



תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

ירידת ערך נכסים

ינואר 2009



The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Board (IASB).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Board, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: publications@iasc.org.uk, Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASB'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 Accounting Standards Board.

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



International Accounting Standards Committee® The "Hexagon Device", "IAS", "IASB" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Board and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Board.

תקני חשבונאות ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, 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 מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תקני החשבונאות הבינלאומיים תורגמו לעברית והם מפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



International Accounting Standards Committee® תצורת המשושה, "IAS", "IASB", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.



תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

ירידת ערך נכסים

ינואר 2009

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
1	מטרת התקן
2-5	תחולה
6	הגדרות
7-17	זיהוי נכס שתיתכן ירידה בערכו
18-57	מדידת סכום בר-השבה מדידת הסכום בר-ההשבה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר
24	מוגדר
25-29	שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה
30-57	שווי שימוש
33-38	בסיס לאומדני תזרימי מזומנים עתידיים
39-53	הרכב אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים
54	תזרימי מזומנים עתידיים במטבע חוץ
55-57	שיעור ניכיון
58-64	הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך
65-108	יחידות מניבות-מזומנים ומוניטין
66-73	זיהוי יחידה מניבה-מזומנים אליה שייך נכס
74-103	סכום בר השבה וערך בספרים של יחידה מניבה-מזומנים מוניטין
80-99	מוניטין
80-87	הקצאת מוניטין ליחידות מניבות-מזומנים
88-90	בחינה לירידת ערך של יחידות מניבות-מזומנים עם מוניטין
91-95	זכויות מיעוט
96-99	עיתוי בחינות ירידת ערך
100-103	נכסי מטה החברה (Corporate Assets)
104-108	הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים



תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

ירידת ערך נכסים

ינואר 2009

ת ו כ ן ע נ י י נ י ם (ה מ ש ך)

סעיפים

109-125	ביטול הפסד מירידת ערך
117-121	ביטול הפסד מירידת ערך של נכס בודד
122-123	ביטול הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים
124-125	ביטול הפסד מירידת ערך של מוניטין
126-137	גילוי
138	הוראות מעבר ומועד תחילה
139-144	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

נספחים:

נספח א - שימוש בטכניקות של ערך נוכחי למדידת שווי שימוש

נספח ב - הדגמות להמחשה

נספח ג - בחינת ירידת ערך של יחידות מניבות מזומנים עם מוניטין וזכויות שאינן מקנות שליטה

נספח ד - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) לבין תקן חשבונאות בינלאומי 36

תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

ירידת ערך נכסים

ינואר 2009

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

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

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

תקן זה מובא בסעיפים 1-144. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

- א. תקן זה מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, *ירידת ערך נכסים* (להלן - התקן הבינלאומי). תקן זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 15, אשר פורסם בפברואר 2003.
- ב. בחודש פברואר 2003 פרסם המוסד לתקינה את תקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך נכסים*, אשר התבסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36. סעיפים 111-112 לתקן חשבונאות מספר 15 כללו הוראות לגבי ירידת ערך של השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת. בעת פרסומו של תקן חשבונאות מספר 15 היתה הוועדה המקצועית בדעה כי נדרשת הקצאה של הפסד מירידת ערך למוניטין וליתרת ההשקעה וכי ההפסד מירידת ערך שהוקצה למוניטין לא יבוטל וכך נקבע בסעיף 112 לתקן.
- ג. בחודש יוני 2007 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים כי הפסד מירידת ערך של השקעה בחברה כלולה, אשר נמדד לאחר יישום שיטת השווי המאזני, לא יוקצה למוניטין הגלום ביתרת ההשקעה, אלא להשקעה בכללותה. כמו כן, נקבע כי אם הסכום בר-ההשבה של ההשקעה יעלה לאחר מכן, ההפסד מירידת ערך יבוטל.
- ד. לאור האמור לעיל, החליטה הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לתקן את ההוראות לגבי חברה מוחזקת, שאינה חברה בת, שנכללו בתקן חשבונאות מספר 15. כחלק מהתיקון החליטה הוועדה המקצועית לעדכן את תקן חשבונאות מספר 15, בהתאם לעדכונים שבוצעו בתקינה הבינלאומית ולבסס את התקן על תקן חשבונאות

בינלאומי 36 (מעודכן 2004). אולם, לאור העובדה שההוראות לגבי ירידת ערך של השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת מובאות בתקינה הבינלאומית בתקן חשבונאות בינלאומי 28 ולא בתקן חשבונאות בינלאומי 36, החליטה הוועדה המקצועית להביא את ההוראות שנכללו בסעיפים 111-112 לתקן חשבונאות מספר 15 בהבהרה מספר 10 לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), תוך התאמתן להחלטת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים כאמור לעיל וזאת עד לאימוצו של תקן חשבונאות בינלאומי 28 כתקן ישראלי.

תדירות בדיקת ירידת ערך

ה. הגרסה הקודמת של תקן חשבונאות מספר 15 קבעה כי הסכום בר-ההשבה של נכס יימדד בכל עת שקיים סימן שערכו של הנכס נפגם. דרישה זו קיימת גם בתקן זה. אולם, תקן זה דורש בנוסף שהסכום בר-ההשבה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר ונכס בלתי מוחשי שאינו זמין עדיין לשימוש יימדדו בכל שנה ללא קשר אם קיים סימן לירידת ערך. כמו כן, תקן זה דורש שתיבחן ירידת ערך של מוניטין שנרכש בצירוף עסקים אחת לשנה. הדרישות לבדיקת ירידת ערך של מוניטין שנרכש בצירוף עסקים ונכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אומצו בישראל כבר בתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן), *הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת*, אשר פורסם בחודש מרס 2006 ובתקן חשבונאות מספר 30, *נכסים בלתי מוחשיים*, אשר פורסם בחודש מרס 2007.

ו. התקן מתיר :

(1) שבחינת ירידת ערך שנתית של יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה מוניטין, תתבצע בכל מועד במהלך התקופה השנתית, בתנאי שהמבחן מבוצע באותו מועד בכל שנה.

(2) שיחידות מניבות-מזומנים (קבוצות של יחידות) שונות ייבחנו במועדים שונים.

ז. התקן מתיר להשתמש בחישוב העדכני ביותר, שבוצע בתקופה קודמת, של הסכום בר-ההשבה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר ושל יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה המוניטין, לבחינת ירידת הערך של נכס זה או יחידה זו בתקופה השוטפת, בתנאי שתנאים מוגדרים מתקיימים.

מדידת שווי השימוש

ח. התקן מבהיר בפירוט יתר את המרכיבים אשר ישתקפו בחישוב שווי השימוש של נכס :

(1) אומדן של תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס ;

(2) תחזיות לגבי שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים אלה ;

- (3) ערך הזמן של הכסף, המיוצג על ידי שיעור שוק שוטף של ריבית חסרת סיכון ;
- (4) המחיר לניתן לייחס לאי הוודאות שטבועה בנכס ; וכן
- (5) גורמים אחרים, כגון היעדר נזילות, שמשותפים בשוק ישקפו בתמחור תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס.
- כמו כן, נאמר שניתן לשקף את הגורמים בסעיפים קטנים (2), (4) ו- (5) כתיאומים לתזרימים העתידיים או כתיאומים לשיעור הניכיון ולהימנע משימוש כפול בגורמים אלה.

ט. בתקן, כמו בגרסתו הקודמת, קיימת הדרישה שתחזיות תזרימי המזומנים שמשמשות למדידת שווי השימוש יתבססו על הנחות סבירות וניתנות להגנה, המייצגות את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי התחום של התנאים הכלכליים, שישררו במהלך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס. אולם התקן מבהיר כי ההנהלה :

(1) צריכה להעריך את סבירות ההנחות, שעליהן מבוססות תחזיות תזרימי המזומנים השוטפות על ידי בחינת הגורמים להפרשים בין תחזיות תזרימי המזומנים בעבר לבין תזרימי המזומנים בפועל.

(2) צריכה לוודא שההנחות שעליהן מבוססות תחזיות תזרימי המזומנים השוטפות הן עקביות עם תוצאות העבר בפועל, בתנאי שהשפעות של אירועים או של נסיבות מאוחרים יותר שלא היו קיימים בעת שהופקו אותם תזרימי מזומנים מצביעות כי הדבר נאות.

י. הנחיות נוספות לגבי שימוש בטכניקות ערך נוכחי במדידת שווי שימוש של נכס כלולות בנספח א לתקן. בנוסף, ההנחיות בגרסה הקודמת של תקן חשבונאות מספר 15 לאמידת שיעור הניכיון כאשר שיעור ספציפי לנכס אינו זמין במישורין מהשוק הועברו לנספח א.

הקצאת מוניטין ליחידות מניבות מזומנים

יא. הגרסה הקודמת של תקן חשבונאות מספר 15 דרשה לבחון ירידת ערך של מוניטין שנרכש בצירוף עסקים כחלק מבחינת ירידת ערך של יחידה מניבה מזומנים (יחידות מניבות מזומנים) אליה המוניטין מתייחס. הגרסה הקודמת דרשה יישום של גישת 'מטה-מעלה/מעלה-מטה' שלפיה למעשה המוניטין נבחן על ידי הקצאת ערכו בספרים לכל יחידה מניבה מזומנים או לקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות מזומנים שאליה ניתן להקצות על בסיס סביר ועקבי חלק מערכו בספרים. תקן זה דורש באופן דומה לבחון ירידת ערך של מוניטין שנרכש בצירוף עסקים כחלק מבחינת ירידת ערך של יחידה מניבה מזומנים (יחידות מניבות מזומנים) שאליה המוניטין מתייחס. אולם, תקן זה מבהיר כי :

(1) המוניטין יוקצה ממועד הרכישה לכל אחת מהיחידות המניבות-מזומנים או קבוצות של היחידות המניבות-מזומנים של הנרכש ולכל אחת מהיחידות המניבות-מזומנים או קבוצות של היחידות המניבות-מזומנים של הרוכש, אשר חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף, ללא קשר אם נכסים אחרים או התחייבויות אחרות של הגוף שנרכש שויכו ליחידות או קבוצות של יחידות אלה.

(2) כל יחידה או קבוצה של יחידות, אליהן הוקצה מוניטין כאמור לעיל:

(א) תייצג את הרמה הנמוכה ביותר בימות שבה קיים מעקב על המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים; וכן

(ב) לא תהיה גדולה ממגזר בהתאם לתקן חשבונאות מספר 11 דיווח מגזרי.

מימוש פעילות מתוך יחידה מניבה מזומנים וארגון מחדש של יחידות מניבות מזומנים

יב. התקן מבהיר:

(1) כאשר ישות מממשת פעילות מתוך יחידה מניבה מזומנים (קבוצה של יחידות) אליה הוקצה מוניטין, המוניטין המיוחס לפעילות זו:

(א) ייכלל בערך בספרים של הפעילות בעת קביעת הרווח או ההפסד מהמימוש; וכן

(ב) יימדד על בסיס הערכים היחסיים של הפעילות שמומשה והחלק מהיחידה המניבה-מזומנים שנותרה, אלא אם כן הישות יכולה להראות שיטת חישוב אחרת כלשהי משקפת בצורה טובה יותר את המוניטין השייך לפעילות שמומשה.

(2) כאשר ישות מארגנת מחדש את מבנה הדיווח שלה באופן המשנה את ההרכב של יחידה מניבה-מזומנים, אחת או יותר, שאליהן הוקצה מוניטין, המוניטין יוקצה מחדש ליחידות שהושפעו. הקצאה מחדש זו תבוצע תוך שימוש בגישת הערך היחסי, אשר דומה לגישה שבה נעשה שימוש כאשר הישות מממשת פעילות בתוך יחידה מניבה-מזומנים, אלא אם כן הישות יכולה להציג שיטת חישוב אחרת כלשהי המשקפת בצורה טובה יותר את המוניטין השייך ליחידות שאורגנו מחדש.

עיתוי בחינת ירידת ערך מוניטין

יג. התקן מתיר:

(1) שבחינת ירידת ערך שנתית של יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה מוניטין, תבצע בכל מועד במהלך התקופה השנתית, בתנאי שהמבחן מבוצע באותו מועד בכל שנה.

(2) שיחידות מניבות-מזומנים (קבוצות של יחידות) שונות ייבחנו במועדים שונים.

יד. התקן מתיר להשתמש בחישוב העדכני ביותר, שבוצע בתקופה קודמת, של הסכום בר-ההשבה של יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה המוניטין, לבחינת ירידת הערך של יחידה זו בתקופה השוטפת, בתנאי שתנאים מוגדרים מתקיימים.

הוראות מעבר ומועד תחילה

טו. ישות תיישם תקן זה מכאן ואילך החל מהתקופה הראשונה המתחילה ביום 1 בינואר 2009 או לאחר מכן.

מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע נהלים שעל ישות ליישם כדי להבטיח שנכסיה לא יוצגו בסכום, העולה על הסכום בר-ההשבה שלהם. נכס מוצג בסכום, הגבוה מהסכום בר-ההשבה שלו, כאשר ערכו בספרים עולה על הסכום שיתקבל מהשימוש בנכס או ממכירתו. במקרה כזה, חלה ירידה בערך הנכס והתקן דורש מהישות להכיר בהפסד מירידת ערך. התקן גם מפרט מתי על הישות לבטל הפסד מירידת ערך וקובע גילויים.

תחולה

2. תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, למעט:

- (א) מלאי (ראה תקן חשבונאות מספר 26 מלאי);
- (ב) נכסים הנובעים מחוזי הקמה (ראה תקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזי ביצוע);
- (ג) נכסי מסים נדחים (ראה תקן חשבונאות מספר 19 מסים על הכנסה);
- (ד) נכסים הנובעים מהטבות עובד (ראה גילוי דעת מספר 20, הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי פיצויי פיטורים, פיצויי פרישה ופנסיה);
- (ה) נכסים פיננסיים שהם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה;
- (ו) נדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן (ראה תקן חשבונאות מספר 16 נדל"ן להשקעה);
- (ז) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית, אשר נמדדים בשווי הוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת המכירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות);
- (ח) עלויות רכישה נדחות ונכסים בלתי מוחשיים, הנובעים מזכויות חוזיות של מבטח בהתאם לחוזה ביטוח, שהם בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח; וכן
- (ט) נכסים אשר מוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 8, פעילויות מופסקות.

3. תקן זה לא חל על מלאי, נכסים הנובעים מחוזי הקמה, נכסי מסים נדחים, נכסים הנובעים מהטבות עובד או נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה (או נכללים בקבוצת מימוש המסווגת

כמוחזקת למכירה), כיוון שתקנים קיימים, החלים על נכסים אלה, כוללים דרישות להכרה ומדידה של נכסים אלה.

4. תקן זה חל על נכסים פיננסיים המסווגים כ:

(א) חברות מוחזקות, שאינן חברות בנות בהתאם להגדרות בגילוי דעת מספר 68 שיטת השווי המאזני ; וכן

(ב) עסקאות משותפות, כהגדרתן בגילוי דעת מספר 57 דינים וחשבונות כספיים מאוחדים.

לגבי ירידת ערך של נכסים פיננסיים אחרים, ראה תקן חשבונאות בינלאומי 39.

5. תקן זה אינו מיושם על נכסים פיננסיים, בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 39, נדליין

להשקעה שנמדד בשווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 16 או נכסים ביולוגיים, הקשורים לפעילות חקלאית, אשר נמדדים בשווי הוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת המכירה, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 41. אולם, תקן זה מיושם על נכסים המוצגים בסכום שהוערך מחדש (דהיינו, שווי הוגן) בהתאם לתקני חשבונאות אחרים כגון מודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27 *רכוש קבוע*. זיהוי האפשרות של ירידת ערך של נכס, שהוערך מחדש, תלויה בבסיס ששימש לקביעת שווי הוגן :

(א) אם שווי ההוגן של הנכס הוא שווי השוק שלו, ההפרש היחיד בין השווי ההוגן של הנכס לבין השווי ההוגן שלו בניכוי עלויות למכירה הוא העלויות התוספתיות הישירות הכרוכות במימוש הנכס :

(i) אם עלויות המימוש זניחות, הסכום בר-ההשבה של הנכס שהוערך מחדש הוא בהכרח קרוב או גבוה מהסכום שהוערך מחדש של הנכס (דהיינו, שווי הוגן). במקרה זה, לאחר שיושמו דרישות ההערכה מחדש, לא סביר שערך הנכס שהוערך מחדש ירד ואין צורך לאמוד את הסכום בר-ההשבה.

(ii) אם עלויות המימוש אינן זניחות, השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של הנכס שהוערך מחדש נמוך בהכרח משווי ההוגן. לכן, תחול ירידה בערך הנכס שהוערך מחדש אם שווי השימוש של הנכס נמוך מהסכום שהוערך מחדש של הנכס (דהיינו, שווי הוגן). במקרה זה, לאחר שיושמו דרישות ההערכה מחדש, על הישות ליישם תקן זה על מנת לקבוע אם חלה ירידה בערך הנכס.

(ב) אם השווי ההוגן של הנכס נקבע על בסיס שונה משווי השוק שלו, הסכום שהוערך מחדש (דהיינו, שווי הוגן) של הנכס יכול להיות גבוה או נמוך מהסכום בר-ההשבה שלו. לפיכך, לאחר שיושמו דרישות ההערכה מחדש, על הישות ליישם תקן זה על מנת לקבוע אם חלה ירידה בערך הנכס.

6. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

שוק פעיל (An active market) הוא שוק בו מתקיימים כל התנאים הבאים:

- (א) הפריטים שנסחרים בשוק הם הומוגניים;
- (ב) בכל עת ניתן למצוא, באופן רגיל, מוכרים מרצון וקונים מרצון; וכן
- (ג) מחירים הינם זמינים לציבור.

מועד ההסכם (Agreement date) של צירוף עסקים הוא המועד שבו הושגו עיקרי ההסכם בין הצדדים לצירוף, ובמקרה של ישויות ציבוריות, ניתנה הודעה על עיקרי הסכם אלה. במקרה של השתלטות עוינת, המועד המוקדם ביותר בו הושגו עיקרי ההסכם בין הצדדים הוא המועד בו מספר מספיק של הבעלים של הגוף הנרכש הנדרש לצורך השגת שליטה הסכימו להצעת הרכש.

ערך בספרים (Carrying amount) הוא הסכום בו מוכר הנכס לאחר ניכוי כל פחת שנצבר (הפחתה שנצברה), ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

יחידה מניבה-מזומנים (Cash-generating unit) היא קבוצת הנכסים המזוהה הקטנה ביותר, המפיקה תזרימי מזומנים חיוביים (Inflows), שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות.

נכסי מטה החברה (Corporate assets) הם נכסים, פרט למוניטין, אשר תורמים לתזרימי המזומנים העתידיים הן של היחידה המניבה-מזומנים הנבחנת והן של יחידות מניבות-מזומנים אחרות.

עלויות מימוש (Costs of disposal) הן עלויות תוספתיות, המיוחסות במישרין למימוש של נכס או של יחידה מניבה-מזומנים, למעט עלויות מימון והוצאת מסים על הכנסה.

סכום בר-פחת (Depreciable amount) הוא עלות הנכס, או סכום אחר המופיע בדוחות הכספיים במקום העלות, בניכוי ערך השייר של הנכס.

פחת (Depreciation) או הפחתה (Amortization) מהווים הקצאה שיטתית של הסכום בר-הפחת של נכס על פני אורך החיים השימושיים שלו.*

* במקרה של נכס בלתי מוחשי, משתמשים בדרך כלל במונח 'הפחתה' במקום במונח 'פחת'. לשני המונחים אותה משמעות.

שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה (Fair value less costs to sell) הוא הסכום שניתן לקבל ממכירת נכס או יחידה מניבה-מזומנים בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי עלויות מימוש.

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

סכום בר-השבה (Recoverable amount) של נכס או יחידה מניבה-מזומנים הוא הגבוה מבין השווי ההוגן שלו בניכוי עלויות למכירה לבין שווי השימוש בו.

אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא:

(א) תקופת הזמן שלאורכה הנכס חזוי לשמש את הישות; או

(ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות שחזויות לנבוע לישות מהנכס.

שווי שימוש (Value in use) הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים, החזויים לנבוע מנכס או מיחידה מניבה-מזומנים.

זיהוי נכס שתיתכן ירידה בערכו

7. סעיפים 8-17 מפרטים מתי יש לקבוע את הסכום בר-ההשבה. דרישות אלה משתמשות במונח 'נכס', אך יש ליישמן באופן זהה לנכס בודד וליחידה מניבה-מזומנים. מבנה יתרת התקן הוא כדלהלן:

(א) סעיפים 18-57 מפרטים את הדרישות למדידת הסכום בר-ההשבה. דרישות אלה משתמשות אף הן במונח 'נכס', אך יש ליישמן באופן זהה לנכס בודד וליחידה מניבה-מזומנים.

(ב) סעיפים 58-108 מפרטים את הדרישות להכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך. הכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך של נכסים בודדים, למעט מוניטין, מטופלות בסעיפים 58-64. סעיפים 65-108 מטפלים בהכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך של יחידות מניבות-מזומנים ומוניטין.

(ג) סעיפים 109-116 מפרטים את הדרישות לביטול הפסד מירידת ערך שהוכר בתקופות קודמות בגין נכס או יחידה מניבה-מזומנים. דרישות אלה משתמשות אף הן במונח 'נכס', אך יש ליישמן באופן זהה לנכס בודד וליחידה מניבה-מזומנים. דרישות נוספות לגבי נכס בודד מפורטות בסעיפים 117-121, לגבי יחידה מניבה-מזומנים בסעיפים 122 ו-123, ולגבי מוניטין בסעיפים 124 ו-125.

(ד) סעיפים 126-133 מפרטים את המידע שיש לגלותו לגבי הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך בגין נכסים ויחידות מניבות-מזומנים. סעיפים 134-137 מפרטים דרישות גילוי נוספות בגין יחידות מניבות-מזומנים, שלהן הוקצה מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים בלתי מוגדר לעניין בחינה לירידת ערך.

8. ירידת ערך של נכס חלה כאשר ערכו בספרים עולה על הסכום בר-ההשבה שלו. סעיפים 12-14 מתארים מספר סימנים לאפשרות שחל הפסד מירידת ערך. אם אחד מסימנים אלה מתקיים, ישות נדרשת לאמוד באופן פורמלי את הסכום בר-ההשבה. למעט כמותאור בסעיף 10, תקן זה אינו דורש, מישות לאמוד באופן פורמלי את הסכום בר-ההשבה, אם לא קיים סימן להפסד מירידת ערך.

9. ישות תבחן בכל תאריך מאזן אם קיימים סימנים, המצביעים על ירידת ערך של נכס. אם מתקיים סימן כלשהו, על הישות לאמוד את הסכום בר-ההשבה של הנכס.

10. ללא קשר אם קיים סימן לירידת ערך, על הישות גם:

(א) לבחון אחת לשנה ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי שלו אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר או נכס בלתי מוחשי שאינו זמין עדיין לשימוש על ידי השוואת ערכו בספרים לסכום בר-ההשבה שלו. בחינה לירידת ערך זו עשויה להתבצע בכל מועד במהלך השנה, כל עוד היא מתבצעת באותו מועד בכל שנה. ניתן לבחון ירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים שונים במועדים שונים. אולם, אם נכס בלתי מוחשי כזה הוכר לראשונה במהלך התקופה השנתית השוטפת, נכס בלתי מוחשי זה ייבחן לירידת ערך לפני תום התקופה השנתית השוטפת.

(ב) לבחון אחת לשנה ירידת ערך של מוניטין שנרכש בצירוף עסקים, בהתאם לסעיפים 80-99.

11. היכולת של נכס בלתי מוחשי להניב הטבות כלכליות עתידיות, אשר מספיקות כדי להשיב את הערך בספרים שלו, נתונה, בדרך כלל, לאי וודאות גדולה יותר לפני שהנכס זמין לשימוש מאשר אחרי שהוא זמין לשימוש. לפיכך, התקן דורש מישות לבחון לירידת ערך לפחות אחת לשנה את הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי שאינו זמין עדיין לשימוש.

