי ההוגן משקלל אי ודאויות, כמובן ככל שאי הודאות גדולה יותר, השווי נמוך יותר.
- ג. בדו"חות המאוחדים מכירים בנב"מ גם אם הוא לא רשום בספרי הבת.
- ד. לעיתים ניתן למדוד נב"מ הכולל מס' נכסים כגון: מותג המורכב מכמה נכסים כגון: שם מסחרי, מומחיות טכנולוגית וכו', נמדוד אותם כמקשה אחת. גם אם ניתן להפריד למס' נכסים ניתן למדוד כמקשה אחת. כמו כן, נעשה זאת (כמקשה אחת) אם יש להם אורך חיים שימושי ומתאימה להם אותה שיטת פחת ואז כאמור ניתן למדוד כנכס אחד.
3. רכישה באמצעות עסקת החלפה – מפעילים את הכללים הרגילים של IAS16, דהיינו הנב"מ ירשם לפי השווי ההוגן של הנכס הנמסר פלוס/מינוס מזומן למעט החריגים שלמדנו ב-IAS16.
4. רכישה באמצעות מענק השקעה – נפעיל את IAS20 ואז קיימות שתי אפשרויות:
- א. להציג בעלות סמלית.
- ב. להציג בשווי הוגן.
5. ייצור עצמי – כאמור תנאי ההכרה לא מתקיימים ולכן כל עלות תירשם כהוצאה. התקן אף אוסר במפורש להכיר בעלויות הבאות שבוצעו באופן פנימי כנכס: מותג, זכויות יוצרים, תיק לקוחות, מוניטין. התקן מקדיש פרק נרחב לנושא של מחקר ופיתוח ומבחין בין שני שלבים:
- א. מחקר – פעולה מקורית ומתוכננת שמטרתה השגת ידע חדש בתחום טכנולוגי, טכני, מדעי.
- העלויות הנפוצות:
- עלויות הקשורות לחיפוש ידע.
  - עלויות הקשורות לחיפוש יישומים לידע.
  - עלויות הקשורות לחיפוש חלופות עבור ביצוע יישומים.
  - עלויות הקשורות לבחירת מס' חלופות נבחרות לביצוע יישומים.
- שלב המחקר נחשב שלב מוקדם שבו אין אפשרות לדעת האם צפויות הטבות כלכליות ולכן התקן דורש להכיר בהוצאה.
- ב. פיתוח – יישום ממצאי המחקר בחומרים חדשים, בתהליכים חדשים, במתקנים חדשים וזאת לפני תחילת הייצור העצמי.
- העלויות הנפוצות:
- בחירת חלופה נבחרת לביצוע יישומים (כי במחקר היו חלופות רבות).
  - בניית אב-טיפוס.
  - עלויות הקשורות לשימוש בחומרים החדשים.
  - עלויות הקשורות לשימוש במתקנים חדשים.

## חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר נב"מ – IAS38

שלב הפיתוח הוא שלב מתקדם ולכן אם מתקיימים 6 תנאים במצטבר, נכיר בנכס:

1. יכולת טכנית להשלים את הפיתוח עד מכירת הנב"מ או השימוש בו.
2. כוונה להשלמת פיתוח כאמור (לא תמיד שאני בשלב הפיתוח יש כוונה להשלים, לדוגמה: ישראל פתחה בעבר את מטוס הלבאי, הגיעו לשלב האב-טיפוס ואז הפסיקו את הפיתוח).
3. יכולת להשתמש / למכור את הנב"מ.
4. הוכחת הטבות כלכליות צפויות מהשימוש / מהמכירה.
5. הוכחת יכולת פיננסית להשלים את הפיתוח.
6. יכולת הפרדת עלויות.

העלויות שבהן ניתן להכיר כנכס:

- א. שכ"ע של עובדי פיתוח וקבלי משנה.
- ב. עלויות רישום ואגרות משפטיות.
- ג. רשיונות והפחתת נכסים העוסקים בפיתוח.
- ד. היוון עלויות אשראי לפי IAS23.

