

סיכומי שיעור 2015-2016 סמסטר ב'

נכסים בלתי מוחשיים IAS-38

סיכום ועריכה: אריה אברמוביץ'

שיעור מספר 2 - 23.5.2016**תחולה**

התקן חל על כל הנכסים הבלתי מוחשיים למעט :

1. מלאי – נכסים בלתי מוחשיים אשר נועדו למכירה במהלך העסקים הרגיל עליהם חל IAS-2.
2. נכסים בלתי מוחשיים המסווגים לקבוצת נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה – IFRS-5.
3. נכסים הקשורים להטבות לעובדים – IAS-19.
4. מסים נדחים – IAS-12.
5. מכשירים פיננסיים – IAS-32+IAS-39.
6. חכירות – IAS-17, אבל אם רכשנו נב"מ בעסקת חכירה הונית, במועד ההכרה לראשונה יהיה לפי IAS-17, אבל הטיפול העוקב יהיה לפי IAS-38.
7. נכסים הקשורים לחיפוש של משאבים מינרלים – IFRS-6.
8. נכסים הקשורים לחוזי ביטוח – IFRS-4.
9. מוניטין הנוצר בצירוף עסקים – IFRS-3.

דגש: אם נב"מ פועל בתוך נכס מוחשי ואין אפשרות להפרדה, אז הטיפול יהיה לפי המרכיב המשמעותי, כך לדוגמא: אם הוא פועל בתוך מכונת ייצור שהחלק המשמעותי הוא החלק הפיזי, אז הטיפול יהיה לפי IAS-16. לעומת זאת, אם אנחנו עוסקים באב-טיפוס, המרכיב המשמעותי בו הוא הידע, ולכן: הטיפול יהיה לפי IAS-38.

הגדרות

נכס- משאב כלכלי הנשלט על-ידי הישות, נובע מאירועי העבר וצפויות בגינו הטבות כלכליות בעתיד.

נב"מ- נכס הניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית וצפויות בגינו הטבות כלכליות. יש 4 מאפיינים לנב"מ:

1. שליטה- הכוונה למצב שהישות יכולה להפיק מהנכס הטבות כלכליות, ולא פחות חשוב למנוע גישה מאחרים להטבות מהנכס. זכות חוזית או חוקית מעידה על שליטה, אך היא לא תנאי הכרחי.
2. ניתן לזיהוי- נכס המקיים אחד משני קריטריונים:
 - א. ניתן להפרדה- אפשר למכור/להשכיר אותו, לתת רישיון לשימוש.
 - ב. נובע מזכות חוזית או חוקית.
3. חסר מהות פיזית- כי אם יש לו מהות פיזית, אז הוא נכס מוחשי.
4. צפויות הטבות כלכליות- יכול להיות באמצעות הגדלת הכנסות או הקטנת הוצאות.

דוגמאות :

1. זיכיון- נובע מזכות חוזית. בשל כך, קריטריון השליטה מתקיים, ובשל כך הוא ניתן לזיהוי. סביר להניח שצפויות בגינו הטבות כלכליות, ועל-כן : הוא עונה על הגדרת נכס בלתי מוחשי.
2. זכויות יוצרים- נובע מזכות חוזית, ולכן : קריטריון השליטה מתקיים. ניתן לזיהוי, עונה על ההגדרה.
3. פטנט רשום- נובע מזכות חוזית, ועל-כן : קריטריון השליטה מתקיים והוא ניתן לזיהוי.
4. פטנט לא רשום- הבעיה העיקרית היא קריטריון השליטה, כי אם הוא לא רשום, איך מונעים מאחרים גישה אליו. יתרה מכך, לא ברור אם הוא ניתן לזיהוי. השאלה היא אם אפשר למכור אותו. המקרה הזה יותר בעייתי, אבל עדיין יכולה להתקיים הגדרת נכ"מ, לדוגמא : בעבר קוקה-קולה היה פטנט לא רשום.
5. מיומנות עובדים- בעייתי, בגלל קריטריון השליטה. לעיתים, ניתן להניח שהשליטה קיימת על-ידי הסכמי אי-תחרות. הדוגמא המובהקת היא כרטיס שחקן בספורט. שחקן ספורטאי לא יכול לעבור מקבוצה לקבוצה, וזה אומר שהקבוצה שולטת בו, ולכן : כרטיס שחקן מהווה נכ"מ.
6. גיבוש עובדים- הבעיה המרכזית פה היא שוב השליטה. גם לא ברור אם זה בכלל ניתן להפרדה. איך אפשר למכור גיבוש של עובדים? זה לא עונה על הגדרת נכ"מ.
7. רשימת לקוחות- בדרי"כ לא נובעת מזכות חוקית או חוזית, ואז השאלה המרכזית היא האם היא ניתנת להפרדה, כי אם לא אז היא לא ניתנת לזיהוי. אם עובדתית הישות או ישויות אחרות נותנים רישיונות לשימוש ברשימות כאלו, אז זה עונה על ההגדרה, אבל אם לדוגמא תנאים של סודיות מונעים אפשרות להפרדה, אז זה לא עונה על ההגדרה.
8. תיק לקוחות- לא נובע מזכות חוזית או חוקית, אז השאלה המרכזית היא האם ניתן להפרדה, ובדרי"כ לא, כי אין שליטה על לקוחות, אבל אם עובדתית מתבצעים בשוק עסקאות של מכירת הלקוחות, וזה קורה הרבה במשרדי רו"ח. זה מעיד על כך שהנכס מזוהה.