12. לצורך הערכה אם מתקיים סימן כלשהו, המצביע על ירידת ערך של נכס, על ישות לשקול כמינימום, את הסימנים הבאים:

מקורות מידע חיצוניים

(א) במהלך התקופה, חלה ירידה משמעותית בערך השוק של הנכס מעבר למה שניתן לצפות כתוצאה מחלוף הזמן או משימוש רגיל.

(ב) שינויים משמעותיים בעלי השפעה שלילית על הישות חלו במהלך התקופה או שיחולו בעתיד הקרוב, בסביבה הטכנולוגית, השיווקית, הכלכלית או המשפטית, שבה פועלת הישות, או בשוק אליו מיועד הנכס.

(ג) במהלך התקופה חלה עלייה בשיעורי הריבית בשוק או בשיעורי תשואה אחרים על השקעות בשוק, וסביר שעלויות אלה ישפיעו על שיעור הניכיון, המשמש בחישוב שווי השימוש של הנכס ויקטינו באופן מהותי את הסכום בר-ההשבה של הנכס.

(ד) הערך בספרים של הנכסים נטו של הישות גבוה משווי השוק של הישות (Market capitalisation).

מקורות מידע פנימיים

(ה) קיימות ראיות זמינות להתיישנות או לנזק פיזי של נכס.

(ו) שינויים משמעותיים בעלי השפעה שלילית על הישות חלו במהלך התקופה או חזויים לחול בעתיד הקרוב, בהיקף או באופן שבו נעשה שימוש בנכס או חזוי שיעשה בו שימוש. שינויים אלה כוללים השבתת שימוש בנכס, תוכניות להפסקת פעילות או לשינוי מבני בפעילות, שאליה שייך הנכס, תוכניות למימוש הנכס לפני המועד שנחזה קודם לכן ושינוי הקביעה לגבי אורך החיים השימושיים של נכס מבילתי מוגדר למוגדר.

(ז) קיימות ראיות זמינות ממערכת הדיווח הפנימי, המצביעות על כך שהביצועים הכלכליים של הנכס הם גרועים מאלה שנחזו או יהיו גרועים מהם.

13. הרשימה שבסעיף 12 אינה רשימה ממצה. ישות עשויה לזהות סימנים נוספים, המצביעים על ירידה אפשרית בערך של נכס, וקיומם של סימנים נוספים אלה ידרוש מהישות לקבוע את הסכום בר-ההשבה של הנכס או, במקרה של מוניטין, לבצע בחינה לירידת ערך בהתאם לסעיפים 80-99.

14. ראיות ממערכת הדיווח הפנימי, המצביעות על אפשרות שחלה ירידת ערך של נכס, כוללות את קיומם של:

- (א) תזרימי מזומנים לרכישת הנכס, או תזרימי מזומנים מאוחרים יותר, הנדרשים להפעלת הנכס או להחזקתו, הגבוהים באופן משמעותי מאלה שתוקצבו במקור;
- (ב) תזרימי המזומנים נטו בפועל או הרווח או ההפסד התפעולי בפועל, הנובעים מהנכס, גרועים באופן משמעותי מאלה שתוקצבו;
- (ג) ירידה משמעותית בתזרימי המזומנים נטו או ברווח התפעולי המתקצבים, או עלייה משמעותית בהפסד המתקצב, הנובעים מהנכס; או
- (ד) הפסדים תפעוליים או תזרימי מזומנים שליליים (Outflows) נטו, בגין הנכס, כאשר סכומי התקופה השוטפת מצורפים עם הסכומים המתקצבים לעתיד.

15. כמצוין בסעיף 10, תקן זה דורש לבחון לפחות אחת לשנה ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, נכס בלתי מוחשי שאינו זמין עדיין לשימוש ומוניטין. למעט המקרים בהם דרישות סעיף 10 חלות, עיקרון המהותיות ייושם לצורך הזיהוי אם יש לאמוד את הסכום בר-ההשבה של הנכס. לדוגמה, אם חישובים קודמים הראו כי הסכום בר-ההשבה של נכס גבוה באופן משמעותי מערכו בספרים, אין הישות צריכה לאמוד מחדש את הסכום בר-ההשבה אם לא התרחשו אירועים אשר יבטלו את הפער. באופן דומה, ניתוחים קודמים עשויים להראות כי הסכום בר-ההשבה של הנכס אינו רגיש לאחד (או יותר) מהסימנים, המפורטים בסעיף 12.

16. להמחשת סעיף 15, אם שיעורי הריבית בשוק או שיעורי תשואה אחרים על השקעות בשוק עלו במהלך התקופה, הישות אינה נדרשת לערוך אומדן פורמלי לסכום בר-ההשבה של הנכס במקרים הבאים:

(א) אם לא סביר ששיעור הניכיון, ששימש בחישוב שווי השימוש של הנכס, יושפע מהעלייה בשיעורי השוק הנ"ל. לדוגמה, עלייה בשיעורי הריבית לטווח קצר אינה בהכרח בעלת השפעה מהותית על שיעור הניכיון, ששימש להערכת נכס בעל יתרת אורך חיים שימושיים ניכרת.

(ב) אם סביר ששיעור הניכיון, ששימש בחישוב שווי השימוש של הנכס, יושפע מהעלייה בשיעורי השוק הנ"ל, אך ניתוחי רגישות קודמים של הסכום בר-ההשבה מראים כי:

(i) לא סביר שתחול ירידה מהותית בסכום בר-ההשבה, כיוון שסביר שתזרימי המזומנים העתידיים אף הם יעלו. (לדוגמה, במקרים מסוימים ישות יכולה להוכיח שהיא מתאימה את הכנסותיה כפיצוי על עלייה בשיעורי השוק); או

(ii) לא סביר שהירידה בסכום בר ההשבה תגרום להפסד מהותי מירידת ערך.

17. אם קיים סימן, המצביע על אפשרות שחלה ירידת ערך של נכס, הדבר עשוי להצביע על כך שיתרת אורך החיים השימושיים של הנכס, שיטת הפחת (הפחתה) או ערך השייר של הנכס דורשים בחינה והתאמה בהתאם לתקן, אשר חל על הנכס, וזאת גם אם לא הוכר הפסד מירידת ערך הנכס.

מדידת סכום בר-השבה

18. תקן זה מגדיר סכום בר-השבה כגבוה מבין השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס או יחידה מניבה-מזומנים לבין שווי השימוש בו. סעיפים 19-57 מפרטים את הדרישות למדידת הסכום בר-ההשבה. דרישות אלה משתמשות במונח 'נכס', אך יש ליישמן באופן זהה לנכס בודד וליחידה מניבה-מזומנים.

19. לא תמיד הכרחי לקבוע הן את השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של הנכס, והן את שווי השימוש שלו. אם אחד מבין סכומים אלה עולה על הערך בספרים של הנכס, לא חלה ירידה בערך הנכס ואין צורך לאמוד את הסכום האחר.

20. עשויה להיות אפשרות לקבוע את השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה, גם אם הנכס אינו נסחר בשוק פעיל. אולם, לעיתים אין זה אפשרי לקבוע את השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה, מכיוון שלא קיים בסיס לאומדן מהימן של התמורה שתתקבל ממכירת הנכס בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים בין קונה מרצון למוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת. במקרה זה, הישות עשויה להשתמש בשווי השימוש של הנכס כסכום בר-ההשבה שלו.

21. אם אין סיבה להאמין ששווי השימוש של נכס עולה באופן מהותי על השווי ההוגן שלו בניכוי עלויות למכירה, השווי ההוגן של הנכס בניכוי עלויות למכירה עשוי לשמש כסכום בר-ההשבה. לעיתים קרובות, זה יהיה המקרה כאשר הנכס מיועד למימוש. זאת מכיוון ששווי השימוש של נכס המיועד למימוש יתבסס בעיקר על התמורה נטו מהמימוש, מאחר וסביר כי תזרימי המזומנים העתידיים, מהמשך השימוש בנכס עד למכירתו, הם זניחים.

22. סכום בר-השבה ייקבע לגבי נכס בודד, אלא אם הנכס אינו מניב תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי מזומנים חיוביים מנכסים אחרים, או מקבוצות נכסים אחרות. אם זה המקרה, הסכום בר-ההשבה ייקבע לגבי היחידה המניבה-מזומנים אליה שייך הנכס (ראה סעיפים 65-103), אלא אם :

(א) השווי ההוגן של הנכס בניכוי עלויות למכירה גבוה מערכו בספרים ; או

(ב) ניתן לאמוד ששווי השימוש של הנכס קרוב לשווי ההוגן של הנכס בניכוי עלויות למכירה, והשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה ניתן לקביעה.

23. במקרים מסוימים, אומדנים, ממוצעים ותחשיבים מקוצרים, יכולים לספק קירובים סבירים לחישובים המפורטים, המודגמים בתקן זה, לשם קביעת שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או שווי שימוש.

מדידת הסכום בר-ההשבה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

24. סעיף 10 דורש לבחון ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר לפחות אחת לשנה על ידי השוואת ערכו בספרים לסכום בר-ההשבה שלו, ללא קשר אם קיים סימן כלשהו המצביע על אפשרות לירידת ערך. אולם, ניתן להשתמש בחישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה של נכס כזה, שבוצע בתקופה הקודמת, בבחינה לירידת הערך של נכס זה בתקופה השוטפת, בתנאי שכל הקריטריונים שלהלן מתקיימים:

(א) אם הנכס הבלתי מוחשי אינו מניב תזרימי מזומנים חיוביים משימוש מתמשך, שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי מזומנים חיוביים מנכסים אחרים, או מקבוצות נכסים אחרות ולפיכך הוא נבחן לירידת ערך כחלק מיחידה מניבה-מזומנים, שאליה הוא שייך, הנכסים וההתחייבויות, אשר מהווים את היחידה, לא השתנו משמעותית ממועד החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה;

(ב) התוצאה של החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה הייתה סכום שעלה על הערך בספרים של הנכס במרווח מהותי; וכן

(ג) בהתבסס על ניתוח של האירועים שהתרחשו ועל הנסיבות שהשתנו ממועד החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה, הסבירות שהסכום בר-ההשבה השוטף שייקבע כעת יהיה נמוך מהערך בספרים של הנכס היא קלושה.

שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה

25. הראיה הטובה ביותר לשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס היא המחיר שנקבע בהסכם מכירה מחייב בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים מותאם בגין עלויות תוספתיות שניתן יהיה לייחסן במישרין למימוש הנכס.

26. כאשר אין הסכם מכירה מחייב, אך הנכס נסחר בשוק פעיל, השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה יהיה מחיר השוק של הנכס בניכוי עלויות המימוש. מחיר השוק המתאים הוא, בדרך כלל, מחיר מכירה מוצע (Current bid price). כאשר מחירי מכירה מוצעים אינם זמינים, מחיר העסקה האחרונה שבוצעה יכול לשמש בסיס לאומדן השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה, בתנאי שלא חלו שינויים משמעותיים בנסיבות הכלכליות, ממועד העסקה ועד למועד עריכת האומדן.

27. כאשר אין הסכם מכירה מחייב או שוק פעיל לנכס, השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה יתבסס על המידע הזמין הטוב ביותר על מנת לשקף את הסכום שישות היתה יכולה לקבל, בתאריך המאזן, תמורת מימוש הנכס בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, לאחר ניכוי עלויות מימוש. בקביעת סכום זה, ישות מביאה בחשבון את התוצאות של עסקאות שנעשו לאחרונה בנכסים דומים באותו ענף. השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה אינו משקף מכירה כפויה, אלא אם ההנהלה נאלצת למכור את הנכס באופן מיידי.

28. עלויות המימוש, למעט אלה אשר הוכרו כהתחייבויות, מנוכות בקביעת השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. דוגמאות לעלויות אלה כוללות עלויות משפטיות, מס בולים ומיסי עסקה דומים, עלויות העתקת הנכס, ועלויות תוספתיות ישירות, הנדרשות על מנת להביא את הנכס למצב מכירה. אולם, הטבות בגין פיטורין (כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד) ועלויות הקשורות לצמצום או ארגון מחדש של העסק בעקבות מימוש הנכס, לא ייחשבו כעלויות תוספתיות ישירות לצורך מימוש הנכס.

29. לעיתים, מכירת הנכס תחייב את הקונה לקחת על עצמו התחייבות ורק שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה יחיד זמין לגבי הנכס וההתחייבות כאחד. סעיף 78 מסביר כיצד לטפל במקרים כאלה.

שווי שימוש

30. המרכיבים שלהלן ישתקפו בחישוב שווי השימוש של נכס:

- (א) אומדן של תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס;
- (ב) תחזיות לגבי שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים אלה;
- (ג) ערך הזמן של הכסף, המיוצג על ידי שיעור שוק שוטף של ריבית חסרת סיכון;
- (ד) המחיר לניתן לייחס לאי הוודאות שטבועה בנכס; וכן
- (ה) גורמים אחרים, כגון היעדר נזילות, שמשתתפים בשוק ישקפו בתמחור תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס.

31. אמידת שווי השימוש של נכס כוללת את השלבים הבאים :

(א) אמידת תזרימי המזומנים העתידיים, הן חיוביים והן שליליים, שינבעו משימוש מתמשך בנכס וממימושו הסופי; וכן

(ב) יישום שיעור ניכיון מתאים לתזרימי מזומנים עתידיים אלה.

32. ניתן לשקף את המרכיבים שזוהו בסעיף 30(ב), (ד) ו- (ה) כתיאומים לתזרימי המזומנים העתידיים או כתיאומים לשיעור הניכיון. בכל גישה שהישות מאמצת לשקף את התחזיות לגבי שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי של תזרימי המזומנים העתידיים, על התוצאות לשקף את הערך הנוכחי החזוי של תזרימי המזומנים העתידיים, דהיינו, את הממוצע המשוקלל של כל התוצאות האפשריות. נספח א' מספק הנחיות נוספות לגבי השימוש בטכניקות של ערך נוכחי במדידת שווי השימוש של נכס.

בסיס לאומדני תזרימי מזומנים עתידיים

33. במדידת שווי השימוש הישות:

(א) תבסס את תחזיות תזרימי המזומנים על הנחות סבירות וניתנות להגנה, המייצגות את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי התחום של התנאים הכלכליים, שישררו במהלך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס. משקל רב יותר יינתן לראיות חיצוניות.

(ב) תבסס את תחזיות תזרימי המזומנים על תקציבים/תחזיות כספיים, העדכניים ביותר, שאושרו על ידי ההנהלה, אך לא תכלול אומדן תזרימי מזומנים חיוביים או שליליים החזויים לנבוע משינויים מבניים עתידיים או מהגדלה או שיפור של ביצועי הנכס. תחזיות, המבוססות על תקציבים/תחזיות כאלה, יכסו תקופה מירבית של 5 שנים, אלא אם ניתן להצדיק תקופה ארוכה יותר.

(ג) תאמוד תחזיות תזרימי מזומנים לתקופה שמעבר לתקופה, המכוסה על ידי התקציבים/תחזיות העדכניים ביותר, על ידי אקסטרפולציה (Extrapolating) של אותן תחזיות, המבוססות על תקציבים/תחזיות, תוך שימוש בשיעור צמיחה קבוע או יורד לשנים שלאחר מכן, אלא אם שיעור צמיחה עולה ניתן להצדקה. שיעור צמיחה זה לא יעלה על שיעור הצמיחה הממוצע לזמן ארוך במוצרים, בענפים, במדינה או במדינות בהן פועלת הישות, או בשוק בו הנכס נמצא בשימוש, אלא אם שיעור גבוה יותר ניתן להצדקה.

34. ההנהלה מעריכה את סבירות ההנחות, שעליהן מבוססות תחזיות תזרימי המזומנים השוטפות על ידי בחינת הגורמים להפרשים בין תחזיות תזרימי המזומנים בעבר לבין

תזרימי המזומנים בפועל. ההנהלה תוודא שההנחות שעליהן מבוססות תחזיות תזרימי המזומנים השוטפות הן עקביות עם תוצאות העבר בפועל, בתנאי שההשפעות של אירועים או של נסיבות מאוחרים יותר שלא היו קיימים בעת שהופקו אותם תזרימי מזומנים מצביעות כי הדבר נאות.

35. בדרך כלל, לא זמינים תקציבים/תחזיות כספיים מפורטים, בהירים ומהימנים של תזרימי מזומנים עתידיים לתקופה העולה על חמש שנים. מסיבה זו, אומדני ההנהלה לתזרימי המזומנים העתידיים מבוססים על התקציבים/התחזיות הכספיים, העדכניים ביותר, לתקופה מירבית של עד חמש שנים. ההנהלה יכולה להשתמש בתחזיות תזרימי מזומנים, המבוססות על תקציבים/תחזיות כספיים, לתקופה העולה על חמש שנים, אם ההנהלה בטוחה שתחזיות אלה מהימנות ובאפשרותה להוכיח את יכולתה, בהתבסס על ניסיון העבר, לחזות תזרימי מזומנים ברמת דיוק גבוהה לתקופות ארוכות כאלה.

36. תחזיות תזרימי מזומנים עד לתום אורך החיים השימושיים של הנכס ייאמדו על ידי אקסטרפולציה של התחזיות, המתבססות על תקציבים/תחזיות כספיים, תוך יישום שיעור צמיחה לשנים הבאות. שיעור צמיחה זה יהיה קבוע או יורד, אלא אם שיעור צמיחה עולה תואם מידע אובייקטיבי לגבי מגמות לאורך מחזור חיי המוצר או לאורך מחזור החיים בענף.

37. כאשר קיימים תנאים חיוביים, סביר שמתחרים יכנסו לשוק ויגבילו את הצמיחה. לכן, ישויות יתקשו להשיג שיעור צמיחה מעבר לשיעור הצמיחה ההיסטורי הממוצע לזמן ארוך (נניח, עשרים שנה) של המוצרים, ענפים, המדינה או מדינות בהן פועלת הישות, או בשוק בו הנכס נמצא בשימוש.

38. בשימוש במידע מתקציבים/תחזיות כספיים, על הישות לשקול אם המידע משקף הנחות סבירות וניתנות להגנה, ומייצג את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי התנאים הכלכליים שישררו במהלך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס.

הרכב אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים

39. אומדני תזרימי מזומנים עתידיים צריכים לכלול:

(א) תחזיות תזרימי מזומנים חיוביים מהשימוש המתמשך בנכס;

(ב) תחזיות תזרימי מזומנים שליליים, שיתהוו בהכרח, על מנת להפיק את תזרימי המזומנים החיוביים מהשימוש המתמשך בנכס (כולל תזרימי מזומנים שליליים להכנת הנכס לשימוש) ואשר ניתן לייחסם במישרין או להקצותם באופן סביר ועקבי, לנכס; וכן

(ג) תזרימי מזומנים נטו, אם בכלל, שיתקבלו (או שישולמו) במימוש הנכס בתום חייו השימושיים.

40. אומדני תזרימי מזומנים עתידיים ושיעור הניכיון משקפים הנחות עקביות לגבי עליות מחירים שניתן לייחס לאינפלציה כללית. לפיכך, אם שיעור הניכיון כולל את ההשפעה של עליות מחירים שניתן לייחס לאינפלציה כללית, תזרימי המזומנים העתידיים יאמדו במונחים נומינליים. אם שיעור הניכיון אינו כולל את ההשפעה של עליות מחירים שניתן לייחס לאינפלציה כללית, תזרימי המזומנים העתידיים יאמדו במונחים ריאליים (אך יכללו עליות או ירידות מחיר עתידיות ספציפיות).

41. תחזיות תזרימי מזומנים שליליים כוללות את תזרימי המזומנים למתן שירות יום-יומי לנכס וכן תקורות עתידיות הניתנות לייחוס במישרין, או שניתן להקצותן באופן סביר ועקבי, לשימוש בנכס.

42. כאשר הערך בספרים של נכס אינו כולל עדיין את כל תזרימי המזומנים השליליים אשר יתהוו עד שהנכס מוכן לשימוש או למכירה, אומדני תזרימי מזומנים עתידיים שליליים אמורים לכלול אומדן של תזרימי מזומנים שליליים נוספים, החזויים להתהוות כדי להכין את הנכס לשימוש או למכירה. זה המקרה, לדוגמה, לגבי מבנה בהקמה או פרויקט פיתוח שטרם הושלמו.

43. כדי למנוע כפילות בחישוב, אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים אינם כוללים:

(א) תזרימי מזומנים חיוביים מנכסים, המפיקים תזרימי מזומנים חיוביים, שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מהנכס הנבחר (לדוגמה, נכסים פיננסיים, כגון חייבים); וכן

(ב) תזרימי מזומנים שליליים הקשורים למחויבויות שהוכרו כהתחייבויות (לדוגמה, זכאים, פנסיות או הפרשות).

44. תזרימי המזומנים העתידיים יאמדו לגבי הנכס במצבו הנוכחי. אומדני תזרימי מזומנים עתידיים לא יכללו אומדני תזרימי מזומנים חיוביים או שליליים החזויים לנבוע מ:

(א) שינוי מבני עתידי שהישות אינה מחויבת לגביו; או

(ב) שיפור או הגדלת רמת הביצועים של הנכס.

45. מאחר ותזרימי המזומנים העתידיים נאמדים עבור הנכס במצבו הנוכחי, שווי השימוש לא ישקף:

(א) תזרימי מזומנים עתידיים שליליים או חיסכון בעלויות קשורות (לדוגמה, צמצום בעלות כוח-אדם), או הטבות החזויות לנבוע משינוי מבני עתידי, אשר הישות אינה מחויבת לגביו; או

(ב) תזרימי מזומנים עתידיים שליליים אשר ישפרו או יגדילו את רמת הביצועים של הנכס או תזרימי מזומנים חיוביים קשורים, אשר חזויים לנבוע מתזרימים שליליים אלה.

46. שינוי מבני הוא תוכנית, המתוכננת ונשלטת על ידי ההנהלה ואשר יש בה כדי לשנות באופן מהותי את היקף הפעילות העסקית המבוצעת על ידי הישות או את האופן בו העסק מתנהל. תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, כולל הנחיות המבהירות מהו המועד בו ישות מחויבת לשינוי מבני.

47. כאשר ישות נעשית מחויבת לשינוי מבני, סביר שנכסים כלשהם יושפעו מאותו שינוי מבני. מהרגע בו הישות מחויבת לשינוי מבני:

(א) אומדנים של הישות לגבי תזרימי מזומנים חיוביים ושליליים לצורך קביעת שווי השימוש ישקפו את החיסכון בעלויות ואת ההטבות האחרות מהשינוי המבני (בהתבסס על התקציבים/התחזיות הכספיים, העדכניים ביותר, אשר אושרו על ידי ההנהלה); וכן

(ב) אומדנים של הישות לגבי תזרימי מזומנים עתידיים שליליים של השינוי המבני נכללים במסגרת הפרשה לשינוי מבני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37.

דוגמה להמחשה 5 ממחישה את ההשפעה של שינוי מבני עתידי על חישוב שווי שימוש.

48. עד שלישות מתהווים תזרימי מזומנים שליליים אשר משפרים או מגדילים את רמת הביצועים של הנכס, אומדני תזרימי המזומנים העתידיים לא יכללו את אומדן תזרימי המזומנים החיוביים החזויים לנבוע מהגידול בהטבות הכלכליות המיוחסות לתזרים המזומנים השלילי (ראה דוגמה להמחשה 6).

49. אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים כוללים תזרימי מזומנים שליליים הדרושים על מנת לשמור על הרמה של ההטבות הכלכליות החזויות לנבוע מהנכס במצבו הנוכחי. כאשר יחידה-מניבה מזומנים מורכבת מנכסים, אשר להם אורך חיים שימושיים שונה, וכל הנכסים חיוניים לפעילות הנמשכת של היחידה, ההחלפה של נכסים בעלי אורך חיים קצר יותר נחשבת כחלק מהתחזוקה היומיומית של היחידה, בעת אמידת תזרימי המזומנים

העתידיים המיוחסים ליחידה. באופן דומה, כאשר נכס יחיד מכיל רכיבים בעלי אורך חיים שימושיים שונה, ההחלפה של רכיבים בעלי אורך חיים קצר יותר נחשבת כחלק מהתחזוקה היומיומית של הנכס, בעת אמידת תזרימי המזומנים העתידיים המופקים מהנכס.