הטיפול העוקב והכרה בהוצאה

1. כל עלות שלא הוכרה כנכס בהכרח מוכרת כהוצאה למעט: עלות צירוף עסקים שנספגת במוניטין.
2. אם הכרנו בעלות מסוימת כהוצאה לא נוכל בהמשך להפוך אותה לנכס. הוראה זו היא בעיקר לפרויקט מו"פ – מונעים ספק, כלומר שלב המחקר זה הוצאה וכשמגיעים לשלב הפיתוח אסור להפוך עלויות שהוצאו בשלב המחקר לנכס.
3. שיפורים – לרוב כשמנסים לבצע שיפור בנב"מ לא ניתן להפריד בין שמירה על הקיים לבין עלות נכס חדש ולכן לרוב העלויות העוקבות ירשמו כהוצאה ולא כתוספת לנכס.
4. צירוף עסקים –
  - נניח שחברה ב' נמצאת בשלב המחקר ואז חברה א' השתלטה עליה. סביר להניח ש-א' שילמה עבור פרויקט המו"פ. למרות ש-ב' בשלב המחקר נכיר בדו"ח המאוחד בנכס (בגין עודף העלות). בהמשך כוון שחברת הבת היא בשלב המחקר נכיר בעלויות הנוספות כהוצאה, כלומר הנכס בדו"ח המאוחד ישאר בסכום קבוע עד שלב הפיתוח. בשלב הפיתוח הוא ילך ויגדל. ההפחתה תתחיל רק ברגע שהוא זמין לשימוש.
  - נניח שחברה ב' נמצאת בשלב הפיתוח ואז חברה א' השתלטה עליה. הפעם, בספרי ב' יש נכס אבל עדין השווי ההוגן שלו יכול להיות שונה ולכן כרגיל נייחס עודף עלות. כוון שחברת הבת בשלב הפיתוח, העלויות העוקבות יגדילו את הנכס ושוב הוא יופחת מהרגע שהוא זמין לשימוש.
5. התקן דורש להכיר בהוצאה בעלויות הבאות: פרסום, קידום מכירות, הכשרת עובדים, עלויות הקמת חברה וכו'.

## חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר נב"מ – IAS38

6. התקן אף עוסק במועד ההכרה בהוצ' הפרסום וקובע שיש להכיר בהוצאה ברגע שלישות נוצרת גישה להטבות הכלכליות של המוצר, דהיינו כשהמוצר מוכן לפי דרישת החוזה. זהו למעשה המועד בו היא קיבלה את השירות.

דוגמאות:

א. ב-10/14 הישות חתמה על חוזה להכנת סרטון פרסומת עבור X. הסרטון מוכן ב-12/14, אבל שודר ב-02/15. מועד ההכרה בהוצאה – 12/14 כי אז הוא מוכן. דרך אגב, בעלויות השידור נכיר ב-02/15.

ב. ישות חתמה על חוזה עם חברת פרסום ב-10/14 להכנת קטלוגים. ב-12/14 הקטלוגים מוכנים, אבל הישות אספה אותם (פיזית) מחברת הפרסום רק ב-01/15 וחילקה ללקוחות ב-04/15. מועד ההכרה בהוצאה – 12/14 כי אז הקטלוגים היו מוכנים.

### הטיפול בהוצ' פחת

ישות צריכה לבחון האם לנב"מ יש אורך חיים בלתי מוגדר או אורך חיים מוגדר.

אורך חיים בלתי מוגדר – זהו מצב בו צפויות הטבות כלכליות בגין הנכס בעתיד הנראה לעין. ההגדרה לא נפגמת גם אם הישות צריכה לחדש את הרישיון לשימוש בנכס בעלויות לא משמעותיות זאת בתנאי שקיימות ראיות שהיא מתכוונת לעשות כן. בכל מקרה, אם החלטנו שלנב"מ יש אורך חיים בלתי מוגדר אז הוא לא מופחת אבל אחת לשנה לפחות יש לבדוק ירידת ערך. ישות יכולה לבחור את מועד הבדיקה (לא מחייב שהמועד יהיה סוף שנה) בתנאי שהיא עקבית בין שנה לשנה. לכל נב"מ הישות יכולה לבחור מועד אחר ואם הנב"מ נרכש במהלך השנה אז את הבדיקה הראשונה יש לבצע עד סוף השנה. אחת לתקופה יש לבדוק האם אורך החיים הפך להיות מוגדר, אם כן זה מטופל כשינוי אומדן וזה גם סימן לירידת ערך.

אורך חיים מוגדר – נפחית את הנכס לאורך החיים השימושי. באופן עקרוני הישות צריכה לבחור שיטת פחת שתציג באופן המהימן ביותר את תבנית ההטבות הצפויות. אם היא לא מזהה תבנית מיוחדת נעדיף את שיטת הקו הישר.