הכרה ומדידה במועד ההכרה לראשונה

הכרה- אנו מכירים בנכס בלתי מוחשי כאשר מתקיימים תנאי ההכרה הרגילים, דהיינו :

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

IAS-38 מבצע הבחנה ברורה בין רכישת נכ"מ לבין ייצור עצמי של נכ"מ. ברכישת נכ"מ קיימת הנחה כמעט בלתי ניתנת להפרכה, על-פיה תנאי ההכרה מתקיימים, כי שילמנו כך שהעלות ניתנת לאומדן מהימן, ומעצם העובדה שהסכמנו לשלם, כנראה שצפויות הטבות כלכליות. לעומת זאת, בייצור פנימי הנחה שכמעט בלתי ניתנת להפרכה היא שתנאי ההכרה לא מתקיימים, כך שאסור להכיר בנכס, אלא בהוצאה. הסיבה היא שקשה מאוד להבחין בין יצירת נכס חדש לבין שמירה על הקיים. קשה גם לדעת האם באמת צפויות הטבות כלכליות בעתיד, לדוגמא : ניח שישות רוצה להכיר בנכס מועדון לקוחות. מה היא עושה? מבצעת פרסום, נותנת הנחות, מקימה

מעריך שמתעסק רק בזה. מי אמר שאכן זה יצר לה נכס חדש? מי אמר שזה יגדיל לה את הלקוחות? מי אמר שהלקוחות החדשים שבאו, באו דווקא בגלל זה ולא כתוצאה מפרסום רגיל? מי אמר שאם היא לא הייתה מבצעת את מועדון הלקוחות לא היה לה אותו גידול? ואיך בכלל אפשר להפריד כמה נבע מזה וכמה נבע מזה? לכן, ככלל התקן אוסר להכיר בנכס בלתי מוחשי שיוצר באופן פנימי.

מדידה- במועד ההכרה לראשונה נב"מ נמדד לפי עלות. עלות כהגדרתה ב-IAS-16 היא "מזומנים ששולמו או שווי הוגן של תמורה אחרת אשר הועברה".

• סוגי רכישות של נב"מ-

1. רכישה נפרדת- כאמור, ההנחה הבסיסית היא שתנאי ההכרה מתקיימים. כאמור, במדידה לראשונה הנכס נמדד לפי עלות.

דגשים:

- א. העלות כוללת את כל העלויות ההכרחיות, עד אשר הנכס הגיע למצב ולמיקום, כך שהוא יוכל לפעול באופן אליו התכוונה ההנהלה, כולל עלויות עסקה וכד'.
- ב. עלויות לא כוללות את העלויות עליהן דיברנו ב-IAS-16, כגון: פרסום, קידום מכירות, השקת מוצר חדש, הכשרת עובדים.
- ג. כמו ב-IAS-16, אם הנכס נרכש באשראי, כעיקרון מפרידים בין העלות לבין הריבית, אבל אם מדובר על תנאי אשראי רגילים, אז לא מבצעים את ההפרדה.
2. רכישה באמצעות צירוף עסקים- חברת אם רוכשת חברת בת ולחברת הבת יש נב"מים. ההנחה הבסיסית היא כי תנאי ההכרה מתקיימים.