50. אומדנים של תזרימי המזומנים העתידיים לא יכללו:

(א) תזרימי מזומנים חיוביים או שליליים מפעילויות מימון; או

(ב) תשלומי או תקבולי מסים על הכנסה.

51. אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים משקפים הנחות שהן עקביות עם האופן בו נקבע שיעור הניכיון. אחרת, ההשפעה של הנחות מסוימות תילקח בחשבון פעמיים או לא תובא בחשבון כלל. מכיוון שערך הזמן של הכסף נלקח בחשבון על ידי היוון של תזרימי המזומנים העתידיים הנאמדים, תזרימי מזומנים אלה לא יכללו תזרימי מזומנים חיוביים או שליליים מפעילויות מימון. באופן דומה, מאחר ושיעור הניכיון נקבע על בסיס לפני מסים, גם תזרימי המזומנים העתידיים ייאמדו על בסיס לפני מסים.

52. **אומדן תזרימי מזומנים נטו לקבל (או לשלם) במימוש הנכס בתום החיים השימושיים שלו יהיה הסכום אשר ישות חוזה לקבל ממימוש הנכס בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים בין קונה מרצון למוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי אומדן עלויות מימוש.**

53. אומדן תזרימי המזומנים נטו לקבל (או לשלם) ממימוש הנכס בתום החיים השימושיים שלו ייקבע באופן דומה לשווי הוגן של נכס בניכוי עלויות למכירה, למעט שבעריכת אומדן תזרימי מזומנים נטו כזה:

(א) ישות משתמשת במחירים השוררים במועד עריכת האומדן לנכסים דומים, אשר הגיעו לתום אורך החיים השימושיים שלהם ושפעלו בתנאים דומים לתנאים בהם יפעל הנכס.

(ב) הישות מתאימה מחירים אלה להשפעות הן של עלויות מחירים עתידיות כתוצאה מאינפלציה כללית והן של עלויות או ירידות עתידיות של מחירים ספציפיים. אולם, אם אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים משימוש מתמשך בנכס ושיעור הניכיון לא הביאו בחשבון את ההשפעה של אינפלציה כללית, הישות לא תביא בחשבון השפעה כזו גם לצורך אומדן תזרימי המזומנים נטו מהמימוש.

תזרימי מזומנים עתידיים במטבע חוץ

54. תזרימי המזומנים העתידיים נאמדים במטבע בו הם מופקים ולאחר מכן מהוונים תוך שימוש בשיעור ניכיון המתאים לאותו מטבע. ישות מתרגמת את הערך הנוכחי לפי שער החליפין המידי (Spot rate) במועד חישוב שווי השימוש.

שיעור ניכיון

55. שיעור הניכיון צריך להיות שיעור לפני מס המשקף הערכות שוק שוטפות של:

(א) ערך הזמן של הכסף; וכן

(ב) הסיכונים הספציפיים של הנכס, אשר בגינם לא הותאמו האומדנים של תזרימי המזומנים העתידיים.

56. שיעור המשקף הערכות שוק שוטפות של ערך הזמן של הכסף ואת הסיכונים הספציפיים של הנכס, הוא שיעור התשואה שמשקיעים היו דורשים לקבל אילו בחרו בהשקעה, המפיקה תזרימי מזומנים בסכומים, בעיתוי, וברמת סיכון שקולים לאלה שהישות חוזה שיופקו מהנכס הנדון. יש לאמוד שיעור זה על פי השיעור הגלום בעסקאות שוטפות בשוק לנכסים דומים, או על פי ממוצע משוקלל של עלות ההון של ישות ציבורית בעלת נכס יחיד (או תיק נכסים), הדומים מבחינת פוטנציאל השירות והסיכונים לנכס הנבחן. אולם, שיעור הניכיון המשמש למדידת שווי השימוש של נכס לא ישקף סיכונים, שבגינם הותאמו האומדנים של תזרימי המזומנים העתידיים. אחרת, תהיה כפילות בחישוב ההשפעה של חלק מההנחות.

57. כאשר שיעור ספציפי לנכס אינו זמין במישרין מהשוק, על הישות להשתמש בחלופות אחרות על מנת לאמוד את שיעור הניכיון. נספח אי' מספק הנחיות נוספות לגבי אמידת שיעור הניכיון בנסיבות כאלה.

הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך

58. סעיפים 59-64 מפרטים את הדרישות להכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך של נכס בודד שאינו מוניטין. הכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך של יחידות מניבות-מזומנים ושל מוניטין מטופלות בסעיפים 65-108.

59. יש להפחית את ערך הנכס בספרים לסכום בר השבה שלו אם, ורק אם, הסכום בר-ההשבה של הנכס נמוך מערכו בספרים. הפחתה זו מהווה הפסד מירידת ערך.

60. הפסד מירידת ערך יוכר מיידית בדוח רווח והפסד, אלא אם הנכס הוערך מחדש בהתאם לתקן חשבונאות אחר (לדוגמה, בהתאם למודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27 *דנוש קבוע*). כל הפסד מירידת ערך של נכס שהוערך מחדש, יטופל כהקטנת הערכה מחדש בהתאם לאותו תקן חשבונאות.
61. הפסד מירידת ערך של נכס שלא הוערך מחדש מוכר בדוח רווח והפסד. אולם, הפסד מירידת ערך של נכס שהוערך מחדש מוכר ישירות כנגד קרן הערכה מחדש של הנכס עד לגובה הסכום בקרן הערכה מחדש לגבי אותו נכס.
62. כאשר סכום ההפסד מירידת ערך של הנכס גדול מערכו בספרים, על הישות להכיר בהתחייבות אם, ורק אם, הדבר נדרש על ידי תקן חשבונאות אחר.
63. לאחר ההכרה בהפסד מירידת ערך, יש להתאים את הוצאות הפחת (הפחתה) של הנכס בתקופות הבאות על מנת להקצות את הערך בספרים החדש של הנכס, בניכוי ערך השייר שלו (אם קיים), באופן שיטתי על פני יתרת אורך החיים השימושיים שלו.
64. אם מוכר הפסד מירידת ערך, נכסי או התחייבויות המסים הנדחים המתייחסים נקבעים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19 *מסים על ההכנסה*, על ידי השוואה בין הערך בספרים המתוקן של הנכס לבין בסיס המס שלו (ראה דוגמה להמחשה 3).

יחידות מניבות-מזומנים ומוניטין

65. סעיפים 108-66 מפרטים את הדרישות לזיהוי היחידה המניבה-מזומנים, אליה שייך הנכס ולקביעת הערך בספרים וההכרה בהפסד מירידת ערך, של יחידות מניבות-מזומנים ושל מוניטין.

זיהוי יחידה מניבה-מזומנים אליה שייך נכס

66. אם ישנו סימן כלשהו לירידת ערכו של נכס, יש לחשב את הסכום בר-ההשבה של אותו נכס. אם לא ניתן לאמוד את הסכום בר-ההשבה של הנכס הבודד, על הישות לחשב את הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים, אליה שייך הנכס (היחידה המניבה-מזומנים של הנכס).
67. לא ניתן לקבוע את הסכום בר-ההשבה של נכס בודד כאשר הנכס אינו מפיק תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי מזומנים חיוביים מנכסים אחרים.

במקרים אלה, שווי השימוש ולכן הסכום בר-ההשבה ניתנים לקביעה רק לגבי היחידה המניבה-מזומנים של הנכס.

דוגמה
בבעלות ישות בענף הכרייה מסילת רכבת פרטית המסייעת בפעילויות הכרייה. מסילה זו יכולה להימכר רק כגרוטאה, והיא אינה מפיקה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים של שאר הנכסים במכרה. לא ניתן לאמוד את הסכום בר-ההשבה של מסילת הרכבת הפרטית מכיוון ששווי השימוש של מסילת הרכבת לא ניתן לקביעה. לפיכך, הישות תאמוד את הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים, אליה משתייכת המסילה, דהיינו, המכרה כולו.

68. כמוגדר בסעיף 6, יחידה מניבה-מזומנים של נכס היא הקבוצה הקטנה ביותר של נכסים, המכילה את הנכס, והמפיקה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות. זיהוי היחידה המניבה-מזומנים של נכס מצריך שיקול דעת. אם לא ניתן לקבוע את הסכום בר ההשבה לנכס בודד, ישות מזהה את הצירוף הקטן ביותר של נכסים, המפיק תזרימי מזומנים חיוביים בלתי תלויים בעיקרם.

דוגמה
חברת אוטובוסים מספקת שירותי הסעה על פי חוזה עם רשות מקומית, הדורשת שירות בכמות מינימאלית בחמישה קווי אוטובוס נפרדים. ניתן לזהות בנפרד את הנכסים של כל קו אוטובוס ואת תזרימי המזומנים מכל קו אוטובוס. אחד מקווי האוטובוס פועל בהפסד משמעותי. מאחר ולישות אין אפשרות לבטל קו אוטובוס אחד, הרמה הנמוכה ביותר לזיהוי תזרימי מזומנים חיוביים, שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי מזומנים חיוביים מנכסים או מקבוצות נכסים אחרות, היא תזרימי המזומנים הנובעים מפעילות חמשת קווי האוטובוס יחדיו. היחידה המניבה-מזומנים לכל קו אוטובוס היא חברת האוטובוסים בכללותה.

69. תזרימי מזומנים חיוביים הם זרימות חיוביות של מזומנים ושווי מזומנים, המתקבלות ממקורות חיצוניים לישות. לצורך הבחינה אם תזרימי מזומנים חיוביים מנכס (או מקבוצת נכסים) הם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים (או מקבוצת נכסים) אחרים, על הישות לבחון מגוון גורמים, לרבות צורת הבקרה של ההנהלה על פעילויות הישות (כגון, על פי קווי ייצור, יחידות עסקיות, מיקום ספציפי, מחוזות או אזורים) או אופן קבלת החלטות על ידי ההנהלה לגבי המשך השימוש או מימוש נכסים ופעילויות של הישות. דוגמה להמחשה 1, מדגימה את אופן הזיהוי של יחידה מניבה-מזומנים.

70. אם קיים שוק פעיל למוצרים המיוצרים על ידי נכס או על ידי קבוצת נכסים, נכס זה או קבוצת נכסים זו יזוהו כיחידה מניבה-מזומנים, גם אם חלק או כל המוצרים הם לשימוש פנימי. אם תזרימי המזומנים החיוביים, המופקים מנכס כלשהו או מיחידה מניבה-מזומנים כלשהי מושפעים ממחירי העברה פנימיים, הישות תשתמש באומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי מחיר עתידי (מחירים עתידיים) שניתן להשיג בעסקאות שאינן מושפעות מיחסים מיוחדים בין הצדדים לצורך אמידת:

(א) תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים, המשמשים לקביעת שווי השימוש של הנכס או היחידה המניבה-מזומנים; וכן

(ב) תזרימי המזומנים השליליים העתידיים, המשמשים לקביעת שווי השימוש של נכסים אחרים כלשהם או יחידות מניבות-מזומנים כלשהן, המושפעים ממחירי העברה פנימיים.

71. גם אם חלק או כל המוצרים המיוצרים על ידי נכס או על ידי קבוצת נכסים משמשים יחידות אחרות בישות (לדוגמה, מוצרים בשלב ביניים של תהליך ייצור), נכס זה או קבוצת נכסים זו מהווים יחידה מניבה-מזומנים נפרדת, אם הישות יכולה למכור את המוצרים בשוק פעיל. זאת מכיוון שהנכס או קבוצת הנכסים יכולים להפיק תזרימי מזומנים חיוביים שיהיו בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות. שימוש במידע, המתבסס על תקציבים/תחזיות כספיים, המתאימים ליחידה מניבה-מזומנים כזו או לכל נכס אחר או יחידה מניבה-מזומנים אחרת המושפעים ממחירי העברה פנימיים, מחייב את הישות להתאים את המידע האמור אם מחירי העברה פנימיים אינם משקפים את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי מחירים עתידיים שיהיה ניתן להשיג בעסקאות שאינן מושפעות מיחסים מיוחדים בין הצדדים.

72. יחידות מניבות-מזומנים צריכות להיות מזוהות באופן עקבי מתקופה לתקופה לאותם נכסים או סוגי נכסים, אלא אם קיימת הצדקה לשינוי.

73. אם ישות מחליטה שנכס שייך ליחידה מניבה-מזומנים שונה מזו אליה השתייך בתקופות קודמות, או שסוגי הנכסים שקובצו ליחידה מניבה-מזומנים השתנו, סעיף 130 דורש גילויים לגבי יחידה מניבה-מזומנים זו, אם הוכר או בוטל הפסד מירידת ערך ליחידה המניבה-מזומנים.

סכום בר-השבה וערך בספרים של יחידה מניבה-מזומנים

74. הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים הוא השווי ההוגן שלה בניכוי עלויות למכירה או שווי השימוש שלה, כגבוה שבהם. לשם קביעת הסכום בר-ההשבה של יחידה מניבה-מזומנים, יש לקרוא את המונח 'נכס' בסעיפים 19-57 כאילו מתייחס ל- 'יחידה מניבה-מזומנים'.

75. **הערך בספרים של יחידה מניבה-מזומנים ייקבע באופן עקבי עם האופן בו נקבע הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים.**

76. הערך בספרים של יחידה מניבה-מזומנים :

(א) כולל את הערך בספרים רק של הנכסים הניתנים לייחוס במישרין ליחידה המניבה-מזומנים, או אלה שניתן להקצותם באופן סביר ועקבי אליה ואשר יפיקו את תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים, אשר משמשים בקביעת שווי השימוש של היחידה המניבה-מזומנים ; וכן

(ב) אינו כולל את הערך בספרים של התחייבות כלשהי שהוכרה, למעט אם לא ניתן לקבוע את הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים ללא התייחסות לאותה התחייבות.

זאת מכיוון ששווי הוגן בניכוי עלויות למכירה ושווי השימוש של יחידה מניבה-מזומנים נקבעים ללא התייחסות לתזרימי מזומנים הקשורים לנכסים שאינם מהווים חלק מהיחידה המניבה-מזומנים והתחייבויות שהוכרו (ראה סעיפים 28 ו-43).

77. כאשר נכסים מקובצים לצורך מדידת יכולת ההשבה, חשוב לכלול ביחידה המניבה-מזומנים את כל הנכסים המניבים או המשמשים על מנת להניב את תזרימי המזומנים החיוביים הרלוונטיים. אחרת, היחידה המניבה-מזומנים עשויה להיראות כבת-השבה במלואה בעוד שבפועל חל הפסד מירידת ערך. במקרים מסוימים, למרות שחלק מהנכסים תורמים לאומדן תזרימי המזומנים העתידיים של היחידה המניבה-מזומנים, לא ניתן ליחסם ליחידה המניבה-מזומנים באופן סביר ועקבי. מקרים כאלה עשויים לחול לגבי מוניטין ולגבי נכסי מטה החברה, כגון נכסי משרד ראשי. סעיפים 80-103 מסבירים כיצד לטפל בנכסים אלה בעת בחינה לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים.

78. יכול שיהיה צורך להתייחס להתחייבויות מסוימות שהוכרו על מנת לקבוע את הסכום בר-ההשבה של יחידה מניבה-מזומנים. מצב זה עשוי לקרות אם מימוש יחידה מניבה-מזומנים עשוי לדרוש מהקונה ליטול את ההתחייבות. במקרה זה, שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה (או תזרים המזומנים הצפוי מהמימוש הסופי) של היחידה המניבה-מזומנים הוא אומדן מחיר המכירה של הנכסים וההתחייבות של היחידה המניבה-מזומנים יחד, בניכוי עלויות מימוש. על מנת לבצע השוואה בעלת משמעות בין הערך בספרים לסכום בר-ההשבה של

היחידה המניבה-מזומנים, יש לנכות את הערך בספרים של ההתחייבות, הן לצורך קביעת שווי השימוש של היחידה המניבה-מזומנים והן לצורך קביעת הערך בספרים שלה.

חברה מפעילה מכרה במדינה בה החוק דורש מהבעלים לשקם את האתר לאחר תום פעילויות הכרייה. עלות השיקום כוללת החזרה למקומה של שכבת הכיסוי אשר מוסרת לפני תחילת עבודות הכרייה. הפרשה בגובה עלות החזרה למקומה של שכבת הכיסוי הוכרה מייד לאחר הסרתה. סכום ההפרשה הוכר כחלק מעלות המכרה והוא מופחת על פני אורך החיים השימושיים של המכרה. הערך בספרים של ההפרשה לעלויות השיקום הוא 500 ש"ח, השווה לערך הנוכחי של עלויות השיקום.

הישות בוחנת את המכרה לירידת ערך. היחידה המניבה-מזומנים של המכרה היא המכרה בכללותו. הישות קיבלה מספר הצעות לרכישת המכרה במחירים הנעים סביב 800 ש"ח. מחיר זה משקף את העובדה שהקונה ייטול את המחויבות להחזיר למקומה את שכבת הכיסוי. עלויות מימוש המכרה זניחות. שווי השימוש של המכרה הוא כ- 1,200 ש"ח, לא כולל עלויות שיקום. הערך בספרים של המכרה הוא 1,000 ש"ח.

שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה של היחידה המניבה-מזומנים הוא 800 ש"ח. סכום זה מביא בחשבון את עלויות השיקום, שהפרשה בגינן כבר בוצעה. אומדן שווי השימוש ליחידה המניבה-מזומנים, לאחר הבאה בחשבון של עלויות השיקום, הוא 700 ש"ח (שווי שימוש בסך 1,200 ש"ח, בניכוי עלויות שיקום בסך 500 ש"ח). הערך בספרים של היחידה המניבה-מזומנים הוא 500 ש"ח, שהוא הערך בספרים של המכרה בסך 1,000 ש"ח, בניכוי הערך בספרים של ההפרשה לעלויות שיקום בסך 500 ש"ח. לפיכך, הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים עולה על ערכה בספרים.

79. מסיבות מעשיות, הסכום בר-ההשבה של יחידה מניבה-מזומנים נקבע לעיתים תוך התחשבות בנכסים, שאינם חלק מהיחידה המניבה-מזומנים (כגון, חייבים או נכסים פיננסיים אחרים) או תוך התחשבות בהתחייבויות שהוכרו, (לדוגמה, זכאים, הטבות לאחר פרישה, והפרשות אחרות). במקרים כאלה, לערך בספרים של יחידה מניבה-מזומנים נוסף הערך בספרים של אותם נכסים ונגרע ממנו הערך בספרים של אותן התחייבויות.

מוניטין

הקצאת מוניטין ליחידות מניבות-מזומנים

80. לצורך בחינה לירידת ערך, מוניטין שנרכש בצירוף עסקים, יוקצה ממועד הרכישה לכל אחת מהיחידות המניבות-מזומנים או קבוצות של היחידות המניבות-מזומנים של הנרכש ולכל אחת מהיחידות המניבות-מזומנים או קבוצות של היחידות המניבות-מזומנים של הרוכש, אשר חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף, ללא קשר אם נכסים אחרים או התחייבויות אחרות של הגוף שנרכש שויכו ליחידות או קבוצות של יחידות אלה. כל יחידה או קבוצה של יחידות, אליהן הוקצה מוניטין כאמור לעיל:

(א) תייצג את הרמה הנמוכה ביותר בישות שבה קיים מעקב על המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים; וכן

(ב) לא תהיה גדולה ממגזר שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 11 דיווח מגזרי.

81. מוניטין שנרכש בצירוף עסקים מייצג תשלום שביצע הרוכש מתוך ציפיות להטבות כלכליות עתידיות מנכסים שלא ניתן לזהותם בנפרד ולהכיר בהם בנפרד. מוניטין אינו מפיך תזרימי מזומנים באופן בלתי תלוי בנכסים אחרים או בקבוצות נכסים אחרות, ולעיתים קרובות תורם לתזרימי המזומנים של מספר יחידות מניבות-מזומנים. לעיתים, לא ניתן להקצות מוניטין ליחידות מניבות-מזומנים בודדות על בסיס שאינו שרירותי, אלא רק לקבוצות של יחידות מניבות-מזומנים. כתוצאה מכך, הרמה הנמוכה ביותר בישות שבה קיים מעקב על המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים מורכב, לעיתים, ממספר יחידות מניבות-מזומנים שאליהן המוניטין קשור, אך שלא ניתן להקצותו לכל אחת מהן. יש לקרוא את ההתייחסויות ליחידה מניבה-מזומנים, שאליה מיוחס מוניטין, בסעיפים 83-99 כאילו ההתייחסויות הן גם לקבוצות של יחידות מניבות-מזומנים, שלהן הוקצה המוניטין.

82. התוצאה של יישום הדרישות בסעיף 80 היא שירידת ערך של מוניטין תיבחן ברמה המשקפת את הדרך שבה הישות מנהלת את פעילויותיה ואשר אליהן ישוּך המוניטין, באופן טבעי. לפיכך, בדרך כלל, הפיתוח של מערכות דיווח נוספות אינו נחוץ.

83. יכול שלא תהיה הקבלה בין יחידה מניבה-מזומנים אליה מוקצה מוניטין לצורך בחינה לירידת ערך לבין הרמה שבה מוקצה מוניטין בהתאם לתקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן) *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*. לדוגמה, אם ישות נדרשת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 13 להקצות מוניטין לרמות נמוכות יחסית לצורך מדידת רווחים או הפסדים ממטבע חוץ, אין דרישה לבחינה לירידת ערך של המוניטין באותה רמה, אלא אם כן הישות גם מנהלת מעקב על המוניטין ברמות אלה לצורכי ההנהלה הפנימיים.

84. בוטל¹

85. בוטל¹

86. אם המוניטין הוקצה ליחידה מניבה-מזומנים והישות מממשת פעילות מתוך היחידה, המוניטין המיוחס לפעילות שמומשה:

(א) ייכלל בערך בספרים של הפעילות בעת קביעת הרווח או ההפסד מהמימוש; וכן

¹ סעיפים 84 ו-85 לתקן הבינלאומי, אשר עוסקים בטיפול חשבונאי ארעי בצירוף עסקים, יאומצו עם אימוצו של תקן דיווח כספי בינלאומי 3.

(ב) יימדד על בסיס הערכים היחסיים של הפעילות שמומשה והחלק מהיחידה המניבה-מזומנים שנותרה, אלא אם כן הישות יכולה להראות ששיטת חישוב אחרת כלשהי משקפת בצורה טובה יותר את המוניטין השייך לפעילות שמומשה.

דוגמה
<p>ישות מוכרת פעילות שהייתה חלק מיחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה מוניטין, תמורת 100. המוניטין שהוקצה ליחידה לא ניתן לזיהוי או לשיוך לקבוצת נכסים ברמה הנמוכה יותר מיחידה זו, שלא באופן שרירותי. הסכום בר-ההשבה של החלק מהיחידה המניבה-מזומנים שנותר הוא 300.</p> <p>כיוון שהמוניטין שהוקצה ליחידה מניבה-מזומנים לא ניתן לזיהוי או לשיוך באופן לא שרירותי לקבוצת נכסים ברמה הנמוכה יותר מיחידה זו, המוניטין המיוחס לפעילות שמומשה נמדד על בסיס הערכים היחסיים של הפעילות שמומשה ושל חלק מהיחידה שנותר. לפיכך, 25 אחוז מהמוניטין שהוקצה ליחידה מניבה-מזומנים ייכלל בערך בספרים של הפעילות שנמכרה.</p>

87. אם ישות מארגנת מחדש את מבנה הדיווח שלה באופן המשנה את ההרכב של יחידה מניבה-מזומנים, אחת או יותר, שאליהן הוקצה מוניטין, המוניטין יוקצה מחדש ליחידות שהושפעו. הקצאה מחדש זו תבוצע תוך שימוש בגישת הערך היחסי, אשר דומה לגישה שבה נעשה שימוש כאשר הישות מממשת פעילות בתוך יחידה מניבה-מזומנים, אלא אם כן הישות יכולה להציג שיטת חישוב אחרת כלשהי המשקפת בצורה טובה יותר את המוניטין השייך ליחידות שאורגנו מחדש.