בד"כ לנב"מ לא יהיה ערך שייר. יש רק שני מצבים שבהם לנב"מ יהיה ערך שייר:

1. לנב"מ יש שוק פעיל (למשל: רשיון דיג) וצפוי שבתום חייו השימושים יהיה לו שווי. \*ערך שייר – השווי בעת המימוש.
2. קיימת מחויבות של צד ג' לרכוש אותו בתום חייו השימושיים.

## חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר נב"מ – IAS38

### מדדה עוקבת של נב"מ

כמו בר"ק, הישות צריכה לבחור בין מודל העלות לבין מודל הערכה מחדש. הבחירה היא ברמת הקבוצה. לגבי מודל העלות, זה זהה לחלוטין לר"ק (אותם כללים). לגבי מודל הערכה מחדש, קיימות הנחיות דומות ושונות.

### הנחיות דומות – מודל הערכה מחדש

1. תדירות השערות – משערכים שנוצר פער משמעותי בין השווי ההוגן לבין הערך הפנקסני.
2. אחידות בשערות – בתקופה קצרה צריך לשערך את כל נכסי הקבוצה.
3. הטיפול בעליה ובירידה בשווי ההוגן.
4. הטיפול בקרן השערות.
5. הטיפול בפחת נצבר.

### הנחיות שונות – מודל הערכה מחדש

1. שוק פעיל – ניתן ליישם את מודל הערכה מחדש אך ורק אם לנכס יש שוק פעיל. המשמעות היא שכמעט אף פעם לא נוכל ליישם את המודל כי בד"כ לנב"מים יש מאפיינים מיוחדים. ולכן אין להם שוק פעיל. נב"מים שיכול להיות להם שוק פעיל הם: רישיונות למוניות, רישיונות לציד (כגון: דובים) ורישיונות דיג.
2. נניח שלקבוצה מסוימת יש שוק פעיל אבל לנכס מסוים בקבוצה אין אז רק הנכס הזה יהיה לפי מודל העלות וזהו גם סימן לירידת ערך.
3. בהמשך ל-2 אם לנכס הזה נוצר שוק פעיל, חובה לעבור למודל הערכה מחדש וזהו גם סימן חיובי.
4. אם שערכנו קבוצה מסוימת ובשלב מסוים לנכס בתוך הקבוצה הפסיק להיות שוק פעיל אז מאותו רגע מפסיקים לשערך אותו (זה חריג: לא מתקנים רטרו-אקטיבי), זהו גם סימן לירידת ערך.

### מעבר בין המודלים

אותו טיפול בדיוק כמו ב-IAS16.

### גריעות נב"מ

גורעים נב"מ כשמפסיקות להיות בגינו הטבות כלכליות. זה יכול להיות כתוצאה מנטישה, מכירה, החכרה בחכירה הונית.

במועד הגריעה נחשב רווח הון כפער בין התמורה בניכוי עלויות מכירה לבין הערך הפנקסני. אם הנכס נמכר באשראי נפריד בין המכירה לבין הריבית, אין את ההקלה כמו ברכישה כמובן שאם הנכס משוערך גם נגרע את קרן השערות לעודפים.



חשבוונאות פיננסית – רו"ח שלמה דאובר  
נב"מ – IAS38

עלויות הקמת אתר אינטרנט – SIC32

ישנם שני סוגים של אתרי אינטרנט :

- א. גישה חיצונית – אתר שנועד לפרסום וקידום מכירות כגון : חנויות וירטואליות. כל העלויות ירשמו כהוצאה.
- ב. גישה פנימית – אתר שנועד לאחסון פרטי החברה, רשימת לקוחות וצרכים פנימיים, לדוגמה : מודול של האוניברסיטה.

עלינו להבחין בין השלבים הבאים :

1. תכנון האתר – דומה במהותו למחקר ולכן כל עלות תירשם כהוצאה.
  2. פיתוח תשתית טכנית.
  3. פיתוח ועיצוב גרפי.
  4. פיתוח ועיצוב תוכן.
- שלבים 2+3+4 דומים במהותם לפיתוח ולכן נכס.
5. הפעלה – הוצאה.

הפרשנות קובעת שמן הראוי שלאחר אינטרנט יהיה אורך חיים קצר (כי זה דבר דינמי ומשתנה כל הזמן).