דגשים:

- א. העלות תהיה השווי ההוגן למועד הרכישה.
- ב. במדידת השווי ההוגן חייבים להתחשב באי-ודאויות. ככל שאי הודאות גדולה יותר, אז השווי ההוגן נמוך יותר.
- ג. מכירים בקבוצה בנכסים בלתי מוחשיים אשר נרכשו בעסקת הרכישה, גם אם הם לא רשומים בספרי הבת.
- ד. לעיתים, ניתן למדוד מספר נכסים בלתי מוחשיים כמקשה אחת, לדוגמא: מותג (שם כולל לשם מסחרי), מומחיות טכנולוגית וכד'. אם אין אפשרות להפריד, נמדוד כמקשה אחת. אם יש אפשרות להפריד, אבל מתאימה להם אותה שיטת פחת ואותו אורך חיים שימושי, הישות יכולה לבחור למדוד כנכס אחד.
3. רכישה באמצעות עסקת החלפה- מפעילים את הכללים הרגילים של IAS-16, דהיינו: הנב"מ יירשם לפי שווי הוגן של הנכס הנמסר +/- מזומן, למעט החריגים שדיברנו עליהם.

4. נכס אשר התקבל כמענק השקעה- במקרה הזה, הישות יכולה לבחור בין מדידה לפי ערך סמלי (שקל) לבין מדידה לפי שווי הוגן, למשל: זכות להשתמש בנמל תעופה.
5. ייצור פנימי של נבי"מ- כאמור, ההנחה היא כי תנאי ההכרה לא מתקיימים, ולכן: לרוב, כל עלות תירשם כהוצאה. התקן אף דורש להכיר בעלויות הבאות כהוצאה ולא כנבי"מ: עלויות הקשורות לייצור של זכויות יוצרים, זכויות הוצאה לאור, מותג, תיק לקוחות, מוניטין. התקן מקדיש פרק נבחר לנושא של מו"פ, והוא מפריד בין 2 תקופות:
- מחקר- פעולה מקורית ומתוכננת, אשר מטרתה השגת ידע חדש בתחום מדעי, טכנולוגי, טכני. העלויות הנפוצות בשלב הזה הן:
- עלויות הקשורות לחיפוש אחר הידע.
 - עלויות הקשורות לחיפוש יישומים לידע.
 - עלויות הקשורות לחיפוש חלופות לביצוע היישומים.
 - עלויות הקשורות לבחירת מספר חלופות אפשריות לביצוע היישומים.
- בכל מקרה, שלב המחקר הוא שלב מוקדם. קשה לדעת האם צפויות בו הטבות כלכליות, ולכן: התקן דורש להכיר בכל עלות שנוצרת בשלב הזה כהוצאה.
- פיתוח- יישום ממצאי המחקר בתהליכים חדשים, חומרים חדשים, מתקנים חדשים והכל לפני הייצור המסחרי. עלויות אופייניות הן:
- עיצוב ופיתוח אבטיפוס.
 - עיצוב ופיתוח חלופה נבחרת לביצוע היישומים.
 - עיצוב ופיתוח חומרים חדשים.
 - עיצוב, פיתוח ושימוש בציוד ניסיוני.
- שלב הפיתוח הוא שלב מתקדם. אם מתקיימים 6 תנאים במצטבר נכיר בנכס. התנאים:
- יכולת טכנית להשלים את הפיתוח עד מכירת הנכס או עד השימוש בו.
 - כוונת השלמת הפיתוח כאמור.
 - יכולת למכור או להשתמש בנכס בתום הפיתוח.
 - הוכחת הטבות כלכליות צפויות מהמכירה או מהשימוש.
 - יכולת פיננסית להשלים את הפיתוח.
 - הוכחת אפשרות להפרדת עלויות.
- כאמור, אם כל התנאים הנ"ל מתקיימים נכיר בבאים כנכס:
- חומרים.
 - שכ"ע של עובדי פיתוח וקבלני משנה העוסקים בפיתוח.
 - עלויות רישום ועלויות משפטיות.

- ד. אגרות והפחתות נכסים העוסקים בפיתוח (רישיונות).
ה. היוון עלויות אשראי בהתאם להוראות IAS-23.