דוגמה
<p>מוניטין הוקצה בעבר ליחידה מניבה-מזומנים A. המוניטין שהוקצה ליחידה A לא ניתן לזיהוי או לשיוך לקבוצת נכסים ברמה הנמוכה יותר מיחידה A, שלא באופן שרירותי. יחידה A עומדת לפני פיצול ושילוב לשלוש יחידות מניבות-מזומנים B, C ו-D.</p> <p>כיוון שהמוניטין שהוקצה ליחידה A לא ניתן לזיהוי או לשיוך באופן לא שרירותי לקבוצת נכסים ברמה הנמוכה יותר מיחידה A, המוניטין מוקצה מחדש ליחידות B, C ו-D על בסיס הערכים היחסיים של שלושת החלקים של A לפני שילוב חלקים אלה ב-B, C ו-D.</p>

בחינה לירידת ערך של יחידות מניבות-מזומנים עם מוניטין

88. כאשר, כמתואר בסעיף 81, מוניטין קשור ליחידה מניבה-מזומנים, אך לא הוקצה אליה, בחינה לירידת ערך של היחידה יבוצע כאשר יש סימן כלשהו לירידת ערך של היחידה, על

ידי השוואת הערך בספרים של היחידה, למעט מוניטין כלשהו, לסכום בר-ההשבה שלה.
הפסד מירידת ערך כלשהו יוכר בהתאם לסעיף 104.

89. אם יחידה מניבה-מזומנים, המתוארת בסעיף 88, כוללת בערכה בספרים נכס בלתי מוחשי של אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר או שהנכס עדיין אינו זמין לשימוש וניתן לבחון ירידת ערך של נכס זה רק כחלק מהיחידה המניבה-מזומנים, סעיף 10 דורש שהבחינה לירידת הערך של היחידה תבוצע אחת לשנה, גם אם לא קיים סימן לירידת ערך.

90. בחינה לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה מוניטין, תבוצע אחת לשנה, ובכל עת שישנו סימן כלשהו לירידת ערך של היחידה, על ידי השוואת ערכה בספרים של היחידה, כולל מוניטין, לסכום בר-ההשבה שלה. אם הסכום בר-ההשבה של היחידה עולה על הערך בספרים של היחידה, היחידה והמוניטין שהוקצה ליחידה יחשבו כבלתי פגומים בערכם. אם הערך בספרים של היחידה עולה על הסכום בר-ההשבה של היחידה, הישות תכיר בהפסד מירידת ערך בהתאם לסעיף 104.

זכויות מיעוט

91. בהתאם לגילוי דעת מספר 57 דינים וחשבונות כספיים מאוחדים, מוניטין שמוכר בצירוף עסקים מייצג את המוניטין שנרכש על ידי החברה האם בהתבסס על זכות הבעלות של החברה האם, ולא על סכום המוניטין הנשלט על ידי החברה האם כתוצאה מצירוף העסקים. לפיכך, מוניטין המיוחס לזכויות המיעוט אינו מוכר בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם. בהתאם לכך, אם קיימות זכויות מיעוט ביחידה מניבה-מזומנים שאליה הוקצה מוניטין, הערך בספרים של יחידה זו כולל:

(א) הן את חלק החברה האם והן את זכויות המיעוט בנכסים המזוהים נטו של היחידה; וכן

(ב) חלק החברה האם במוניטין.

אולם, חלק מהסכום בר-השבה של היחידה המניבה-מזומנים שנקבע בהתאם לתקן זה מיוחס לזכויות המיעוט במוניטין.

92. כתוצאה מכך, לצורך בחינה לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה, הערך בספרים של יחידה זו מותאם, באופן רעיוני, לפני השוואתו לסכום בר-ההשבה. התאמה זו מושגת על ידי גילום הערך בספרים של המוניטין שהוקצה ליחידה, על מנת לכלול את המוניטין המיוחס לזכויות המיעוט. לאחר מכן, נערכת השוואה בין הערך בספרים המותאם לבין הסכום בר-ההשבה של היחידה, כדי לקבוע אם נפגם ערכה של היחידה המניבה-מזומנים. אם נפגם ערכה, הישות מקצה את ההפסד מירידת ערך, בהתאם לסעיף 104, תחילה לערך בספרים של המוניטין שהוקצה ליחידה.

93. אולם, כיוון שמוניטין מוכר רק בגובה זכות הבעלות של החברה האם, הפסד מירידת ערך הקשור למוניטין מתחלק בין זה המיוחס לחברה האם לבין זה המיוחס לזכויות המיעוט, כאשר רק ההפסד מירידת ערך המיוחס לחברה האם מוכר כהפסד מירידת ערך מוניטין.

94. אם סך ההפסד מירידת ערך הקשור למוניטין נמוך מהסכום שבו הערך בספרים הרעיוני המותאם של היחידה המניבה-מזומנים עולה על הסכום בר-ההשבה, סעיף 104 דורש שהעודף שנתר יוקצה לנכסים האחרים שביחידה באופן יחסי על בסיס הערך בספרים של כל נכס ביחידה.

95. דוגמה להמחשה 7 ממחישה את הבחינה לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה.

עיתוי בחינות ירידת ערך

96. בחינת ירידת ערך שנתית של יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה מוניטין, יכולה להתבצע בכל מועד במהלך התקופה השנתית, בתנאי שהמבחן מבוצע באותו מועד בכל שנה. ניתן לבחון יחידות מניבות-מזומנים שונות במועדים שונים. אולם, אם חלק או כל המוניטין שהוקצה ליחידה מניבה-מזומנים נרכש בצירוף עסקים במהלך התקופה השנתית השוטפת, יש לבחון ירידת ערך של יחידה זו לפני תום התקופה השנתית השוטפת.

97. אם בחינה לירידת ערך של יחידות מניבות-מזומנים, המרכיבות קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים, שאליה הוקצה מוניטין, מתבצעת באותו מועד שבו נבחנת ירידת הערך של הקבוצה, אשר מכילה את המוניטין, יש לבצע את הבחינה לירידת ערך של היחידות הבודדות לפני הבחינה לירידת ערך של הקבוצה, אשר מכילה את המוניטין.

98. במועד בחינה לירידת ערך של קבוצה של יחידות מניבות מזומנים אליה הוקצה מוניטין, עשוי להיות סימן לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים בקבוצה, אשר מכילה את המוניטין. בנסיבות כאלה, הישות בוחנת תחילה ירידת ערך של היחידה המניבה-מזומנים ומכירה בהפסד מירידת ערך כלשהו בגין יחידה זו לפני הבחינה לירידת ערך של קבוצת היחידות, אשר מכילה את המוניטין.

99. ניתן להשתמש בחישוב העדכני ביותר, שבוצע בתקופה קודמת, של הסכום בר-ההשבה של יחידה מניבה-מזומנים, אליה הוקצה המוניטין, לבחינת ירידת הערך של יחידה זו בתקופה השוטפת, בהתקיים כל התנאים הבאים:

- (א) הנכסים וההתחייבויות אשר מרכיבים את היחידה לא השתנו באופן משמעותי מאז החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה;
- (ב) החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה עלה על הערך בספרים של היחידה במרווח מהותי; וכן
- (ג) בהתבסס על ניתוח האירועים שהתרחשו והנסיבות שהשתנו מאז החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה, הסבירות שהסכום בר-ההשבה שייקבע בתקופה השוטפת יהיה נמוך מהערך השוטף בספרים של היחידה הוא קלוש.

נכסי מטה החברה (Corporate Assets)

100. נכסי מטה החברה כוללים נכסים קבוצתיים או חטיבתיים, כגון בניין ההנהלה הראשית או חטיבה של הישות, מרכז המחשבים או מרכז המחקר של הישות. המאפיינים המיוחדים של נכסי מטה החברה מתבטאים בכך שהם אינם מפיקים תזרימי מזומנים חיוביים באופן בלתי תלוי בנכסים אחרים, או בקבוצות נכסים אחרות, ולא ניתן לייחס את מלוא הערך בספרים שלהם ליחידה המניבה-מזומנים הנבחנת.

101. מאחר ונכסי מטה החברה אינם מפיקים תזרימי מזומנים חיוביים נפרדים, הסכום בר-ההשבה של נכס מטה החברה בודד אינו ניתן לקביעה, אלא אם ההנהלה מחליטה לממש את הנכס. כתוצאה מכך, אם קיים סימן, המצביע על האפשרות שחלה ירידת ערך של נכס מטה החברה, ייקבע הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים, אליה שייך נכס מטה החברה, ותבוצע השוואה לערך בספרים של יחידה מניבה-מזומנים זו או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים זו. הפסד מירידת ערך כלשהו יוכר בהתאם להוראות סעיף 104.

102. בבחינה לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים, על ישות לזהות את כל נכסי מטה החברה הקשורים ליחידה מניבה-מזומנים הנבחנת. אם חלק מהערך בספרים של נכס מטה החברה:

(א) ניתן להקצאה באופן סביר ועקבי ליחידה זו, הישות תבצע השוואה בין הערך בספרים של היחידה, לרבות החלק היחסי של הערך בספרים של נכס מטה החברה שהוקצה ליחידה, לבין הסכום בר-ההשבה. הפסד מירידת ערך כלשהו יוכר בהתאם לסעיף 104.

(ב) לא ניתן להקצאה באופן סביר ועקבי ליחידה זו, הישות:

(i) תבצע השוואה בין הערך בספרים של היחידה, ללא נכס מטה החברה, לבין הסכום בר-ההשבה ותכיר בהפסד מירידת ערך כלשהו בהתאם לסעיף 104;

(ii) תזהה את הקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות-מזומנים, אשר כוללת את היחידה המניבה-מזומנים שנבחרת ושאליה ניתן להקצות באופן סביר ועקבי חלק מהערך בספרים של נכס מטה החברה; וכן

(iii) תבצע השוואה בין הערך בספרים של הקבוצה של היחידות המניבות-מזומנים, לרבות החלק של הערך בספרים של נכס מטה החברה שהוקצה לקבוצת היחידות, לבין הסכום בר-ההשבה של קבוצת היחידות. הפסד מירידת ערך כלשהו יוכר בהתאם לסעיף 104.

103. דוגמה להמחשה 8 ממחישה את יישום הוראות אלה לנכסי מטה החברה.

הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים

104. יש להכיר בהפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים (הקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות-מזומנים שאליה הוקצה מוניטין או נכס מטה החברה) אם, ורק אם, הסכום בר-ההשבה של היחידה (קבוצת היחידות) נמוך מהערך בספרים של היחידה (קבוצת היחידות). יש להקצות את ההפסד מירידת הערך להקטנת הערך בספרים של נכסי היחידה (קבוצת היחידות) לפי הסדר הבא:

(א) תחילה, להקטין את הערך בספרים של מוניטין כלשהו שהוקצה ליחידה מניבה-מזומנים (קבוצה של יחידות); ולאחר מכן

(ב) לשאר נכסי היחידה (קבוצה של יחידות) באופן יחסי על בסיס הערך בספרים של כל נכס ביחידה (קבוצה של יחידות).

הפחתות אלה בערכים בספרים יטופלו כהפסדים מירידת ערך של נכסים בודדים ויוכרו בהתאם לאמור בסעיף 60.

105. לצורך הקצאת ההפסד מירידת ערך בהתאם לסעיף 104 ישות לא תקטין את הערך בספרים של נכס מתחת לגבוה מבין:

(א) שוויו ההוגן בניכוי עלויות למכירה (אם ניתן לקביעה);

(ב) שווי השימוש שלו (אם ניתן לקביעה); או

(ג) אפס.

סכום ההפסד מירידת ערך שאילולא כן היה מוקצה לנכס, יוקצה באופן יחסי לשאר הנכסים ביחידה (קבוצה של יחידות).

106. אם אין זה מעשי לאמוד את הסכום בר-ההשבה של כל נכס ביחידה מניבה-מזומנים, תקן זה מחייב הקצאה שרירותית של ההפסד מירידת ערך לנכסי היחידה, למעט מוניטין, מאחר וכל נכסי היחידה המניבה-מזומנים פועלים במשותף.

107. אם לא ניתן לקבוע את הסכום בר-ההשבה של נכס בודד (ראה סעיף 67):

(א) יש להכיר בהפסד מירידת ערך של נכס אם ערכו בספרים עולה על הגבוה מבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה לבין תוצאות נהלי ההקצאה שתוארו בסעיפים 104 ו-105; וכן

(ב) אין להכיר בהפסד מירידת ערך של נכס אם לא קיימת ירידת ערך של היחידה המניבה-מזומנים אליה הוא שייך. הנחיה זו חלה גם אם השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של הנכס נמוך מערכו בספרים.

דוגמה

מכונה ניזוקה באופן פיסי אך עדיין בעלת כושר עבודה, אם כי לא כמו לפני גרימת הנזק. השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של המכונה נמוך מהערך בספרים שלה. המכונה אינה מפיקה תזרימי מזומנים חיוביים בלתי תלויים. קבוצת הנכסים הקטנה ביותר הניתנת לזיהוי, שכוללת את המכונה, ושמפיקה תזרימי מזומנים שאינם תלויים בתזרימי מזומנים מנכסים אחרים, הוא קו הייצור אליו שייכת המכונה. הסכום בר-ההשבה של קו הייצור מראה שבקו הייצור בכללותו לא חלה ירידת ערך.

הנחה 1: תחזיות/תקציבים שאושרו על ידי ההנהלה אינם משקפים התקשרות של ההנהלה להחליף את המכונה.
לא ניתן לאמוד את הסכום בר-ההשבה של המכונה בנפרד, מאחר ושווי השימוש של המכונה:

(א) יכול להיות שונה מהשווי ההוגן של המכונה בניכוי עלויות למכירה; וכן

(ב) ניתן לקביעה רק עבור היחידה המניבה-המזומנים לה שייכת המכונה (קו הייצור).

לא חלה ירידת ערך בקו הייצור. לכן, אין להכיר בשום הפסד מירידת ערך של מכונה. אף על פי כן, ייתכן שהישות צריכה לאמוד מחדש את תקופת הפחתה או את שיטת הפחתה של המכונה. ייתכן שתקופת הפחתה קצרה יותר או שיטת פחת מואצת יותר דרושה כדי לשקף טוב יותר את יתרת אורך החיים השימושיים החזוי של המכונה או של התבנית שלפיה חזויה הישות לצרוך את ההטבות הכלכליות מן המכונה.

דוגמה (המשך)

הנחה 2: תחזיות/תקציבים שאושרו על ידי ההנהלה משקפים התקשרות של ההנהלה להחליף את המכונה ולמכור אותה בעתיד הקרוב. תזרימי המזומנים משימוש מתמשך במכונה עד למועד מכירתה צפויים להיות זניחים.

ניתן להעריך כי שווי השימוש של המכונה מהווה בקירוב את שווייה ההוגן בניכוי עלויות למכירה. לפיכך, ניתן לקבוע את הסכום בר-ההשבה של המכונה, ללא קשר ליחידה המניבה-מזומנים אליה שייכת המכונה (דהיינו, קו הייצור). מאחר והשווי ההוגן של המכונה בניכוי עלויות למכירה נמוך מערכה בספרים, יש להכיר בהפסד מירידת ערך של המכונה.

108. לאחר שיושמו הוראות סעיפים 104 ו-105, יש להכיר בהתחייבות בגין סכום כלשהו שנשאר של הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים אם, ורק אם, הדבר נדרש על ידי תקן חשבונאות אחר.

ביטול הפסד מירידת ערך

109. סעיפים 110-116 מפרטים את הדרישות לביטול הפסד מירידת ערך (Reversal of an impairment loss) של נכס או של יחידה מניבה-מזומנים, שהוכר בתקופות קודמות. דרישות אלה משתמשות במונח 'נכס' אך יש ליישמן באופן זהה לנכס בודד וליחידה מניבה-מזומנים. דרישות נוספות עבור נכסים בודדים מפורטות בסעיפים 117-121, עבור יחידה מניבה-מזומנים בסעיפים 122 ו-123 ועבור מוניטין בסעיפים 124 ו-125.

110. על ישות להעריך בכל תאריך דיווח אם קיים סימן כלשהו, המצביע על כך שהפסד מירידת ערך של נכס, למעט מוניטין, שהוכר בתקופות קודמות, אינו קיים עוד או הוקטן. אם קיים סימן כזה, על הישות לאמוד את הסכום בר-ההשבה של אותו נכס.

111. לצורך הבחינה אם מתקיים סימן כלשהו, המצביע על כך שהפסד מירידת ערך של נכס, למעט מוניטין, שהוכר בשנים קודמות, אינו קיים עוד או הוקטן, על ישות לשקול לפחות, את הסימנים הבאים:

מקורות מידע חיצוניים

(א) במהלך התקופה חלה עלייה משמעותית בשווי השוק של הנכס.

(ב) שינויים משמעותיים בעלי השפעה חיובית על הישות חלו במהלך התקופה, או יחולו בעתיד הקרוב, בסביבה הטכנולוגית, השיווקית, הכלכלית או המשפטית שבה פועלת הישות, או בשוק אליו מיועד הנכס.

(ג) במהלך התקופה חלה ירידה בשיעורי הריבית בשוק או בשיעורי תשואה אחרים על השקעות בשוק, וסביר שירידות אלה ישפיעו על שיעור הניכיון, המשמש בחישוב שווי השימוש של הנכס, ויגדילו באופן מהותי את הסכום בר-ההשבה של הנכס.

מקורות מידע פנימיים

(ד) שינויים משמעותיים בעלי השפעה חיובית על הישות חלו במהלך התקופה, או חזויים לחול בעתיד הקרוב, בהיקף או באופן שבו נעשה שימוש בנכס, או חזוי להיעשות שימוש בנכס. שינויים אלה כוללים עלויות שהתהוו במהלך התקופה, במטרה לשפר או להגדיל את רמת הביצועים של הנכס או לשנות את מבנה הפעילות אליה שייך הנכס.

(ה) קיימות ראיות ממערכת הדיווח הפנימי המצביעות על כך שהביצועים הכלכליים של הנכס הם טובים מהחזוי או יהיו כאלה.

112. הסימנים, המצביעים על הקטנה פוטנציאלית של הפסד מירידת ערך בסעיף 111 הם ברובם מהווים תמונת ראי של הסימנים, המצביעים על ירידת ערך פוטנציאלית של נכס בסעיף 12.

113. אם קיים סימן המצביע על אי קיומו או על הקטנתו של הפסד שהוכר מירידת ערך של נכס, למעט מוניטין, הדבר עשוי להצביע על כך שיתרת אורך החיים השימושיים של הנכס, שיטת הפחת (ההפחתה) או ערך השייר, דורשים בחינה והתאמה בהתאם לתקן החשבונאות החל על הנכס, אפילו אם לא הוכר ביטול כלשהו של הפסד מירידת ערך של נכס.

114. הפסד מירידת ערך של נכס, למעט מוניטין, שהוכר בתקופות קודמות, יבוטל אם, ורק אם, חלו שינויים באומדנים, ששימשו בקביעת הסכום בר-ההשבה של הנכס מהמועד בו הוכר לאחרונה הפסד מירידת ערך. במקרה כזה, הערך בספרים של הנכס יוגדל לסכום בר-ההשבה שלו, למעט כמתואר בסעיף 117. עלייה זו מהווה ביטול של הפסד מירידת ערך.

115. ביטול הפסד מירידת ערך משקף עלייה באומדן פוטנציאל השירות של נכס, משימוש או ממכירה, מהמועד שבו הישות הכירה לאחרונה בהפסד מירידת ערך לאותו נכס. סעיף 130 דורש מישות לזהות את השינוי באומדנים, שגרם לעלייה באומדן פוטנציאל השירות. דוגמאות לשינויים באומדנים כוללות:

(א) שינוי בבסיס לקביעת הסכום בר-ההשבה (דהיינו, אם הסכום בר-ההשבה מתבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או שהוא מבוסס על שווי השימוש).

(ב) אם הסכום בר-ההשבה נקבע על פי שווי השימוש, שינוי בסכום או בעיתוי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים או שינוי בשיעור הניכיון; או

(ג) אם הסכום בר-ההשבה נקבע על פי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, שינוי באומדן אחד הרכיבים של השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה.

116. שווי השימוש של נכס יכול לעלות על הערך בספרים של הנכס, פשוט מפני שהערך הנוכחי של תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים גדל ככל שתזרימי המזומנים קרבים והולכים. אולם, אין בכך עלייה בפוטנציאל השירות של הנכס. לכן, אין לבטל הפסד מירידת ערך רק עקב חלוף זמן, גם אם הסכום בר-ההשבה של הנכס נעשה גבוה מערכו בספרים.

ביטול הפסד מירידת ערך של נכס בודד

117. ערך בספרים של נכס, למעט מוניטין, שעלה כתוצאה מביטול הפסד מירידת ערך, לא יעלה על הערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת או הפחתה) אילו לא הוכר הפסד מירידת ערך של הנכס בשנים קודמות.

118. כל עלייה בערך בספרים של נכס, למעט מוניטין, מעבר לערך בספרים, שהיה נקבע (בניכוי פחת או הפחתה) אילו לא הוכר הפסד מירידת ערך של הנכס בשנים קודמות, מהווה הערכה מחדש. לצורך הטיפול החשבונאי בהערכה מחדש כזו, ישות מיישמת את תקן החשבונאות החל על הנכס.

119. ביטול הפסד מירידת ערך של נכס, למעט מוניטין, יוכר מיידיית בדוח רווח והפסד, אלא אם הנכס מוצג בסכום שהוערך מחדש בהתאם לתקן חשבונאות אחר (לדוגמה, מודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע). כל ביטול של הפסד מירידת ערך בגין נכס שהוערך מחדש יטופל כהגדלה של הערכה מחדש בהתאם לאותו תקן חשבונאות אחר.

120. ביטול הפסד מירידת ערך של נכס שהוערך מחדש נזקף ישירות להון העצמי תחת הכותרת קרן הערכה מחדש. אולם, אם ההפסד מירידת ערך של אותו נכס שהוערך מחדש הוכר בעבר בדוח רווח והפסד, ביטול אותו הפסד מירידת ערך יוכר אף הוא בדוח רווח והפסד.

121. הוכר ביטול של הפסד מירידת הערך, הפחת (ההפחתה) של הנכס בתקופות הבאות יותאם על מנת להקצות את הערך בספרים החדש, בניכוי ערך השייר (אם קיים), באופן שיטתי על פני יתרת אורך החיים השימושיים שלו.

ביטול הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים

122. ביטול הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים יוקצה לנכסי היחידה, פרט למוניטין, באופן יחסי לערך בספרים של נכסים אלה. עליות אלה בערכים בספרים יטופלו כביטול של הפסדים מירידת ערך של נכסים בודדים ויוכרו בהתאם לאמור בסעיף 119.

123. לצורך הקצאת ביטול הפסד מירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים בהתאם לסעיף 122, הערך בספרים של נכס לא יעלה על הנמוך מבין:

(א) הסכום בר-ההשבה שלו (אם ניתן לקביעה); לבין

(ב) הערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת או הפחתה) אילו לא הוכר הפסד מירידת ערך של הנכס בשנים קודמות.

סכום ביטול של הפסד מירידת ערך שאילמלא כן היה מוקצה לנכס, יוקצה לשאר הנכסים ביחידה, למעט מוניטין, באופן יחסי.

ביטול הפסד מירידת ערך של מוניטין

124. הפסד מירידת ערך, שהוכר לגבי מוניטין, לא יבוטל בתקופה מאוחרת יותר.

125. תקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים אוסר על הכרה במוניטין הנוצר פנימית. עלייה כלשהי בסכום בר-ההשבה של מוניטין בתקופות שלאחר ההכרה בהפסד מירידת ערך של אותו מוניטין סביר שתהיה עלייה במוניטין הנוצר פנימית, ולא ביטול של הפסד מירידת הערך שהוכר בגין המוניטין שנרכש.

גילוי

126. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים לגבי כל קבוצת נכסים:

(א) סכום ההפסדים מירידת ערך שהוכרו בדוח רווח והפסד במהלך התקופה והסעיף (line item) (או הסעיפים) בדוח רווח והפסד בו (או בהם) נכללו ההפסדים מירידת ערך.

(ב) סכום הביטולים של הפסדים מירידת ערך שהוכרו בדוח רווח והפסד במהלך התקופה והסעיף (line item) (או הסעיפים) בדוח רווח והפסד בו (או בהם) נכללו הביטולים של הפסדים מירידת ערך.

(ג) סכום ההפסדים מירידת ערך של נכסים שהוערכו מחדש שהוכרו ישירות בהון העצמי במהלך התקופה.

(ד) סכום הביטולים של הפסדים מירידת ערך של נכסים שהוערכו מחדש שהוכרו ישירות בהון העצמי במהלך התקופה.

127. קבוצת נכסים היא קיבוץ של נכסים בעלי אופי ושימוש דומה במסגרת פעילויות הישות.

128. המידע הנדרש בסעיף 126 יכול להיות מוצג במשולב עם מידע אחר שניתן לו גילוי לאותה קבוצת נכסים. לדוגמה, מידע זה יכול להיכלל במסגרת ההתאמה בין הערך בספרים של רכוש קבוע, בתחילת תקופה לבין הערך בספרים לסוף התקופה, כפי שנדרש בתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע.

129. ישות שמדווחת מידע מגזרי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 11, תיתן את הגילוי המפורט להלן לכל מגזר בר-דיווח בהתבסס על המתכונת הראשית של הישות לדיווח מגזרי:

(א) סכומי הפסדים מירידת ערך שהוכרו בדוח רווח והפסד או שהוכרו ישירות בהון העצמי במהלך התקופה.

(ב) סכומי הביטולים של הפסדים מירידת ערך שהוכרו בדוח רווח והפסד או שהוכרו ישירות בהון העצמי במהלך התקופה.

130. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים לגבי כל הפסד מהותי מירידת ערך, שהוכר או בוטל במהלך התקופה, בגין נכס בודד, לרבות מוניטין או יחידה מניבה-מזומנים:

(א) תיאור הנכס או היחידה מניבה-מזומנים (כגון, אם היא קו ייצור, מפעל, פעילות עסקית, אזור גיאוגרפי, או מגזר בר-דיווח כמוגדר בתקן חשבונאות מספר 11 דיווח מגזרי).

(ב) האירועים והנסיבות שהובילו להכרה או לביטול ההפסד מירידת ערך.

(ג) סכום ההפסד מירידת ערך שהוכר או בוטל.

(ד) אם הישות מדווחת מידע מגזרי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 11, המגזר בר-דיווח אליו שייך הנכס או שייכת היחידה מניבה-מזומנים, בהתבסס על המתכונת הראשית של הישות לדיווח מגזרי.

(ה) אם הסכום בר-ההשבה של הנכס (או היחידה מניבה-מזומנים) הוא שוויו ההוגן בניכוי עלויות למכירה או שווי השימוש שלו.

131. ישות תיתן גילוי למידע הבא לגבי הסכום המצרפי של הפסדים מירידת ערך ולגבי הסכום המצרפי של ביטולים של הפסדים מירידת ערך, שהוכרו במהלך התקופה, שלגביהם לא ניתן מידע בהתאם לסעיף 130:

(א) הסוגים העיקריים של נכסים, שהושפעו מההפסדים מירידת הערך והסוגים העיקריים של נכסים, שהושפעו מהביטולים של הפסדים מירידת ערך.

(ב) האירועים והנסיבות העיקריים שהובילו להכרה באותם הפסדים מירידת ערך ולביטולים של אותם הפסדים מירידת ערך.

132. בוטל.

133. בוטל.

134. בוטל.

135. בוטל.

136. ניתן להשתמש בחישוב העדכני ביותר, שבוצע בתקופה קודמת, של הסכום בר-ההשבה של יחידה מניבה-מזומנים (קבוצת יחידות), לבחינה לירידת הערך של יחידה (קבוצת יחידות) זו בתקופה השוטפת בתנאי שמתקיימים התנאים המוגדרים בסעיף 24 או 99.

137. בוטל.

הוראות מעבר ומועד תחילה

138. ישות תיישם תקן זה מכאן ואילך החל מהדוחות הכספיים לתקופה הראשונה המתחילה ביום 1 בינואר 2009 או לאחר מכן.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

139. תקן זה מבטל את תקן חשבונאות מספר 15 ירידת ערך נכסים (פורסם בשנת 2003).

140. תקן זה מחליף את הבהרה מספר 1 הטיפול החשבונאי בירידת ערך השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת על ידי פרסום של הבהרה מספר 1 (מעודכן 2009) הטיפול החשבונאי בירידת ערך השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת.

141. תקן זה מחליף את נספח א' להבהרה מספר 6 הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים של חברה מוחזקת, שאינה חברה בת על ידי פרסום של הבהרה מספר 6 (מעודכן 2009) הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים של חברה מוחזקת, שאינה חברה בת.

142. במקום סעיף 22 לתקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות יבוא:
"אישורה של תוכנית להפסקת פעילות ומסירת הודעה עליה עשויים להצביע על ירידת ערכם של הנכסים המיוחסים לפעילות המופסקת, או על הצורך להגדיל או להקטין הפסד מירידת ערך שהוכר בעבר בגין אותם נכסים. לפיכך, התאגיד מעריך את הסכום בר-ההשבה של כל נכס המיוחס לפעילות המופסקת (שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או שווי השימוש בו, הגבוה שבהם) ומכיר בהפסד מירידת ערך, או בהיפוכו של הפסד מירידת ערך שהוכר בעבר, לפי המקרה."

143. הגדרת סכום בר-השבה בסעיף 6 לתקן חשבונאות מספר 27 דנוש קבוע תוחלף בהגדרה הבאה:
"סכום בר-השבה (Recoverable amount) הוא הגבוה מבין השווי ההוגן שלו בניכוי עלויות למכירה לבין שווי השימוש בו."

144. בתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ובגילויי דעת של לשכת רואי חשבון שבתוקף יוחלפו ההפניות לתקן חשבונאות מספר 15 ירידת ערך נכסים בהפניות לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים.

נספח א

שימוש בטכניקות של ערך נוכחי למדידת שווי שימוש

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הנספח מספק הנחיות לשימוש בטכניקות של ערך נוכחי במדידת שווי שימוש. אף על פי שבהנחיות משתמשים במונח 'נכס', המונח מתייחס באותה מידה לקבוצת נכסים המהווה יחידה מניבה-מזומנים.

המרכיבים של מדידת ערך נוכחי

- 1א. המאפיינים הבאים מהווים ביחד את ההבדלים הכלכליים בין נכסים:
- (א) אומדן של תזרימי המזומנים העתידיים, או במקרים מורכבים יותר, סדרות של תזרימי מזומנים עתידיים, שהישות מצפה להפיק מהנכס;
 - (ב) תחזיות לגבי שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים אלה;
 - (ג) ערך הזמן של הכסף, המיוצג על ידי שיעור שוק שוטף של ריבית חסרת סיכון;
 - (ד) המחיר שניתן לייחס לאי הוודאות שטבועה בנכס; וכן
 - (ה) גורמים אחרים, שלעיתים אינם ניתנים לזיהוי (כגון היעדר נזילות), שמשתתפים בשוק ישקפו בתמחור תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס.

2א. נספח זה מבחין בין שתי גישות לחישוב ערך נוכחי, שניתן להשתמש בכל אחת מהן על מנת לאמוד את שווי השימוש של הנכס, בהתאם לנסיבות. בהתאם לגישה ה'מסורתית', תיאומים בגין גורמים (ב)-(ה), שתוארו בסעיף 1א, משובצים בשיעור הניכיון. בהתאם לגישת 'תזרים מזומנים חזוי' גורמים (ב), (ד) ו- (ה) מביאים לתיאומים לשם קבלת תזרימי מזומנים חזויים מותאמי-סיכון. בכל גישה שישות מאמצת על מנת לשקף תחזיות לגבי שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים, התוצאה צריכה לשקף את הערך הנוכחי החזוי של תזרימי המזומנים העתידיים, דהיינו, הממוצע המשוקלל של כל התוצאות האפשריות.

עקרונות כלליים

3א. הטכניקות, שמשמשות לאמידת תזרימי מזומנים עתידיים ושיעורי ריבית, ישתנו ממצב אחד לאחר, בהתאם לנסיבות בהן שרוי הנכס הנבחן. אולם, העקרונות הכלליים הבאים יחולו ביישום של כל טכניקות ערך נוכחי למדידת נכסים:

(א) שיעורי ריבית, המשמשים להיוון תזרימי מזומנים, צריכים לשקף הנחות שעקביות עם ההנחות ששימשו באמידת תזרימי המזומנים. אחרת, ההשפעה של הנחות מסוימות תילקח בחשבון פעמיים או שלא תילקח בחשבון כלל. לדוגמה, אם שיעור ניכיון של 12 אחוז מתאים להיוון של תזרימי מזומנים חזויים בגין הלוואה שניתנה, מאחר ששיעור זה משקף תחזיות לגבי אי עמידות בעתיד בתנאי פירעון של הלוואות עם מאפיינים מסוימים, אין להשתמש באותו שיעור של 12 אחוז על מנת להוון תזרימי מזומנים חזויים משום שתזרימי מזומנים אלה כבר משקפים את ההנחות לגבי אי עמידות בעתיד בתנאי הפירעון.

(ב) אומדן תזרימי מזומנים ושיעורי ניכיון לא יכללו הטיות וגורמים שאינם קשורים לנכס העומד במבחן. לדוגמה, קביעה מכוונת של אומדן נמוך מידי של תזרימי מזומנים נטו על מנת להגביר את הרווחיות העתידית הצפויה של נכס משלבת הטיה במדידה.

(ג) אומדן תזרימי מזומנים או שיעור ניכיון צריכים לשקף את תחום התוצאות האפשריות ולא את הסכום היחיד הסביר ביותר, המזערי או המירבי האפשרי.

הגישה המסורתית וגישת התזרים המזומנים החזוי לחישוב ערך

נוכחי

הגישה המסורתית

4א. ביישומים חשבונאיים של ערך נוכחי השתמשו באופן מסורתי בסדרה אחת של אומדן תזרימי מזומנים ובשיעור ניכיון יחיד, שמכונה לעיתים קרובות כ'השיעור ההולם לסיכון'. למעשה, הגישה המסורתית מניחה כי מוסכמת שיעור הניכיון היחיד יכולה לכלול את כל התחזיות לגבי תזרימי המזומנים העתידיים ולגבי פרמיית הסיכון המתאימה. לכן, הגישה המסורתית שמה את עיקרי הדגש על בחירת שיעור הניכיון.

5א. במצבים מסוימים, כגון מצבים שבהם ניתן למצוא נכסים בני-השוואה בשוק, הגישה המסורתית קלה ליישום. לגבי נכסים עם תזרימי מזומנים חזויים, הגישה עקבית עם האופן שבו משתתפים בשוק מתארים נכסים, כמו ב'אגרת חוב הנושאת 12 אחוז'.

6א. אולם, הגישה המסורתית עשויה שלא להתייחס באופן נאות לסוגיות מדידה מורכבות מסוימות, כמו מדידת נכסים לא-פיננסיים שלגביהם לא קיים שוק לאותו פריט או לפריט בר-השוואה. חיפוש נאות של 'השיעור ההולם לסיכון' דורש ניתוח של לפחות שני פריטים – נכס הקיים בשוק ובעל שיעור ריבית נצפה והנכס הנמדד. יש לגזור את שיעור הניכיון המתאים לגבי תזרימי המזומנים הנמדדים משיעור הריבית הגלומה בנכס האחר. על מנת

למצוא את שיעור הניכיון, המאפיינים של תזרימי המזומנים מהנכס האחר חייבים להיות דומים לאלה של הנכס הנמדד. לפיכך, המודד חייב לבצע את הפעולות הבאות:

- (א) לזהות את סדרת תזרימי המזומנים שתהוון ;
- (ב) לזהות נכס אחר בשוק שצפוי להיות בעל מאפיינים דומים של תזרים מזומנים ;
- (ג) להשוות את הסדרות של תזרימי המזומנים משני הפריטים על מנת לוודא שהן דומות (לדוגמה, אם שתי הסדרות מהוות תזרימי מזומנים חוזיים, או אם סדרה אחת היא חוזית והסדרה האחרת היא אומדן תזרים מזומנים?);
- (ד) להעריך אם קיים מרכיב בפריט אחד שאינו קיים בפריט האחר (לדוגמה, אם פריט אחד פחות נזיל מהפריט האחר); וכן
- (ה) להעריך אם סביר ששתי סדרות תזרימי המזומנים יתנהגו (דהיינו ישתנו) באופן דומה בתנאים כלכליים משתנים.

גישת התזרים המזומנים החזוי

7א. במצבים מסוימים, גישת תזרים המזומנים החזוי מהווה כלי מדידה יותר אפקטיבי מאשר הגישה המסורתית. בביצוע המדידה, גישת תזרים המזומנים החזוי משתמשת בכל התחזיות לגבי תזרימי מזומנים אפשריים ולא בתזרים המזומנים היחיד הסביר ביותר. לדוגמה, תזרים מזומנים יכול להיות 100, 200 או 300 עם הסתברויות של 10 אחוז, 60 אחוז ו- 30 אחוז, בהתאמה. תזרים המזומנים החזוי הוא 220. לכן, גישת תזרים המזומנים החזוי שונה מהגישה המסורתית בכך שהיא שמה דגש על ניתוח ישיר של תזרימי מזומנים העומדים במבחן ובכך שהיא משתמשת במכלול גדול יותר של הנחות לצורך המדידה.

8א. גישת תזרים המזומנים החזוי מאפשרת גם להשתמש בטכניקות של ערך נוכחי כאשר עיתוי תזרימי המזומנים אינו וודאי. לדוגמה, תזרים מזומנים של 1,000 יכול להתקבל בעוד שנה, שנתיים או שלוש שנים עם הסתברויות של 10 אחוז, 60 אחוז ו- 30 אחוז, בהתאמה. הדוגמה הבאה מראה את חישוב הערך הנוכחי במצב זה.

	952.38	ערך נוכחי של 1,000 בעוד שנה לפי 5%
95.24	10.00%	הסתברות
	902.73	ערך נוכחי של 1,000 בעוד שנתיים לפי 5.25%
541.64	60.00%	הסתברות
	851.61	ערך נוכחי של 1,000 בעוד 3 שנים לפי 5.50%
255.48	30.00%	הסתברות
	892.36	ערך נוכחי חזוי

9א. הערך הנוכחי החזוי של 892.36 שונה מהחישוב המסורתי של האומדן הטוב ביותר של 902.73 (ההסתברות של 60 אחוז). החישוב המסורתי של הערך הנוכחי בהתייחס לדוגמה זו דורש לקבל החלטה לגבי העיתוי של תזרימי המזומנים שיש להשתמש בו ולכן לא משקף את ההסתברויות של העיתויים האחרים. הבדל זה נובע מכך ששיעור הניכיון בחישוב המסורתי של הערך הנוכחי אינו יכול לשקף אי וודאויות של העיתוי.

10א. השימוש בהסתברויות הוא מרכיב הכרחי בגישת תזרים המזומנים החזוי. חלק מטילים ספק האם יש לייחס הסתברויות לאומדנים מאוד סובייקטיביים ובכך להשיג דיוק גבוה יותר. אולם, יישום נכון של הגישה המסורתית (כפי שתואר בסעיף 6א) דורש את אותם האומדנים ואותה הסובייקטיביות מבלי לספק את שקיפות החישוב של גישת התזרים המזומנים החזוי.

11א. אומדנים רבים הנקבעים בפרקטיקה כבר כוללים באופן בלתי פורמלי את המרכיבים של תזרימי המזומנים החזויים. לעיתים קרובות, נדרש למדוד נכס בהשתמש במידע מצומצם לגבי ההסתברויות של תזרימי המזומנים האפשריים. לדוגמה:

(א) אומדן הסכום נמצא היכן שהוא בין 50 לבין 250, אך אף אחד מהסכומים בתחום אינו סביר יותר מסכום אחר. בהתבסס על מידע מצומצם זה, אומדן תזרים המזומנים החזוי הוא $150 = [(50+250)/2]$.

(ב) אומדן הסכום נמצא היכן שהוא בין 50 לבין 250, והסכום הסביר ביותר הוא 100. אולם, ההסתברויות המיוחסות לכל אחד מהסכומים אינן ידועות. בהתבסס על מידע מצומצם זה, אומדן תזרים המזומנים החזוי הוא $133.33 = [(50+100+250)/3]$.

(ג) אומדן הסכום יהיה 50 (בהסתברות של 10 אחוז), 250 (בהסתברות של 30 אחוז) או 100 (בהסתברות של 60 אחוז). בהתבסס על מידע זה, אומדן תזרים המזומנים החזוי הוא $140 = [(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

בכל אחד מהמקרים, סביר שאומדן תזרים המזומנים העתידי החזוי יספק אומדן טוב יותר לשווי השימוש מאשר הסכום המזער, הסכום הסביר ביותר או הסכום המירבי לבדו.

12א. יישום גישת תזרים המזומנים החזוי כפופה למגבלת עלות-תועלת. במקרים מסוימים, לישות עשויה להיות גישה למידע נרחב והיא עשויה להיות מסוגלת לפתח תסריטים רבים של תזרימי מזומנים. במקרים אחרים, יתכן שהישות אינה יכולה לפתח יותר מאשר קביעות כלליות לגבי תזרימי המזומנים השונים מבלי שתתהווה לה עלות מהותית. הישות צריכה להגיע לאיזון בין עלות השגת המידע הנוסף לבין המהימנות הנוספת שאותו מידע יוסיף למדידה.

13א. יש טוענים שטכניקות תזרים המזומנים החזוי אינן מתאימות למדידת פריט בודד או פריט עם מספר מצומצם של תוצאות אפשריות. הם מציעים דוגמה של נכס עם שתי תוצאות אפשריות: הסתברות של 90 אחוז לכך שתזרים מזומנים יהיה 10 והסתברות של 10 אחוז לכך שתזרים מזומנים יהיה 1,000. תזרים המזומנים החזוי במקרה זה הוא 109, אף על פי שהוא אינו מייצג אף אחד מהסכומים שעשויים להיות משולמים בסופו של דבר.

14א. טענות כמו זו שתוארה לעיל משקפות את המחלוקת הבסיסית לגבי מטרת המדידה. אם המטרה היא צבירת העלויות שיתהוו, תזרימי המזומנים החזויים עשויים שלא לייצר אומדן מהימן מספיק של העלות החזויה. אולם, תקן זה מתמקד במדידת סכום בר-השבה של נכס. לא סביר שהסכום בר-ההשבה של הנכס בדוגמה זו הוא 10, למרות שזהו תזרים המזומנים הסביר ביותר. תוצאה זו אינה אפשרית משום שהמדידה של 10 אינה כוללת את האי וודאות של תזרים המזומנים במדידת הנכס. במקום זאת, תזרים המזומנים האי וודאי מיוצג כאילו הוא היה תזרים מזומנים וודאי. שום ישות רציונאלית לא הייתה מוכרת נכס עם מאפיינים אלה תמורת 10.

שיעור הניכיון

15א. בכל גישה שישות מאמצת למדידת שווי השימוש של נכס, שיעורי ריבית המשמשים להיוון תזרימי המזומנים לא ישקפו סיכונים שבגינם הותאם אומדן תזרימי המזומנים. אחרת, ההשפעה של הנחות מסוימות תילקח בחשבון פעמיים.

16א. כאשר שיעור ספציפי-לנכס אינו זמין באופן ישיר מהשוק, ישות משתמשת בתחליפים על מנת לאמוד את שיעור הניכיון. המטרה היא לאמוד, ככל שניתן, את הערכת השוק לגבי:

(א) ערך הזמן של הכסף עבור התקופות עד לתום אורך החיים השימושיים של הנכס; וכן

(ב) גורמים (ב), (ד) ו- (ה) שתוארו בסעיף א1, במידה וגורמים אלה לא גרמו לתיאומים בקבלת אומדן תזרימי המזומנים.

17א. כנקודת התחלה בקביעת אומדן כזה, הישות עשויה להביא בחשבון את השיעורים הבאים:

(א) הממוצע המשוקלל של עלות ההון של הישות שנקבעה באמצעות שימוש בטכניקות כמו המודל להמחרת הון (Capital Asset Pricing Model);

(ב) שיעור ריבית תוספתי על האשראי (incremental borrowing rate) של הישות; וכן

(ג) שיעורי ריבית אחרים על אשראי בשוק.

18א. אולם, שיעורים אלה חייבים להיות מותאמים:

(א) על מנת לשקף את האופן שבו השוק יעריך את הסיכונים הספציפיים המיוחדים לאומדן תזרימי המזומנים של הנכס; וכן

(ב) על מנת להחריג את הסיכונים שאינם רלוונטיים לאומדן תזרימי המזומנים של הנכס או שלגביהם אומדן תזרימי המזומנים כבר הותאם.

יש לבחון סיכונים כמו סיכון המדינה, סיכון המטבע וסיכון המחיר.

19א. שיעור הניכיון הוא בלתי תלוי במבנה ההון של הישות ובאופן שבו הישות מימנה את רכישת הנכס, משום שתזרימי המזומנים העתידיים שחזויים לנבוע מהנכס אינם תלויים באופן שבו הישות מימנה את רכישת הנכס.

20א. סעיף 55 לתקן דורש כי שיעור הניכיון ששימש יהיה שיעור לפני-מס. לכן, כאשר שיעור הבסיס ששימש לאומדן שיעור הניכיון הוא אחרי-מס, יש להתאים את הבסיס על מנת לשקף שיעור לפני-מס.

21א. בדרך כלל, ישות משתמשת בשיעור ניכיון יחיד לצורך אומדן שווי שימוש של נכס. אולם, ישות משתמשת בשיעורי ניכיון שונים עבור תקופות עתידיות שונות כאשר שווי השימוש הוא רגיש לשינוי בסיכונים עבור תקופות שונות או למרכיב הזמן של שיעורי הריבית.

נספח ב
הדגמות להמחשה

תוכן עניינים

<u>סעיף</u>	הדגמות להמחשה
1 - 22	הדגמה 1 זיהוי יחידות מניבות-מזומנים
1 - 4	א. רשת חנויות קמעוניות
5 - 10	ב. מפעל לשלב ביניים בתהליך הייצור
11 - 16	ג. ישות המייצרת מוצר יחיד
17 - 19	ד. כתבי עת
20 - 22	ה. מבנה שחציו מושכר לאחרים וחציו מוחזק לשימוש עצמי
23 - 32	הדגמה 2 חישוב שווי שימוש והכרה בהפסד מירידת ערך
33 - 37	הדגמה 3 השפעות מסים נדחים
33 - 35	א. השפעות מסים נדחים של הכרה בהפסד מירידת ערך
36 - 37	ב. הכרה בהפסד מירידת ערך יוצר נכס מסים נדחים
38 - 43	הדגמה 4 ביטול הפסד מירידת ערך
44 - 53	הדגמה 5 טיפול בשינוי מבני עתידי
54 - 61	הדגמה 6 טיפול בעלויות עתידיות
62 - 68	הדגמה 7 בחינת ירידת ערך של יחידות מניבות מזומנים עם מוניטין וזכויות שאינן מקנות שליטה
79 - 69	הדגמה 8 הקצאת נכסים משותפים
הושמטה	הדגמה 9 גילויים לגבי יחידות מניבות מזומנים עם מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר.