שיעור מספר 3 - 30.5.2016

הכרה בהוצאה ועלויות עוקבות

1. עלות שלא הוכרה כנכס- כל עלות שלא הכרנו בה כנכס תירשם כהוצאה, אלא אם כן זה חלק מעלות צירוף העסקים, ואז העלות תהווה חלק מהמוניטין.
2. עלות שהוכרה כהוצאה- אם הכרנו בעלות מסוימת כהוצאה, לא נוכל בשלב מאוחר יותר להכיר בה כנכס. הכוונה כאן בעיקר לפרויקט מו"פ. בשלב המחקר כאמור הכרנו בהוצאה, לא נוכל מאוחר יותר לבטל את ההוצאה ולהכיר בנכס, כיוון שעברנו לשלב הפיתוח. רק עלויות אשר נוצרו בשלב הפיתוח כשירות להכרה כנכס.
3. עלות עוקבת- אופיו של נכס בלתי מוחשי הוא כזה שבדר"כ אין בו שיפורים, וגם אם יש קשה להפריד עלויות, ולכן: עלויות עוקבות בדר"כ ירשמו כהוצאה ולא כנכס.
4. עלות עוקבת בפרויקט מו"פ-
 - א. חברת האם רוכשת את חברת הבת וחברת הבת נמצאת בשלב המחקר- ברור במקרה הזה שבספרי הבת אין נכס. במאוחד יוצרים נכס כי מעצם העובדה שהסכמנו לשלם צפויות הטבות. כל עוד חברת הבת בשלב המחקר, הנכס הזה יישאר באותו הסכום, כי העלויות העוקבות נרשמות כהוצאה. כאשר יגיע שלב הפיתוח, הנכס הזה ילך ויגדל. אנחנו נתחיל להפחית אותו רק מתום הפיתוח.
 - ב. חברת האם רוכשת את חברת הבת וחברת הבת נמצאת בשלב הפיתוח- במקרה הזה, בספרי הבת יש נכס, אבל עדיין השווי ההוגן שלו יכול להיות שונה מהפנקסני, כך שבדו"ח המאוחד יש נכס בסכום אחר. כיוון שחברת הבת נמצאת בשלב הפיתוח, העלויות העוקבות מהוונות לנכס. הנכס יופחת רק מיום הפיתוח.
5. התקן דורש להכיר בעלויות הבאות כהוצאה ולא כנכס: פרסום, קידום מכירות, השקת מוצר חדש, ארגון מחדש, הכשרת עובדים, יסוד חברה.
6. פרסום- התקן אף עוסק במועד ההכרה בהוצאה. זהו המועד שבו התקבל השירות, דהיינו: המועד אשר בו המוצר מוכן לפי דרישות החוזה בין אם הישות השתמשה בו ובין אם לאו, לדוגמא: ישות חתמה ב-1.10.2013 על חוזה להכנת תשדיר פרסום (סרטון פרסומת). הסרטון מוכן ב-31.12.2013, אבל בפועל הוא שודר ב-2/14 דקה לפני הכרזת הזוג הזוכה ביפה והחנון. מהו מועד ההכרה בהוצאה?
התשובה: 12/13. הסיבה היא שהסרטון מוכן בתאריך הזה, כך שהישות קיבלה את השירות. דרך אגב, בעלויות השידור עצמו נכיר ב-2/15.

הטיפול בהוצאות פחת

עלינו לבדוק האם לנב"מ יש אורך חיים מוגדר או בלתי מוגדר.

אורך חיים בלתי מוגדר - זהו מצב שצפויות הטבות כלכליות בעתיד הנראה לעין. גם אם הישות נדרשת להאריך את הרישיון לשימוש בנכס בעלות לא משמעותית, ויש ראיות שהיא מתכוונת לעשות זאת, ויש ראיות שצפויות הטבות כלכליות, זה לא פוגם בהגדרת אורך חיים בלתי מוגדר. נב"מ שיש לו אורך חיים בלתי מוגדר, אין לו פחת. במקום זאת, אחת לשנה לפחות (ובכל תאריך בו יש סימנים לירידת ערך) נבדוק ירידת ערך. הישות צריכה להיות עקבית בין שנה לשנה. לכל נב"מ כאמור היא יכולה לבחור תאריך אחר. אם היא רכשה את הנב"מ במהלך השנה, היא צריכה לבצע את הבדיקה עד לסוף השנה. אחת לתקופה יש לבדוק האם ההגדרה השתנתה מאורך חיים בלתי מוגדר לאורך חיים מוגדר. אם כן, יש להכיר בשינוי אומדן, זהו גם סימן לירידת ערך.

אורך חיים מוגדר - במקרה הזה נפחית את הנכס לאורך חייו השימושיים. כרגיל, עלינו לבחור שיטת פחת אשר תייצג באופן המהימן ביותר את תבנית ההטבות הצפויות. אם אנחנו לא מזהים תבנית מיוחדת, עלינו לבחור את הקו הישר. בדרי"כ לנב"מ אין ערך שייר.