הדגמות אלה נלוות לתקן חשבונאות מספר 15, אך אינן מהוות חלק ממנו. כל ההדגמות מניחות שלישויות אין עסקאות אחרות מלבד העסקאות המתוארות בהדגמה. בהדגמות אלה סכומים כספיים מבוטאים בש"ח. כמו כן, הסכומים הכספיים עוגלו.

הדגמה 1 זיהוי יחידות מניבות-מזומנים

מטרות הדגמה זו הן: (א) להראות כיצד לזהות יחידות מניבות-מזומנים במצבים שונים; וכן (ב) להדגיש גורמים מסוימים שישות עשויה להביא בחשבון לצורך זיהוי היחידה מניבה-מזומנים אליה שייך נכס.

א. רשת חנויות קמעוניות

רקע

1. חנות X שייכת לרשת חנויות קמעוניות M. חנות X מבצעת את כל רכישותיה הקמעוניות דרך מרכז הרכישות של M. מדיניות התמחור, השיווק, הפרסום, וניהול משאבי האנוש (למעט העסקת הקופאים ואנשי המכירות של חנות X) נקבעת על ידי M. לרשת M יש עוד חמש חנויות אחרות באותה עיר (באזורים שונים) ועוד עשרים חנויות בערים אחרות. כל החנויות מנוהלות כמו חנות X. חנות X ועוד ארבע חנויות אחרות נרכשו לפני חמש שנים והוכר מוניטין בעת הרכישה.

מהי היחידה מניבה-מזומנים של חנות X?

ניתוח

2. בקביעת היחידה מניבה-מזומנים של X, על הישות להביא בחשבון אם, לדוגמה:

(א) דיווחים פנימיים של ההנהלה מאורגנים למדידת ביצועים ברמת החנות הבודדת; וכן

(ב) העסק מנוהל על בסיס רווחיות החנות הבודדת או על בסיס רווחיות אזורית או עירונית.

3. כל חנויות רשת M נמצאות בשכונות שונות וקרוב לוודאי שיש להם בסיס לקוחות שונה. כך, שלמרות שחנות X מנוהלת ברמת החברה, X מניבה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מחנויות אחרות של רשת M. לכן, סביר שחנות X הינה יחידה מניבה-מזומנים.

4. אם היחידה מניבה-מזומנים של חנות X מייצגת את הרמה הנמוכה ביותר ברשת M שבה קיים מעקב על המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים, רשת M מיישמת ליחידה מניבה מזומנים

זו את מבחן ירידת הערך המתואר בסעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 15. אם המידע לגבי הערך בספרים של המוניטין אינו זמין ולא מבוצע עליו מעקב לצרכי הנהלה פנימיים ברמה של היחידה מניבה מזומנים של X , רשת M מיישמת ליחידה מניבה מזומנים זו את מבחן ירידת הערך המתואר בסעיף 88 לתקן חשבונאות מספר 15.

ב. מפעל ייצור לשלב ביניים בתהליך הייצור

רקע

5. חומר גלם מהותי, המשמש בייצור התוצרת הסופית של מפעל Y הוא תוצר ביניים, הנקנה ממפעל X , השייך לאותה ישות. מוצרי מפעל X נמכרים למפעל Y במחיר העברה, שאינו מותיר רווח למפעל X . 80% מהתוצרת הסופית של מפעל Y נמכרת ללקוחות שהם חיצוניים לישות. 60% מהתוצרת הסופית של מפעל X נמכרת למפעל Y והיתר נמכר ללקוחות שהם חיצוניים לישות.

לכל אחד מהתרחישים הבאים, מהי היחידה מניבה-מזומנים של מפעל X ומפעל Y ?

תרחיש 1: מפעל X יכול היה למכור את המוצרים הנמכרים למפעל Y בשוק פעיל. מחירי העברה פנימיים גבוהים ממחירי השוק.

תרחיש 2: אין שוק פעיל למוצרי מפעל X הנמכרים למפעל Y .

ניתוח

תרחיש 1:

6. מפעל X יכול למכור את מוצריו בשוק פעיל, ובכך, להפיק תזרימי מזומנים חיוביים, שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים של מפעל Y . לכן, סביר שמפעל X הוא יחידה מניבה-מזומנים נפרדת, למרות שחלק מתוצרתו נצרך על ידי מפעל Y (ראה סעיף 70 לתקן חשבונאות מספר 15).

7. סביר שמפעל Y גם הוא יחידה מניבה-מזומנים נפרדת. מפעל Y מוכר 80% ממוצריו ללקוחות שהם חיצוניים לישות. לכן, ניתן להתייחס לתזרימי המזומנים החיוביים שלו כבלתי תלויים בעיקרם.

8. מחירי העברה פנימיים אינם משקפים את מחירי השוק של תוצרת מפעל X . לכן, בקביעת שווי השימוש של מפעל X ומפעל Y , על הישות להתאים את התקציבים/תחזיות הכספיים כך שישקפו את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי מחירים עתידיים שניתן היה להשיג

בעסקאות שאינן מושפעות מיחסים מיוחדים בין הצדדים של מוצרי מפעל X, המיועדים לשימוש פנימי (ראה סעיף 70 לתקן חשבונאות מספר 15).

תרחיש 2:

9. סביר שלא ניתן לחשב את הסכום בר-ההשבה של כל מפעל באופן בלתי תלוי מהסכום בר-ההשבה של המפעל האחר מכיוון ש:

(א) רוב התוצרת של מפעל X היא בשימוש פנימי ולא ניתן למכור אותה בשוק פעיל. לכן, תזרימי המזומנים החיוביים של מפעל X תלויים בביקוש למוצרי מפעל Y. לפיכך, לא ניתן להתייחס למפעל X כמניב תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם מתזרימי המזומנים החיוביים של מפעל Y.

(ב) שני המפעלים מנוהלים יחדיו.

10. נובע מכך, שסביר שמפעל X ומפעל Y ביחד מהווים את קבוצת הנכסים הקטנה ביותר, שמניבה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם.

ג. ישות המייצרת מוצר יחיד

רקע

11. ישות M מייצרת מוצר יחיד ובבעלותה מפעלים A, B, ו-C. כל מפעל ממוקם ביבשת שונה. מפעל A מייצר רכיב, המורכב במפעל B או מפעל C. כושר הייצור המשולב של המפעלים B ו-C אינו מנוצל במלואו. המוצרים של M נמכרים על ידי מפעל B או מפעל C בכל העולם. לדוגמה, מוצרי מפעל B יכולים להימכר ביבשת של מפעל C, אם ניתן לשווקם מהר יותר ממפעל B מאשר ממפעל C. רמת הניצול של מפעל B ומפעל C תלויים בהקצאת המכירות בין שני המפעלים.

בכל אחד מהתרחישים הבאים, מהן היחידות מניבות-מזומנים של מפעל A, מפעל B, ומפעל C?

תרחיש 1: קיים שוק פעיל למוצרים של מפעל A.

תרחיש 2: לא קיים שוק פעיל למוצרים של מפעל A.

ניתוח

תרחיש 1:

12. סביר שמפעל A מהווה יחידה מניבה-מזומנים נפרדת מכיוון שקיים שוק פעיל למוצרי (ראה הדגמה 1.ב. - מפעל ייצור לשלב ביניים בתהליך הייצור, תרחיש 1).
13. למרות שקיים שוק פעיל למוצרים המורכבים במפעל B ומפעל C, תזרימי המזומנים החיוביים של מפעל B ומפעל C תלויים בהקצאת הייצור בשני האתרים. אין זה סביר שניתן לקבוע את תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים עבור מפעל B ומפעל C בנפרד. לכן, סביר שמפעל B ומפעל C יחדיו מהווים את קבוצת הנכסים הקטנה ביותר הניתנת לזיהוי, המניבה תזרימי מזומנים חיוביים, שהם בלתי תלויים בעיקרם.
14. בקביעת שווי השימוש של מפעל A ומפעל B יחד עם מפעל C, הישות M מתאימה את התקציבים/תחזיות כספיים על מנת שישקפו את האומדן הטוב ביותר של מחירים עתידיים של מוצרי A שניתן היה להשיג בעסקאות שאינן מושפעות מיחסים מיוחדים בין הצדדים (ראה סעיף 70 לתקן חשבונאות מספר 15).

תרחיש 2:

15. סביר שהסכום בר-ההשבה של כל מפעל לא ניתן להערכה באופן בלתי תלוי, מכיוון ש:
- (א) אין שוק פעיל למוצרי מפעל A. לכן, תזרימי המזומנים החיוביים של A תלויים במכירות המוצר הסופי על ידי מפעל B ומפעל C.
- (ב) למרות שקיים שוק פעיל למוצרים, המורכבים במפעל B ומפעל C, תזרימי המזומנים החיוביים של מפעל B ומפעל C תלויים בהקצאת הייצור בין שני המפעלים. אין זה סביר שניתן לקבוע את תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים של מפעל B ומפעל C בנפרד.
16. כתוצאה מכך, סביר שמפעלים A, B, ו-C יחדיו (כלומר, ישות M כולה) מהווים את קבוצת הנכסים הקטנה ביותר, הניתנת לזיהוי, שמניבה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם.

ד. כתבי עת

רקע

17. בבעלות הוצאה לאור 150 כתבי עת. 70 כתבי עת נרכשו ו- 80 כתבי עת נוצרו על ידי ההוצאה לאור. המחיר ששולם עבור כתב עת שנרכש מוכר כנכס בלתי מוחשי. עלויות יצירת כתבי עת ועלויות תפעול כתבי עת קיימים מוכרות כהוצאות בעת התהוותן. תזרימי המזומנים החיוביים ממכירות ישירות ומפרסום ניתנים לזיהוי עבור כל כתב עת בנפרד.

כתבי העת מנוהלים על פי מגזרי לקוחות. רמת ההכנסה מפרסום לכל כתב עת תלויה במגוון כתבי העת שבמגזר הלקוחות אליו משתייך כתב העת. מדיניות ההנהלה היא לנטוש כתבי עת ישנים לפני תום אורך החיים הכלכליים שלהם, ולהחליפם מיידית בכתבי עת חדשים באותו מגזר לקוחות.

מהי היחידה מניבה-מזומנים לכל כתב עת בודד?

ניתוח

18. סביר שניתן להעריך את הסכום בר-ההשבה של כל כתב עת בנפרד. למרות שהיקף ההכנסה מפרסום בכל כתב עת מושפע, במידה מסוימת, מכתבי עת אחרים במגזר הלקוחות, ניתן לזהות תזרימי מזומנים חיוביים ממכירות ישירות ומפרסום לכל כתב עת. בנוסף, למרות שניהול כתבי עת מתבצע על פי מגזרי לקוחות, החלטות לנטוש כתבי עת נעשות על בסיס אינדיבידואלי.

19. לכן, סביר שכל כתב עת מניב תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם באלה של כתבי עת אחרים, וכל כתב עת מהווה יחידה מניבה-מזומנים נפרדת.

ה. מבנה שחציו מושכר לאחרים וחציו בשימוש עצמי

רקע

20. ישות M היא חברה תעשייתית. בבעלותה מבנה משרדים שהיה מנוצל במלואו לשימוש פנימי. בעקבות צמצומים, מחצית המבנה נמצא כעת בשימוש פנימי והמחצית האחרת מושכרת לצדדים שלישיים. הסכם החכירה עם הדיירים הוא לחמש שנים.

מהי היחידה מניבה-מזומנים של הבניין?

ניתוח

21. מטרתו הראשונית של המבנה היא לשמש כנכס משותף, לצורך תמיכה בפעילויות הייצור של ישות M. לכן, המבנה כולו אינו יכול להיחשב כמניב תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים של כלל הישות. לכן, סביר להניח שהיחידה מניבה-מזומנים אליה שייך המבנה היא ישות M כולה.

22. המבנה אינו מוחזק כהשקעה. לכן, אין זה נאות לקבוע את שווי השימוש של המבנה בהתבסס על תחזיות לגבי דמי שכירות עתידיים בשוק.

הדגמה 2 חישוב שווי שימוש והכרה בהפסד מירידת ערך

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע וחישוב שווי השימוש

23. בסוף שנת 20X0, ישות T רכשה את ישות M תמורת 10,000 ש"ח. לישות M מפעלי ייצור בשלוש מדינות.

טבלה 1 - נתונים בסוף שנת 20X0

סוף 20X0	הקצאת מחיר רכישה	שווי הוגן של נכסים ניתנים לזיהוי	מוניטין ^(א)
	ש"ח	ש"ח	ש"ח
פעילויות במדינה A	3,000	2,000	1,000
פעילויות במדינה B	2,000	1,500	500
פעילויות במדינה C	<u>5,000</u>	<u>3,500</u>	<u>1,500</u>
סך הכל	<u>10,000</u>	<u>7,000</u>	<u>3,000</u>

(א) הפעילויות בכל מדינה מייצגות את הרמה הנמוכה ביותר שבה קיים מעקב על המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים (שנקבע כהפרש בין מחיר הרכישה של הפעילויות בכל מדינה, כמוגדר בהסכם הרכישה, לבין השווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי).

23.א. מכיוון שהמוניטין הוקצה לפעילויות בכל מדינה, יש לבחון ירידת ערך כל שנה עבור כל אחת מהפעילויות או בתדירות גבוהה יותר אם קיים סימן שנפגם ערכם (ראה סעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 15).

24. הסכומים בני ההשבה (כלומר, הגבוה מבין שווי שימוש לבין הוגן בניכוי עלויות למכירה) של היחידות מניבות-מזומנים נקבעים על בסיס חישובי שווי השימוש. בסוף שנת 20X0 ובסוף שנת 20X1, שווי השימוש של כל יחידה מניבה-מזומנים עולה על הערך בספרים שלה. לפיכך, ערכם של הפעילויות בכל מדינה והמוניטין שהוקצה לפעילויות אלה נחשבים כבלתי פגומים.

25. בתחילת שנת 20X2, נבחרה ממשלה חדשה במדינה A. הממשלה החדשה חוקקה חוקים חדשים, המגבילים באופן משמעותי את יצוא המוצר העיקרי של ישות T. כתוצאה מכך, בטווח הנראה לעין, היקף הייצור של ישות T במדינה A יקטן ב- 40%.

26. הגבלת היצוא המשמעותית והקטנת הייצור כתוצאה מכך מחייבות את ישות T גם לאמוד את הסכום בר-ההשבה של הפעילויות במדינה A בתחילת שנת 20X2.

27. ישות T משתמשת בשיטת הקו הישר לאורך 12 שנה, לצורך הפחתת הנכסים הניתנים לזיהוי במדינה A וצופה שלא יהיה ערך שיר.

28. על מנת לקבוע את שווי השימוש של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A, (ראה טבלה 2) ישות T:

(א) מכינה תחזיות תזרימי מזומנים, המבוססות על תקציבים/תחזיות כספיים העדכניים ביותר, שאושרו על ידי ההנהלה, לחמש שנים הבאות (לשנים 20X2 – 20X6).

(ב) עורכת אומדן של תזרימי מזומנים לשנים שלאחר מכן (השנים 20X7 - 20Y2) בהתבסס על שיעורי צמיחה יורדים. אומדן שיעור הצמיחה לשנת 20X7 עומד על 3%. שיעור זה נמוך משיעור צמיחה ארוך טווח ממוצע בשוק במדינה A.

(ג) בוחרת בשיעור ניכיון של 15%, המשקף את הערכות השוק השוטפות של ערך הזמן של הכסף, לפני מס, וכן סיכונים ספציפיים ליחידה מניבה-מזומנים במדינה A.

הכרה ומדידה של הפסד מירידת הערך

29. הסכום בר-ההשבה של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A הוא 1,360 ש"ח.

30. ישות T משווה בין הסכום בר-ההשבה של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A לבין הערך בספרים (ראה טבלה 3).

31. מכיוון שהערך בספרים גבוה מהסכום בר ההשבה ב - 1,473 ש"ח, ישות T מכירה מיידית בהפסד מירידת ערך בסך 1,473 ש"ח בדוח רווח והפסד. הערך בספרים של המוניטין, המיוחס לפעילויות במדינה A מופחת במלואו לפני שמבוצעת כל הפחתה בערך בספרים של

נכסים ניתנים לזיהוי אחרים ביחידה מניבה-מזומנים במדינה A (ראה סעיף 104 לתקן חשבונאות מספר 15).

32. השפעות מס מחושבות בנפרד בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה (ראה הדגמה א3).

טבלה 2 - חישוב שווי שימוש של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A בתחילת שנת 20X2

שנה	שיעורי צמיחה לז"א	תזרים עתידי	מקדם ערך נוכחי של שיעור ניכיון 15% ⁽³⁾	תזרים מזומנים מהוון
		ש"ח		ש"ח
20X2 (n = 1)		230 ⁽¹⁾	0.86957	200
20X3		253 ⁽¹⁾	0.75614	191
20X4		273 ⁽¹⁾	0.65752	180
20X5		290 ⁽¹⁾	0.57175	166
20X6		304 ⁽¹⁾	0.49718	151
20X7	3%	313 ⁽²⁾	0.43233	135
20X8	-2%	307 ⁽²⁾	0.37594	115
20X9	-6%	289 ⁽²⁾	0.32690	94
20Y0	-15%	245 ⁽²⁾	0.28426	70
20Y1	-25%	184 ⁽²⁾	0.24719	45
20Y2	-67%	61 ⁽²⁾	0.21494	<u>13</u>
שווי שימוש				<u>1,360</u>

(1) מתבסס על האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי תחזיות תזרים מזומנים נטו (לאחר הצמצום ב- 40%).

(2) מתבסס על אקסטרפולציה של תזרים המזומנים מהשנה הקודמת תוך שימוש בשיעורי צמיחה יורדים.

(3) מקדם הערך הנוכחי מחושב על ידי הנוסח $k=1/(1+a)^n$, כאשר a הוא שיעור הניכיון ו-n הוא תקופת הניכיון.

טבלה 3 - חישוב והקצאת ההפסד מירידת ערך ליחידה מניבה-מזומנים במדינה A בתחילת

שנת 20X2

סך הכל	נכסים ניתנים לזיהוי	מוניטין	תחילת שנת 20X2
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
3,000	2,000	1,000	עלות היסטורית
<u>(167)</u>	<u>(167)</u>	==	פחת שנצבר (20X1)
2,833	1,833	1,000	ערך בספרים
<u>(1,473)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,000)</u>	הפסד מירידת ערך
<u>1,360</u>	<u>1,360</u>	==	ערך בספרים, לאחר הפסד מירידת ערך

א - השפעות מסים נדחים של ההכרה בהפסד מירידת ערך

(בהדגמה זו נשתמש בנתוני ישות T שבהדגמה 2, בתוספת מידע משלים שמסופק בהדגמה זו)

33. בתחילת שנת 20X2, בסיס המס של הנכסים הניתנים לזיהוי של היחידה מניבה-מזומנים של מדינה A הוא 900 ש"ח. הפסדים מירידת ערך אינם מוכרים לצורכי מס. שיעור המס הוא 40 אחוז.

34. ההכרה בהפסד מירידת ערך של נכסי יחידה מניבה-מזומנים של מדינה A מקטינה את ההפרש הזמני החייב במס, המתייחס לנכסים אלה. העתודה למסים נדחים מוקטנת בהתאם.

תחילת שנת 20X2	נכסים ניתנים לזיהוי לפני הפסד מירידת ערך	הפסד מירידת ערך	נכסים ניתנים לזיהוי אחרי הפסד מירידת ערך
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
ערך בספרים (הדגמה 2)	1,833	(473)	1,360
בסיס המס	900	--	900
הפרש זמני חייב במס	933	(473)	460
עתודה למסים נדחים (40%)	373	(189)	184

35. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19 מסים על הכנסה, לא הוכרו בתחילה מסים נדחים המתייחסים למוניטין. לכן, ההפסד מירידת ערך, המתייחס למוניטין, אינו גורם לתיאום של המסים הנדחים.

ב - הכרה בהפסד מירידת ערך היוצר נכס מסים נדחים

36. לישות נכס ניתן לזיהוי שערכו בספרים 1,000 ש"ח. הסכום בר-ההשבה שלו הוא 650 ש"ח. שיעור המס הוא 30 אחוז ובסיס המס של הנכס הוא 800 ש"ח. הפסדים מירידת ערך אינם מוכרים לצורכי מס. השפעת ההפסד מירידת הערך הינה כדלקמן:

לפני ירידת	השפעת ירידת	אחרי ירידת	
ערך	ערך	ערך	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
1,000	(350)	650	ערך בספרים
<u>800</u>	==	<u>800</u>	בסיס המס
			הפרש זמני חייב במס
<u>200</u>	<u>(350)</u>	<u>(150)</u>	(ניתן לניכוי לצורכי מס)
			עתודה למס נדחה
<u>60</u>	<u>(105)</u>	<u>(45)</u>	(נכס מס נדחה), 30%

37. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, הישות מכירה בנכס מסים נדחים עד למידה שבה צפוי (probable) שתהיה הכנסת חייבת שכנגדה ניתן יהיה לקזז את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.

בהדגמה זו נשתמש בנתוני ישות T שבהדגמה 2, בתוספת מידע משלים שמסופק בהדגמה זו. בהדגמה זו אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

38. בשנת 20X3, הממשלה במדינה A עדיין על כנה, אך מצב העסקים השתפר. השפעת חוקי הייצוא על הייצור של ישות T מתבררת כפחות דרסטית ביחס לציפיות ההנהלה המקוריות. כתוצאה מכך, ההנהלה מעריכה שהייצור יגבר ב-30 אחוז. שינוי חיובי זה מחייב את ישות T לאמוד מחדש את הסכום בר-ההשבה של הנכסים נטו השייכים לפעילויות במדינה A (ראה סעיפים 110 ו-111 לתקן חשבונאות מספר 15). היחידה מניבה-מזומנים של הנכסים נטו של הפעילויות במדינה A היא עדיין הפעילויות במדינה A.
39. חישובים דומים לאלה שבהדגמה 2 מראים שהסכום בר-ההשבה של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A הוא כעת 1,910 ש"ח.

ביטול הפסד מירידת ערך

40. ישות T משווה בין הסכום בר-ההשבה לבין הערך בספרים נטו של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A.

טבלה 1 - חישוב הערך בספרים של היחידה מניבה-מזומנים במדינה A בסוף שנת 20X3

מוניטין	נכסים ניתנים לזיהוי	סך הכל	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
			תחילת שנת 20X2 (ראה הדגמה 2)
1,000	2,000	3,000	עלות היסטורית
-	(167)	(167)	פחת שנצבר
(1,000)	(473)	(1,473)	הפסד מירידת ערך
==	<u>1,360</u>	<u>1,360</u>	ערך בספרים, לאחר הפסד מירידת ערך
			סוף שנת 20X3
==	(247)	(247)	תוספת פחת (שנתיים) ^(א)
==	<u>1,113</u>	1,113	ערך בספרים
		<u>1,910</u>	סכום בר-השבה
		<u>797</u>	עודף סכום בר-השבה על הערך בספרים

^(נ) לאחר ההכרה בהפסד מירידת ערך בתחילת שנת 20X2, T עדכנה את הוצאות הפחת של הנכסים הניתנים לזיהוי במדינה A (מ- 166.7 ש"ח לשנה לסכום של 123.6 ש"ח לשנה), בהתבסס על הערך בספרים המעודכן ויתרת אורך החיים השימושיים (11 שנה).

41. מאז הוכר הפסד מירידת ערך, חל שינוי בעל השפעה חיובית באומדנים ששימשו לקביעת הסכום בר-ההשבה של הנכסים נטו במדינה A. לכן, בהתאם לסעיף 114 לתקן חשבונאות מספר 15, ישות T מכירה בביטול הפסד מירידת ערך שהוכר ב- 20X2.

42. בהתאם לסעיפים 122 ו- 123 לתקן חשבונאות מספר 15, ישות T מגדילה את הערך בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי במדינה A בסכום של 387 ש"ח - (ראה טבלה 3), כלומר, עד לנמוך בין הסכום בר-ההשבה (1,910 ₪) לבין העלות ההיסטורית המופחתת של הנכסים הניתנים לזיהוי (1,500 ש"ח) (ראה טבלה 2). עלייה זו מוכרת מיידית בדוח רווח והפסד.

43. בהתאם לסעיף 124 לתקן חשבונאות מספר 15, ההפסד מירידת ערך מוניטין לא מבוטל.

טבלה 2 - קביעת העלות ההיסטורית המופחתת של הנכסים הניתנים לזיהוי במדינה A בסוף שנת 20X3

נכסים ניתנים לזיהוי	סוף 20X3
ש"ח	
2,000	עלות היסטורית
<u>(500)</u>	פחת נצבר (166.7 X 3 שנים)
<u>1,500</u>	עלות היסטורית מופחתת
<u>1,113</u>	ערך בספרים (טבלה 1)
<u>387</u>	הפרש

טבלה 3 - ערך בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי במדינה A בסוף שנת 20X3

סך הכל	נכסים ניתנים לזיהוי	מוניטין	סוף שנת 20X3
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
3,000	2,000	1,000	ערך בספרים ברוטו
(414)	(414) ^(א)	--	פחת שנצבר
<u>(1,473)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,000)</u>	הפסד מצטבר מירידת ערך
<u>1,113</u>	<u>1,113</u>	<u>--</u>	ערך בספרים
<u>387</u>	<u>387</u>	<u>0</u>	ביטול הפסד מירידת ערך
			ערך בספרים לאחר ביטול
<u>1,500</u>	<u>1,500</u>	<u>--</u>	הפסד מירידת ערך

(א) סכום זה כולל את הפחת שנצבר לשנת 20X1 בסך 167 וכן את הפחת שנצבר לשנים 20X2

ו- 20X3 בסך 247.

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

44. בסוף 20X0, ישות K בוחנת ירידת ערך של מפעל. המפעל הוא יחידה מניבה-מזומנים. נכסי המפעל מוצגים בעלות היסטורית מופחתת. הערך בספרים של המפעל הוא 3,000 ש"ח ויתרת אורך החיים השימושיים הוא 10 שנים.

45. הסכום בר-ההשבה של המפעל (כלומר, הגבוה מבין שווי שימוש לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה) נקבע על בסיס חישוב שווי השימוש. שווי שימוש מחושב תוך שימוש בשיעור ניכיון לפני מס של 14 אחוז.

46. התקציבים, שאושרו על ידי ההנהלה, מראים ש-:

(א) בסוף 20X3, המפעל יעבור שינוי מבני בעלות הנאמדת ב- 100 ש"ח. מאחר וישות K טרם התחייבה לשינוי המבני, טרם הוכרה הפרשה לעלויות השינוי המבני העתידי.

(ב) הטבות עתידיות ינבעו מהשינוי המבני בצורה של תזרימי מזומנים שליליים מופחתים.

47. בסוף 20X2, ישות K מתחייבת לשינוי המבני. אומדן העלויות הוא עדיין 100 ש"ח והישות מכירה בהפרשה לשינוי מבני בהתאם. אומדן תזרימי המזומנים העתידיים למפעל כפי שמשקף בתקציבים העדכניים ביותר, שאושרו על ידי ההנהלה, הנתונים בסעיף 51 להלן ושיעור הניכיון השוטף נשאר זהים לאלה שנאמדו בסוף 20X0.

48. בסוף 20X3, התהוו ושולמו עלויות השינוי המבני בפועל בסך 100 ש"ח. אומדן תזרימי המזומנים העתידיים למפעל כפי שמשקף בתקציבים העדכניים ביותר, שאושרו על ידי ההנהלה, ושיעור הניכיון השוטף נשאר זהים לאלה שנאמדו בסוף 20X2.

בסוף שנת 20X0

טבלה 1 - חישוב שווי השימוש של המפעל בסוף שנת 20X0

שנה	תזרים מזומנים עתידי	סכום מהוון (14%)
	ש"ח	ש"ח
20X1	300	263
20X2	280	215
20X3	⁽¹⁾ 420	283
20X4	⁽²⁾ 520	308
20X5	⁽²⁾ 350	182
20X6	⁽²⁾ 420	191
20X7	⁽²⁾ 480	192
20X8	⁽²⁾ 480	168
20X9	⁽²⁾ 460	141
20X10	⁽²⁾ 400	<u>108</u>
שווי שימוש		<u>2,051</u>

⁽¹⁾ לא כולל את אומדן עלויות השינוי המבני הכלולות בתקציבי ההנהלה.

⁽²⁾ לא כולל אומדנים של הטבות הצפויות משינוי מבני שנכללות בתקציבי ההנהלה.

49. הסכום בר-ההשבה של המפעל (שווי השימוש) נמוך מערכו בספרים. לכן, ישות K מכירה בהפסד מירידת ערך של המפעל.

טבלה 2 - חישוב הפסד מירידת ערך בסוף שנת 20X0

מפעל	ש"ח
ערך בספרים לפני הפסד מירידת ערך	3,000
סכום בר-השבה (טבלה 1)	<u>2,051</u>
הפסד מירידת ערך	<u>(949)</u>
ערך בספרים לאחר הפסד מירידת ערך	<u>2,051</u>

בסוף שנת 20X1

50. לא התרחש אירוע, הדורש לאמוד מחדש את הסכום בר-ההשבה של המפעל. לכן, לא נדרש לבצע חישוב של הסכום בר-ההשבה.

בסוף שנת 20X2

51. הישות מחוייבת כעת לשינוי המבני. לכן, בקביעת שווי השימוש של המפעל, ההטבות החזויות מהשינוי המבני מובאות בחשבון בעת חיזוי תזרימי המזומנים. הדבר מתבטא בעלייה באומדן תזרימי המזומנים העתידיים ששימש בקביעת שווי השימוש לסוף 20X0. בהתאם לסעיפים 110 ו- 111 לתקן חשבונאות מספר 15, הסכום בר-ההשבה של המפעל נקבע מחדש בסוף 20X2.

טבלה 3 - חישוב שווי שימוש של המפעל בסוף שנת 20X2

שנה	תזרים מזומנים עתידי	סכום מהוון (14%)
	ש"ח	ש"ח
20X3	(1) 420	368
20X4	(2) 570	439
20X5	(2) 380	256
20X6	(2) 450	266
20X7	(2) 510	265
20X8	(2) 510	232
20X9	(2) 480	192
20X10	(2) 410	<u>144</u>
שווי שימוש		<u><u>2,162</u></u>

(1) לא כולל את אומדן עלויות השינוי המבני מאחר והתחייבות כבר הוכרה.

(2) כולל הטבות צפויות מהשינוי המבני כפי שמשקף בתקציבי ההנהלה.

52. הסכום בר-ההשבה (שווי שימוש) של המפעל גבוה מערכו בספרים (ראה טבלה 4). לכן, ישות K מבטלת את ההפסד מירידת ערך שהוכר למפעל בסוף 20X0.

טבלה 4 - חישוב ביטול ההפסד מירידת ערך בסוף שנת 20X2

מפעל	
<u>ש"ח</u>	
2,051	ערך בספרים לסוף שנת 20X0 (טבלה 2)
	סוף שנת 20X2
(410)	הוצאות פחת (לשנים 20X1 ו- 20X2 - טבלה 5)
<u>1,641</u>	ערך בספרים לפני ביטול הפסד מירידת ערך
<u>2,162</u>	סכום בר-השבה (טבלה 3)
<u>521</u>	ביטול הפסד מירידת ערך
<u>2,162</u>	ערך בספרים לאחר ביטול הפסד מירידת ערך
^(N) 2,400	ערך בספרים : עלות היסטורית מופחתת (טבלה 5)

^(N) תוצאת הביטול אינה מביאה לכך שהערך בספרים של המפעל עולה על הערך בספרים שאמור היה להיות לפי עלות היסטורית מופחתת. לכן, מלוא הביטול של ההפסד מירידת ערך מוכר.

בסוף שנת 20X3

53. כאשר עלויות השינוי המבני משולמות קיים תזרים מזומנים שלילי של 100 ש"ח. למרות קיומו של תזרים מזומנים שלילי, אין שינוי באומדן תזרימי המזומנים העתידיים ששימשו בקביעת שווי השימוש בסוף 20X2. לכן, הסכום בר-ההשבה של המפעל לא יחושב בסוף שנת 20X3.

טבלה 5 – ריכוז הערך בספרים של המפעל

סוף שנת	עלות היסטורית מופחתת	סכום בר-השבה	הוצאות פחת הפסד מירידת ערך לאחר ירידת ערך	ערך בספרים
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
20X0	3,000	2,051	0	2,051
20X1	2,700	אין חישוב ⁽¹⁾	(205) ⁽²⁾	1,846
20X2	2,400	2,162	(205) ⁽²⁾	2,162
20X3	2,100	אין חישוב ⁽¹⁾	(270) ⁽³⁾	1,892

⁽¹⁾ הסכום בר-ההשבה לא חושב מאחר שאין סימן כי ההפסד מירידת ערך עלה או ירד.

⁽²⁾ 205=2,051/10

⁽³⁾ 270=2,162/8

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

54. בסוף 20X0, ישות F בוחנת אם חלה ירידת ערך של מכונה. המכונה היא יחידה מניבה-מזומנים. המכונה מוצגת בעלות היסטורית מופחתת וערכה בספרים 150,000 ש"ח. אומדן יתרת אורך החיים השימושיים של המכונה הוא 10 שנים.
55. הסכום בר-ההשבה של המכונה (כלומר, הגבוה מבין שווי שימוש לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה) נקבע על בסיס חישוב שווי השימוש. שווי השימוש מחושב תוך שימוש בשיעור ניכיון לפני מס של 14 אחוז.
56. התקציבים, שאושרו על ידי ההנהלה, מראים:
- (א) שאומדן עלויות הכרחיות לשמירה על רמת ההטבות הכלכליות החזויות לנבוע מהמכונה בתנאים הנוכחיים; וכן,
- (ב) שבשנת 20X4, יתהוו עלויות בסך 25,000 ש"ח לשיפור או להגדלת רמת הביצועים של המכונה על ידי גידול בכושר הייצור.
57. בסוף 20X4, התהוו עלויות לשיפור או להגדלת רמת הביצועים של המכונה. אומדן תזרימי המזומנים העתידיים של המכונה, כפי שמשקף בתקציבים העדכניים ביותר, שאושרו על ידי ההנהלה, נתונים בסעיף 60 ושיעור הניכיון השוטף נשאר כפי שנאמד בסוף 20X0.

בסוף שנת 20X0

טבלה 1 - חישוב שווי שימוש של המכונה לסוף שנת 20X0

שנה	תזרימי מזומנים	סכום מהוון
	עתידיים	(14%)
	ש"ח	ש"ח
20X1	(1) 22,165	19,443
20X2	(1) 21,450	16,505
20X3	(1) 20,550	13,871
20X4	(2) (1) 24,725	14,639
20X5	(3) (1) 25,325	13,153
20X6	(3) (1) 24,825	11,310
20X7	(3) (1) 24,123	9,640
20X8	(3) (1) 25,533	8,951
20X9	(3) (1) 24,234	7,452
20X10	(3) (1) 22,850	<u>6,164</u>
שווי שימוש		<u>121,128</u>

(1) כולל אומדן עלויות הכרחיות לשמירה על רמת ההטבות הכלכליות החזויות לנבוע מהמכונה במצבה הנוכחי.
 (2) לא כולל אומדן עלויות לשיפור או להגדלת רמת הביצועים של המכונה הנכללות בתקציבי ההנהלה.
 (3) לא כולל אומדן הטבות החזויות משיפור או הגדלת רמת הביצועים של המכונה הנכללות בתקציבי ההנהלה.

58. הסכום בר-ההשבה (שווי שימוש) של המכונה נמוך מערכה בספרים. לכן, ישות F מכירה בהפסד מירידת ערך של המכונה.

טבלה 2 - חישוב ההפסד מירידת ערך לסוף שנת 20X0

מכונה	ש"ח
ערך בספרים לפני הפסד מירידת ערך	150,000
סכום בר-השבה (טבלה 1)	<u>121,128</u>
הפסד מירידת ערך	<u>(28,872)</u>
ערך בספרים לאחר הפסד מירידת ערך	<u>121,128</u>

שנים 20X1 - 20X3

59. לא התרחש אירוע הדורש לאמוד מחדש את הסכום בר-ההשבה של המכונה. לכן, לא נדרש לבצע חישוב של הסכום בר-ההשבה.

בסוף שנת 20X4

60. עלויות לשיפור או להגדלת רמת הביצועים של המכונה התהוו. לכן, בקביעת שווי השימוש של המכונה, ההטבות העתידיות החזויות משיפור או גידול ברמת הביצועים של המכונה מובאות בחשבון בחיזוי תזרימי המזומנים. הדבר מתבטא בעלייה באומדן תזרימי המזומנים העתידיים ששימש בקביעת שווי השימוש בסוף 20X0. כתוצאה מכך, בהתאם לסעיפים 110 ו- 111 לתקן חשבונאות מספר 15, יש לחשב מחדש את הסכום בר-ההשבה של המכונה לסוף 20X4.

טבלה 3 - חישוב שווי שימוש של-המכונה לסוף שנת 20X4

שנה	תזרימי מזומנים עתידיים (א)	סכום מהוון (14%)
	ש"ח	ש"ח
20X5	30,321	26,597
20X6	32,750	25,200
20X7	31,721	21,411
20X8	31,950	18,917
20X9	33,100	17,191
20X10	27,999	<u>12,756</u>
שווי שימוש		<u>122,072</u>

^(א) כולל אומדן ההטבות החזויות משיפור או הגדלת רמת הביצועים של המכונה כפי שמשתקף בתקציבי ההנהלה.

61. הסכום בר-ההשבה (שווי השימוש) של המכונה גבוה מערכה בספרים ומעלותה ההיסטורית המופחתת (ראה טבלה 4). לכן, ישות F מבטלת את ההפסד מירידת ערך שהוכר בגין המכונה בסוף שנת 20X0, כך שהמכונה מוצגת על פי עלות היסטורית מופחתת.

טבלה 4 - חישוב ביטול ההפסד מירידת ערך בסוף שנת 20X4

<i>מכונה</i>	
<u>ש"ח</u>	
121,128	ערך בספרים לסוף 20X0 (טבלה 2)
	<i>סוף שנת 20X4</i>
(48,452)	הוצאות פחת (20X1 עד 20X4 - טבלה 5)
<u>25,000</u>	עלויות לשיפור או להגדלת רמת הביצועים של הנכס
<u>97,676</u>	ערך בספרים לפני ביטול הפסד מירידת ערך
<u>122,072</u>	סכום בר-השבה (טבלה 3)
<u>17,324</u>	ביטול הפסד מירידת ערך
<u>115,000</u>	ערך בספרים לאחר ביטול ההפסד
115,000	ערך בספרים: עלות היסטורית מופחתת (טבלה 5) ^(א)

^(א) שווי השימוש של המכונה גדול מהערך בספרים שאמור היה להיות לפי עלות היסטורית מופחתת. לפיכך, גובה הביטול מוגבל עד לסכום בו הערך בספרים של המכונה אינו עולה על עלותו ההיסטורית המופחתת.

טבלה 5 – ריכוז הערך בספרים של המכונה

שנה	עלות היסטורית מופחתת	סכום בר-השבה	הוצאות פחת מותאמות	ביטול הפסד (הפסד) מירידת ערך	ערך בספרים לאחר ירידת ערך
	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>
20X0	150,000	121,128	0	(28,872)	121,128
20X1	135,000	אין חישוב ⁽¹⁾	(12,113)	0	109,015
20X2	120,000	אין חישוב ⁽¹⁾	(12,113)	0	96,902
20X3	105,000	אין חישוב ⁽¹⁾	(12,113)	0	84,789
20X4	90,000		(12,113)		
שיפור או גידול	<u>25,000</u>		--		
	<u>115,000</u>	122,072	<u>(12,113)</u>	17,324	115,000
20X5	95,833	אין חישוב ⁽¹⁾	(19,167) ⁽²⁾	0	95,833

⁽¹⁾ הסכום בר-ההשבה לא חושב מאחר שאין סימן כי ההפסד מירידת ערך עלה או ירד.

⁽²⁾ $115,000/6=19,167$

הדגמה 7א זכויות שאינן מקנות שליטה שנמדדו בתחילה כחלק יחסי מהנכסים הניתנים לזיהוי נטו²

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

62. חברה אם (להלן - האם) רוכשת 80 אחוז מזכויות הבעלות של חברה בת (להלן - הבת) תמורת 2,100 ש"ח, ביום ה- 1 בינואר 20X3. באותו מועד, השווי ההוגן של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי של הבת הוא 1,500 ש"ח. האם בוחרת למדוד את הזכויות שאינן מקנות שליטה כחלק יחסי מהנכסים נטו הניתנים לזיהוי בסך של 300 ש"ח (20% מ- 1,500 ש"ח). מוניטין בסכום של 900 ש"ח הוא ההפרש בין הסכום המצרפי של התמורה שהועברה וסכום הזכויות שאינן מקנות שליטה (2,100 ש"ח + 300 ש"ח) לבין הנכסים הניתנים לזיהוי (1,500 ש"ח).

63. נכסי הבת בכללותם מהווים את קבוצת הנכסים הקטנה ביותר המפיקה תזרימי מזומנים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות. לכן, הבת היא יחידה מניבה-מזומנים. מאחר שיחידות מניבות-מזומנים אחרות של האם חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף, המוניטין בסך 500 ש"ח המתייחס לסינרגיות אלה הוקצה ליחידות מניבות מזומנים אחרות באם. מפני שהיחידה המניבה-מזומנים אשר כוללת את הבת כוללת מוניטין בערכה בספרים, נדרשת בחינת ירידת ערך בכל שנה, או לעיתים תכופות יותר אם קיים סימן לירידת ערך (ראה סעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 15).

64. בסוף שנת 20X3, החברה האם קובעת שהסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים של הבת הוא 1,000 ש"ח. הערך בספרים של הנכסים נטו של הבת, ללא מוניטין הוא 1,350 ש"ח.

² הדגמה זו מבוססת על טיפול חשבונאי בזכויות שאינן מקנות שליטה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, אשר פורסם בינואר 2008 ויחול על דוחות כספיים בשנת 2010. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 דורש מרוכש להכיר במועד הרכישה בזכויות שאינן מקנות שליטה לפי שווין ההוגן או לפי חלקן בשווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש (ללא מוניטין). בניגוד לכך, קובע גילוי דעת מספר 57 דיננים וחשבונות כספיים מאוחדים כי זכויות המיעוט ימדדו במועד הרכישה לפי חלק המיעוט בערך בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש. בעת פרסומו של תקן זה, טרם אומץ בישראל תקן דיווח כספי בינלאומי 3 וגילוי דעת מספר 57 עדיין תקף. הדגמה להמחשה ד7 ממחישה את הבחינה לירידת ערך של יחידה מניבה מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה, כאשר גילוי דעת 57 בתוקף.

בחינת ירידת ערך של הבת (יחידה מניבה-מזומנים)

65. מוניטין הניתן לייחוס לזכויות שאינן מקנות שליטה כלול בסכום בר-ההשבה של הבת בסך של 1,000 ש"ח, אך לא הוכר בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם. לכן, בהתאם לסעיף ג' לנספח ג' לתקן חשבונאות מספר 15, הערך בספרים של הבת מגולם (grossed up) על מנת שיכלול מוניטין הניתן לייחוס לזכויות שאינן מקנות שליטה, לפני שמבוצעת השוואה של סכום זה לסכום בר-ההשבה בסך 1,000 ש"ח. מוניטין שניתן לייחוס לחלק של 80 אחוז של האם בבת, במועד הרכישה הוא 400 ש"ח לאחר הקצאת 500 ש"ח ליחידות מניבות מזומנים אחרות באם. לכן, מוניטין הניתן לייחוס ל-20 אחוז הזכויות שאינן מקנות שליטה בבת במועד הרכישה הוא 100 ש"ח.

טבלה 1 - בחינת ירידת ערך של "חברה בת" בסוף שנת 20X3

סוף שנת 20X3	מוניטין של		סה"כ
	חברה בת	נכסים נטו ניתנים לזיהוי	
	ש"ח	ש"ח	ש"ח
ערך בספרים זכויות שאינן מקנות שליטה שלא הוכרו	400	1,350	1,750
ערך בספרים מותאם	100	--	100
סכום בר-השבה	500	1,350	1,850
הפסד מירידת ערך	-	-	1,000
			850

הקצאת ההפסד מירידת ערך

66. בהתאם לסעיף 104 לתקן חשבונאות מספר 15, ההפסד מירידת ערך בסך של 850 ש"ח מוקצה לנכסים ביחידה על ידי הפחתה תחילה של הערך בספרים של המוניטין.

67. לכן, 500 ש"ח מתוך ההפסד מירידת ערך בסך 850 ש"ח בגין היחידה מוקצה למוניטין. בהתאם לסעיף ג' לנספח ג' של תקן חשבונאות מספר 15, אם חברה בת בבעלות חלקית היא בעצמה יחידה מניבה-מזומנים, ההפסד מירידת ערך של המוניטין מוקצה לזכויות המקנות שליטה ולזכויות שאינן מקנות שליטה על פי אותו בסיס הקצאה של רווח או הפסד. בדוגמה זו, רווח או הפסד מוקצים על בסיס זכויות בעלות יחסיות. מאחר שהמוניטין מוכר רק בגין 80 אחוז של זכויות הבעלות של האם בבת, האם מכירה רק ב-80 אחוז מהפסד זה מירידת ערך מוניטין (כלומר 400 ש"ח).

68. יתרת ההפסד מירידת הערך בסך 350 ש"ח מוכרת באמצעות הקטנת הערכים בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי של הבת (ראה טבלה 2).

טבלה 2 - הקצאת ההפסד מירידת ערך של הבת בסוף שנת 20X3

ס"ח"כ	נכסים נטו	מוניטין	סוף שנת 20X3
	ניתנים לזיהוי		
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
1,750	1,350	400	ערך בספרים
<u>(750)</u>	<u>(350)</u>	<u>(400)</u>	הפסד מירידת ערך
<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	=	ערך בספרים אחרי הפסד מירידת ערך

הדגמה 7ב זכויות שאינן מקנות שליטה שנמדדו בתחילה בשווי הוגן והחברה הבת המתייחסת היא יחידה מניבה-מזומנים עצמאית³

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

68א. חברה אם (להלן - האם) רוכשת 80 אחוז מזכויות הבעלות של חברה בת (להלן - הבת) תמורת 2,100 ש"ח, ביום 1 בינואר 20x3. באותו מועד, השווי ההוגן של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי של הבת הוא 1,500 ש"ח. החברה האם בוחרת למדוד את הזכויות שאינן מקנות שליטה בשווי הוגן, שהוא 350 ש"ח. מוניטין בסכום של 950 ש"ח הוא ההפרש בין הסכום המצרפי של התמורה שהועברה וסכום הזכויות שאינן מקנות שליטה (2,100 ש"ח + 350 ש"ח) לבין הנכסים נטו הניתנים לזיהוי (1,500 ש"ח).

68ב. נכסי הבת בכללותם מהווים את קבוצת הנכסים הקטנה ביותר המפיקה תזרימי מזומנים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות. לכן, הבת היא יחידה מניבה-מזומנים. מאחר שיחידות מניבות מזומנים אחרות של האם חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף, המוניטין בסכום של 500 ש"ח המתייחס לסינרגיות אלה הוקצה ליחידות מניבות מזומנים אחרות באם. מפני שהבת כוללת מוניטין בערכה בספרים, נדרשת בחינת ירידת ערך בכל שנה, או לעיתים תכופות יותר אם קיים סימן לירידת ערך (ראה סעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 15).

בחינת ירידת ערך של הבת

68ג. בסוף שנת 20x3, האם קובעת שהסכום בר-ההשבה של היחידה מניבה-מזומנים הבת הוא 1,650 ש"ח. הערך בספרים של הנכסים נטו של הבת, ללא מוניטין הוא 1,350 ש"ח.