חריגים:

1. יש התחייבות של צד שלישי לרכוש אותו בתום חייו השימושיים.
2. לנב"מ יש שוק פעיל וצפוי שיהיה לו גם בתום חייו השימושיים.

מדידה לאחר מועד ההכרה לראשונה

כמו ב-IAS-16 ישות צריכה לבחור בין מודל העלות לבין מודל הערכה מחדש. הבחירה מתבצעת ברמה של קבוצה. לגבי מודל העלות אין שום הבדל, לגבי מודל הערכה מחדש יש מאפיינים דומים ומאפיינים שונים.

מאפיינים דומים

1. תדירות השערוך- תלוי ברגישות של הנכס לשינויים בשווי ההוגן. יכול להיות כל שנה, שנתיים ואפילו חמש.
2. אחידות בשערוך- אם שערכנו נכס השייך לקבוצה לתקופה קצרה, צריך לשערך את כל הקבוצה.
3. הטיפול בעלייה ובירידה בשווי ההוגן.
4. הטיפול בפחת שנצבר- 2 החלופות.
5. הטיפול בקרן שערוך.

מאפיינים שונים

1. אנחנו יכולים להפעיל את המודל, רק אם לנכס יש שוק פעיל. בדרי"כ לנב"מים אין שוק פעיל, כי אחת הדרישות של שוק פעיל זה יחידות הומוגניות, ולנב"מים יש בדרי"כ מאפיינים מיוחדים, ולכן: מודל הערכה מחדש כמעט ולא ישים. כן יכול להיות שוק פעיל לרישיונות דיג, ציד דובים, מוניות.

2. אם לקבוצה מסויימת נבחרה שיטת הערכה מחדש (יש שוק פעיל), אבל לנכס מסויים בתוך הקבוצה אין שוק פעיל, אז לגביו לא נפעיל את מודל הערכה מחדש. זהו סימן לירידת ערך.
3. אם, כאמור ב-2, לנכס לא היה שוק פעיל ובשלב מסויים התחיל להיות לו שוק פעיל, חייבים לשערך אותו, כי כל הקבוצה כבר משוערכת. זהו גם סימן לעליית ערך.
4. אם שערכנו קבוצה, ואז לנכס מסויים השייך לקבוצה הפסיק להיות שוק פעיל, אז אין ברירה ומפסיקים את מודל הערכה מחדש לגביו, אבל מכאן ואילך, לא מתקנים אחורנית. זהו כמובן סימן לירידת ערך.

מעבר בין המודלים - אותו טיפול כמו IAS-16. ממודל הערכה מחדש למודל העלות- סביר שאי אפשר לעבור, ואם כן אז תיקון רטרואקטיבי. ממודל העלות למודל הערכה מחדש- שינוי אומדן, מכאן ואילך.

גריעת נב"מ

גורעים נב"מ כאשר מפסיקות להיות צפויות בגינו הטבות כלכליות כתוצאה מנטישה, מכירה, החכרה בחכירה הונית. במועד הגריעה מחשבים רווח הון כפער בין התמורה בניכוי עלויות מכירה לבין הערך הפנקסני. אם הנכס משוערך גורעים את קרן השערוך, ואם הנכס נמכר באשראי מפרידים בין תמורת המכירה לבין הריבית.

עלויות הקמת אתר אינטרנט – SIC-32

ישנם 2 סוגים של אתרי אינטרנט :

1. גישה חיזונית- אתר שנועד לפרסום וקידום מכירות. כל עלות הקשורה בבניית אתר שכזה תירשם כהוצאה.
 2. גישה פנימית- זהו אתר שנועד לצרכים פנימיים. שומרים את פרטי החברה, את פרטי הלקוחות, לדוגמא : מודול של האוניברסיטה. אנו מבחינים בשלבים הבאים :
 - א. תכנון האתר- במהותו דומה למחקר, ולכן : כל עלות בו היא הוצאה.
 - ב. עיצוב ופיתוח תשתית טכנית- דומה לפיתוח, ולכן : נכיר בנכס.
 - ג. עיצוב ופיתוח גרפי- דומה לפיתוח, ולכן : נכיר בנכס.
 - ד. עיצוב ופיתוח תוכן- דומה לפיתוח, ולכן : נכיר בנכס.
 - ה. הפעלה- ודאי שהוצאה.
- מן הראוי כי אורך חייו השימושיים של אתר האינטרנט יהיה קצר.