טבלה 1 - בחינת ירידת ערך של הבת בסוף שנת 20x3

סוף שנת 20x3	מוניטין	נכסים נטו ניתנים לזיהוי	סה"כ
	ש"ח	ש"ח	ש"ח
ערך בספרים	450	1,350	1,800
סכום בר-השבה	-	-	<u>1,650</u>
הפסד מירידת ערך			<u>150</u>

³ הדגמה זו מבוססת על טיפול חשבונאי בזכויות שאינן מקנות שליטה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, אשר פורסם בינואר 2008 ויחול על דוחות כספיים בשנת 2010. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 דורש מרוכש להכיר במועד הרכישה בזכויות שאינן מקנות שליטה לפי שווין ההוגן או לפי חלקן בשווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש (ללא מוניטין). בניגוד לכך, קובע גילוי דעת מספר 57 דינים וחשבונות כספיים מאוחדים כי זכויות המיעוט ימדדו במועד הרכישה לפי חלק המיעוט בערך בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש. בעת פרסומו של תקן זה, טרם אומץ בישראל תקן דיווח כספי בינלאומי 3 וגילוי דעת מספר 57 עדיין תקף. הדגמה להמחשה ד7 ממחישה את הבחינה לירידת ערך של יחידה מניבה מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה, כאשר גילוי דעת 57 בתוקף.

הקצאת ההפסד מירידת ערך

ד.68. בהתאם לסעיף 104 לתקן חשבונאות מספר 15, ההפסד מירידת ערך בסך 150 ש"ח מוקצה לנכסים ביחידה על ידי הפחתה תחילה של הערך בספרים של המוניטין.

ה.68. לכן, מלוא הסכום של ההפסד מירידת הערך בסך 150 ש"ח בגין היחידה מוקצה למוניטין. בהתאם לסעיף 6ג של נספח ג' לתקן חשבונאות מספר 15, אם חברה בת בבעלות חלקית היא בעצמה יחידה מניבה-מזומנים, ההפסד מירידת ערך של המוניטין מוקצה לזכויות המקנות שליטה ולזכויות שאינן מקנות שליטה על פי אותו בסיס הקצאה של רווח או הפסד.

הדגמה 7 זכויות שאינן מקנות שליטה שנמדדו בתחילה בשווי הוגן והחברה הבת המתייחסת היא חלק מיחידה מניבה-מזומנים גדולה יותר⁴

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

168. נניח כי בדוגמה של צירוף העסקים המתואר בסעיף 68א בהדגמה 7ב, הנכסים של החברה הבת (להלן - הבת) יפיקו תזרימי מזומנים חיוביים יחד עם נכסים אחרים או קבוצות נכסים אחרות של החברה האם (להלן - האם). לפיכך, במקום שהבת תהיה יחידה מניבה-מזומנים לצורך בחינת ירידת ערך, הבת הופכת לחלק מיחידה מניבה-מזומנים גדולה יותר, יחידה Z. יחידות מניבות מזומנים אחרות של האם חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף. לפיכך, מוניטין המתייחס לסינרגיות אלה, בסך 500 ש"ח, הוקצה ליחידות מניבות מזומנים אלה. המוניטין של יחידה Z המתייחס לצירופי עסקים קודמים הוא 800 ש"ח.

168. מאחר שיחידה Z כוללת מוניטין בערכה בספרים, הן מהבת והן מצירופי עסקים קודמים, נדרשת בחינת ירידת ערך בכל שנה, או לעיתים תכופות יותר אם קיים סימן לירידת ערך (ראה סעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 15).

בחינת ירידת ערך של הבת

168. בסוף שנת 20x3, האם קובעת שהסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים Z הוא 3,300 ש"ח. הערך בספרים של הנכסים נטו של יחידה Z, ללא מוניטין בסך הוא 2,250 ש"ח.

טבלה 1 - בחינת ירידת ערך של יחידה Z בסוף שנת 20X3

סוף שנת 20X3	מוניטין	נכסים נטו ניתנים לזיהוי	סה"כ
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
ערך בספרים	1,250	2,250	3,500
סכום בר-השבה	-	-	<u>3,300</u>
הפסד מירידת ערך			<u>200</u>

⁴ הדגמה זו מבוססת על טיפול חשבונאי בזכויות שאינן מקנות שליטה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, אשר פורסם בינואר 2008 ויחול על דוחות כספיים בשנת 2010. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 דורש מרוכש להכיר במועד הרכישה בזכויות שאינן מקנות שליטה לפי שווין ההוגן או לפי חלקן בשווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש (ללא מוניטין). בניגוד לכך, קובע גילוי דעת מספר 57 דינים וחשבונות כספיים מאוחדים כי זכויות המיעוט ימדדו במועד הרכישה לפי חלק המיעוט בערך בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש. בעת פרסומו של תקן זה, טרם אומץ בישראל תקן דיווח כספי בינלאומי 3 וגילוי דעת מספר 57 עדיין תקף. הדגמה להמחשה 7ד ממחישה את הבחינה לירידת ערך של יחידה מניבה מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה, כאשר גילוי דעת 57 בתוקף.

הקצאת ההפסד מירידת ערך

ט.68. בהתאם לסעיף 104 לתקן חשבונאות מספר 15, יש להקצות את ההפסד מירידת ערך בסך של 200 ש"ח לנכסים ביחידה על ידי הפחתה תחילה של הערך בספרים של מוניטין. לפיכך, מלוא הסכום של ההפסד מירידת ערך בסך של 200 ש"ח בגין יחידה מניבה-מזומנים Z מוקצה למוניטין. בהתאם לסעיף ג' 7 בנספח ג' לתקן חשבונאות מספר 15, אם חברת בת בבעלות חלקית היא חלק מיחידה מניבה-מזומנים גדולה יותר, ההפסד מירידת ערך של מוניטין יוקצה תחילה לחלקים של היחידה מניבה-מזומנים Z, ולאחר מכן לזכויות שמקנות שליטה ולזכויות שאינן מקנות שליטה של הבת בבעלות חלקית.

י.68. האם מקצה את ההפסד מירידת הערך לחלקים של היחידה המניבה-מזומנים על בסיס הערכים בספרים היחסיים של המוניטין של החלקים לפני ירידת הערך. בדוגמה זו לבת הוקצה 36 אחוז מירידת הערך (450/1,250). ההפסד מירידת הערך מוקצה לזכויות המקנות שליטה ולזכויות שאינן מקנות שליטה על פי אותו בסיס הקצאה של רווח או הפסד.

הדגמה 7 זכויות שאינן מקנות שליטה שנמדדות כחלק יחסי מהערכים בספרים של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי בהתאם לגילוי דעת מספר 57⁵

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

68יא. חברה אם (להלן - האם) רוכשת 80 אחוז מזכויות הבעלות של חברה בת (להלן - הבת) תמורת 2,100 ש"ח, ביום ה-1 בינואר 20X3. באותו מועד, השווי ההוגן של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי של הבת הוא 1,500 ש"ח וערכם בספרים הוא 1,300 ש"ח. עודף השווי ההוגן על הערך בספרים של נכסי החברה הבת מיוחס לנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. האם מודדת את זכויות המיעוט בהתאם לגילוי דעת מספר 57 לפי חלקן היחסי בערך בספרים של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי בסך של 260 ש"ח (20% מ-1,300 ש"ח). מוניטין בסכום של 900 ש"ח הוא עודף עלות הרכישה (2,100 ש"ח) על חלק החברה האם בשווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי (1,200 ש"ח, 80% מ-1,500 ש"ח).

68יב. נכסי הבת בכללותם מהווים את קבוצת הנכסים הקטנה ביותר המפיקה תזרימי מזומנים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות. לכן, הבת היא יחידה מניבה-מזומנים. מאחר שיחידות מניבות-מזומנים אחרות של האם חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף, המוניטין בסך 500 ש"ח המתייחס לסינרגיות הוקצה ליחידות מניבות מזומנים אחרות באם. מאחר שהיחידה המניבה-מזומנים אשר כוללת את הבת כוללת מוניטין בערכה בספרים, נדרשת בחינה לירידת ערך בכל שנה, או לעיתים תכופות יותר אם קיים סימן לירידת ערך (ראה סעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 15).

68יג. בסוף שנת 20X3, החברה האם קובעת שהסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים של הבת הוא 1,000 ש"ח. הערך בספרי החברה האם של הנכסים נטו של הבת, ללא מוניטין הוא 1,310 ש"ח.

בחינת ירידת ערך של הבת (יחידה מניבה-מזומנים)

68יד. הסכום בר-ההשבה של הבת בסך 1,000 ש"ח כולל גם את המוניטין ואת עודף השווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי של הבת על ערכם בספרים, המתייחסים למיעוט, אך סכומים אלה לא הוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם. לכן, בהתאם לסעיף 44 לנספח ג' לתקן חשבונאות מספר 15, הערך בספרים של הבת מגולם (grossed up) על מנת שיכלול גם את המוניטין ואת עודף השווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי של הבת על ערכם בספרים, המתייחסים למיעוט, לפני שמבוצעת השוואה של סכום זה לסכום בר-

⁵ הדגמה זו מבוססת על טיפול חשבונאי בזכויות המיעוט בהתאם לגילוי דעת מספר 57 דיניים וחשבונות כספיים מאוחדים לפיו זכויות המיעוט נמדדות לפי חלק המיעוט בערך בספרים של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי של החברה הבת.

ההשבה בסך 1,000 ש"ח. מונויטין המתייחס לחלק של 80 אחוז של האם בבת, במועד הרכישה הוא 400 ש"ח לאחר הקצאת 500 ש"ח ליחידות מניבות מזומנים אחרות באם. לכן, מונויטין הניתן לייחוס ל-20 אחוז זכויות המיעוט בבת במועד הרכישה הוא 100 ש"ח. עודף השווי ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי של הבת על ערכם בספרים, המתייחס לזכויות המיעוט במועד הרכישה הוא 40 ש"ח (20% מ-1,300-1,500).

טבלה 1 - בחינת ירידת ערך של "חברה בת" בסוף שנת 20X3

סוף שנת 20X3	מונויטין של חברה בת לזיהוי	נכסים נטו ניתנים לזיהוי	סה"כ
	ש"ח	ש"ח	ש"ח
ערך בספרים	400	1,310	1,710
זכויות מיעוט	100	40	140
ערך בספרים מותאם	500	1,350	1,850
סכום בר-השבה	-	-	1,000
הפסד מירידת ערך			850

הקצאת ההפסד מירידת ערך

68טו. בהתאם לסעיף 104 לתקן חשבונאות מספר 15, ההפסד מירידת ערך בסך של 850 ש"ח מוקצה לנכסים ביחידה על ידי הפחתה תחילה של הערך בספרים של המונויטין.

68טז. לכן, 500 ש"ח מתוך ההפסד מירידת ערך בסך 850 ש"ח בגין היחידה מוקצה למונויטין. בהתאם לסעיף 64 לנספח ג' של תקן חשבונאות מספר 15, אם חברה בת בבעלות חלקית היא בעצמה יחידה מניבה-מזומנים, ההפסד מירידת ערך של המונויטין מוקצה לחברה האם ולזכויות המיעוט על פי אותו בסיס הקצאה של רווח או הפסד. בדוגמה זו, רווח או הפסד מוקצים על בסיס זכויות בעלות יחסיות. מאחר שהמונויטין מוכר רק בגין 80 אחוז של זכויות הבעלות של האם בבת, האם מכירה ב-80 אחוז מהפסד זה מירידת ערך מונויטין (כלומר 400 ש"ח) ואינה מכירה ב-20 אחוז מההפסד (כלומר 100 ש"ח) בגין המונויטין המיוחס למיעוט שלא הוכר בדוחות הכספיים.

68יז. מאחר שהנכסים נטו הניתנים לזיהוי של החברה הבת הוכרו לפי 80% משווי ההוגן ו-20% (המתייחס לזכויות המיעוט) מערכם בספרים, הפסד המתייחס לעודף השווי ההוגן של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי על ערכם בספרים (200 ש"ח), יוקצה בין החברה האם לבין זכויות המיעוט לפי אותו בסיס הקצאה של רווח או הפסד וההפסד המתייחס לזכויות המיעוט (40 ש"ח) לא יוכר בדוחות הכספיים המאוחדים. כל הפסד מירידת ערך מעבר לסכום זה (200 ש"ח) יוכר ויוקצה לחברה האם ולזכויות המיעוט על פי בסיס ההקצאה של הרווח או הפסד (ראה טבלה 2 וטבלה 3).

טבלה 2 - הקצאת ההפסד מירידת ערך של הבת בסוף שנת 20X3

סוף שנת 20X3	מוניטין	נכסים נטו	סה"כ
		ניתנים לזיהוי	
	ש"ח	ש"ח	ש"ח
ערך בספרים	400	1,310	1,710
הפסד מירידת ערך	(400)	(310)	(710)
ערך בספרים אחרי הפסד מירידת ערך	=	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>

טבלה 3 - הקצאת ההפסד מירידת ערך של הבת בסוף שנת 20X3 לחברה האם ולזכויות

המיעוט

סוף שנת 20X3	חברה	זכויות מיעוט	סה"כ
	אם		
	ש"ח	ש"ח	ש"ח
הפסד מירידת ערך מוניטין	(400)	-	(400)
הפסד מירידת ערך נכסים בגין עודף השווי ההוגן על הערך בספרים (200)			
הפסד מירידת ערך נכסים מעבר לעודף השווי ההוגן על הערך בספרים	(160)	-	(160)
הפסד מירידת ערך נכסים מעבר לעודף השווי ההוגן על הערך בספרים	(120)	(30)	(150)
ערך בספרים אחרי הפסד מירידת ערך	(680)	(30)	(710)
הפסד מירידת ערך המתייחס לסכומים שלא הוכרו בדוחות הכספיים	=	(140)	(140)
סה"כ הפסד מירידת ערך של היחידה	(680)	(170)	(850)

בהדגמה זו, אין התייחסות להשפעות מסים.

רקע

69. לישות M שלוש יחידות מניבות-מזומנים: A, B ו- C. הערכים בספרים של יחידות אלה, אינם כוללים מוניטין. לאחרונה חלו שינויים בעלי השפעה שלילית בסביבה הטכנולוגית בה פועלת ישות M. כתוצאה מכך, ישות M מבצעת מבחני ירידת ערך לכל אחת מהיחידות מניבות מזומנים שלה. לסוף שנת 20X0, הערכים בספרים של יחידות A, B ו- C הם 100 ש"ח, 150 ש"ח, ו- 200 ש"ח, בהתאמה.

70. הפעילויות מנוהלות ממרכז ההנהלה הראשית. הערך בספרים של מרכז ההנהלה הראשית הוא 200 ש"ח: מבנה ההנהלה - 150 ש"ח ומרכז מחקר - 50 ש"ח. הערכים בספרים היחסיים של היחידות מניבות-מזומנים מהווים אינדיקציה סבירה לחלק של מבנה ההנהלה, המוקדש לכל יחידה מניבה-מזומנים. הערך בספרים של מרכז המחקר לא ניתן להקצאה באופן סביר לכל אחת מהיחידות מניבות-מזומנים.

71. יתרת אומדן אורך החיים השימושיים של יחידה מניבה-מזומנים A היא 10 שנים. יתרת אורך החיים השימושיים של יחידות B ו- C ומרכז ההנהלה היא 20 שנה. מרכז ההנהלה מופחת בשיטת הקו הישר.

72. הסכום בר-ההשבה (כלומר, הגבוה מבין שווי שימוש לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה) של כל יחידה מניבה-מזומנים מבוסס על שווי השימוש שלה. שווי השימוש מחושב תוך שימוש בשיעור ניכיון לפני מס של 15 אחוז.

זיהוי נכסים משותפים

73. בהתאם לסעיף 102 לתקן חשבונאות מספר 15, ישות M מזהה תחילה את כל הנכסים המשותפים המתייחסים ליחידות מניבות-המזומנים הנבחנות. הנכסים המשותפים כוללים את מבנה ההנהלה הראשית ואת מרכז המחקר.

74. ישות M מחליטה לאחר מכן כיצד לטפל בכל נכס משותף:

(א) הערך בספרים של מבנה ההנהלה ניתן להקצאה באופן סביר ועקבי ליחידות מניבות-מזומנים הנבחנות; וכן

(ב) הערך בספרים של מרכז המחקר לא ניתן להקצאה באופן סביר ועקבי לכל אחת מהיחידות מניבות-מזומנים הנבחנות.

הקצאת נכסים משותפים

75. הערך בספרים של מבנה ההנהלה מוקצה לערך בספרים של כל יחידה מניבה-מזומנים. נעשה שימוש בבסיס שקלול להקצאה מאחר ואומדן יתרת אורך החיים השימושיים של יחידה A הוא 10 שנים, ואילו אומדן יתרת אורך החיים השימושיים של יחידות B ו- C הוא 20 שנה.

טבלה 1. חישוב ההקצאה המשוקללת של הערך בספרים של מבנה ההנהלה

סך הכל	C	B	A	סוף שנת 20X0
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
450	200	150	100	ערך בספרים
	20	20	10	אורך חיים שימושיים
	2	2	1	משקל על פי אורך חיים
800	400	300	100	ערך בספרים לאחר שיקלול
100%	50%	38%	12%	הקצאה יחסית של מבנה ההנהלה
	400/800	300/800	100/800	
<u>150</u>	<u>75</u>	<u>56</u>	<u>19</u>	הקצאת הערך בספרים של המבנה
<u>600</u>	<u>275</u>	<u>206</u>	<u>119</u>	ערך בספרים לאחר הקצאת המבנה

קביעת הסכום בר-ההשבה וחישוב הפסדים מירידת ערך

76. סעיף 102 לתקן חשבונאות מספר 15, דורש תחילה להשוות בין הסכום בר-ההשבה של כל יחידה מניבה-מזומנים לבין הערך בספרים, הכולל את החלק של הערך בספרים של מבנה ההנהלה שהוקצה ליחידה, ולהכיר בהפסד מירידת ערך. סעיף 102 לתקן חשבונאות מספר 15, דורש לאחר מכן להשוות בין הסכום בר ההשבה של ישות M כולה (כלומר, הקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות-מזומנים אשר כוללת את מרכז המחקר) לבין ערכה בספרים, הכולל את מבנה ההנהלה ואת מרכז המחקר.

טבלה 2. חישוב שווי השימוש של יחידות A, B, C, וישות M לסוף שנת 20X0

שנה	A		B		C		M	
	תזרימי	סכום	תזרימי	סכום	תזרימי	סכום	תזרימי	סכום
	מזומנים	מהוון	מזומנים	מהוון	מזומנים	מהוון	מזומנים	מהוון
	עתידיים	(15%)	עתידיים	(15%)	עתידיים	(15%)	עתידיים	(15%)
	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
1	18	16	9	8	10	9	39	34
2	31	23	16	12	20	15	72	54
3	37	24	24	16	34	22	105	69
4	42	24	29	17	44	25	128	73
5	47	24	32	16	51	25	143	71
6	52	22	33	14	56	24	155	67
7	55	21	34	13	60	22	162	61
8	55	18	35	11	63	21	166	54
9	53	15	35	10	65	18	167	48
10	48	12	35	9	66	16	169	42
11			36	8	66	14	132	28
12			35	7	66	12	131	25
13			35	6	66	11	131	21
14			33	5	65	9	128	18
15			30	4	62	8	122	15
16			26	3	60	6	115	12
17			22	2	57	5	108	10
18			18	1	51	4	97	8
19			14	1	43	3	85	6
20			10	1	35	2	71	4
	שווי שימוש	<u>199</u>	<u>164</u>		<u>271</u>		<u>720</u> ^(N)	

^(N) ההנחה היא שמרכז המחקר מפיק תזרימי מזומנים נוספים לישות בכללותה. לכן, שווי השימוש המצרפי של היחידות מניבות-המזומנים נמוך משווי השימוש של העסק כולו. תזרימי המזומנים הנוספים אינם מיוחסים למבנה ההנהלה.

טבלה 3. מבחן ירידת ערך ליחידות A, B ו-C

			סוף שנת 20X0
C	B	A	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
275	206	119	ערך בספרים (לאחר הקצאת המבנה – טבלה 1)
<u>271</u>	<u>164</u>	<u>199</u>	סכום בר-השבה (טבלה 2)
<u>(4)</u>	<u>(42)</u>	<u>0</u>	הפסד מירידת ערך

77. הצעד הבא הוא להקצות את ההפסדים מירידת ערך בין הנכסים של היחידות מניבות-מזומנים ומבנה ההנהלה.

טבלה 4. הקצאה של ההפסדים מירידת ערך ליחידות מניבות-מזומנים B ו-C

		יחידה מניבה-מזומנים
C	B	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
⁽³⁾ (1)	⁽¹⁾ (12)	למבנה ההנהלה
<u>⁽⁴⁾ (3)</u>	<u>⁽²⁾ (30)</u>	לנכסי היחידה מניבה-מזומנים
<u>(4)</u>	<u>(42)</u>	סך ההפסד

⁽¹⁾ 42 כפול היחס $56/206 = 12$. היחס מורכב מהחלק היחסי שהוקצה ליחידה של מבנה ההנהלה (56), חלקי נכסי היחידה (150) ועוד החלק היחסי של מבנה ההנהלה (56).

⁽²⁾ 42 כפול היחס $150/206 = 30$. היחס מורכב מנכסי היחידה (150), חלקי נכסי היחידה (150) ועוד החלק היחסי שהוקצה ליחידה של מבנה ההנהלה (56).

⁽³⁾ 4 כפול היחס $75/275 = 1$. היחס מורכב מהחלק היחסי שהוקצה ליחידה של מבנה ההנהלה (75), חלקי סך נכסי היחידה (200) ועוד החלק היחסי של מבנה ההנהלה (75).

⁽⁴⁾ 4 כפול היחס $200/275 = 3$. היחס מורכב מנכסי היחידה (200), חלקי נכסי היחידה (200) ועוד החלק היחסי שהוקצה ליחידה של מבנה ההנהלה (75).

78. מאחר שלא ניתן להקצות באופן סביר ועקבי את מרכז המחקר ליחידות מניבות-מזומנים A, B ו-C, ישות M משווה בין הערך בספרים של הקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות-מזומנים, אליה ניתן לייחס את הערך בספרים של מרכז המחקר (כלומר ישות M כולה), לבין הסכום בר-ההשבה שלה.

טבלה 5. מבחן ירידת ערך של הקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות-מזומנים, אליה ניתן לייחס את הערך בספרים של מרכז המחקר (כלומר, הישות M)

ישות M	מרכז מחקר	מבנה	C	B	A	סוף שנת 20X0
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
650	50	150	200	150	100	ערך בספרים
						הפסד מירידת ערך הנובע
						מהשלב הראשון של
<u>(46)</u>	--	<u>(13)</u>	<u>(3)</u>	<u>(30)</u>	--	המבחן
						ערך בספרים לאחר השלב
<u>604</u>	<u>50</u>	<u>137</u>	<u>197</u>	<u>120</u>	<u>100</u>	הראשון של המבחן
<u>720</u>						סכום בר-השבה (טבלה 2)
						הפסד מירידת ערך
						מיחידת מניבה מזומנים
<u>0</u>						הגדולה ביותר

79. לפיכך, אין הפסד נוסף מירידת ערך כתוצאה מיישום מבחן ירידת ערך לישות M בכללותה. רק הפסד מירידת ערך בסך 46 ש"ח מוכר כתוצאה מיישום השלב הראשון של המבחן ליחידות B,A ו-C.

נספח ג

בחינת ירידת ערך של יחידות מניבות מזומנים עם מוניטין וזכויות שאינן מקנות שליטה⁶

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

1ג. בהתאם לתקן חשבונאות מספר X, צירופי עסקים, הרוכש מודד ומכיר במוניטין למועד הרכישה, שנמדד כמפורט בסעיף 32 לתקן הנ"ל.

בחינת ירידת ערך

2ג. בחינת ירידת ערך כרוכה בהשוואה בין הסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים לבין הערך בספרים של היחידה המניבה-מזומנים.

3ג. אם ישות מודדת זכויות שאינן מקנות שליטה כחלק יחסי בנכסים נטו הניתנים לזיהוי של חברה בת במועד הרכישה, במקום בשווי הוגן, מוניטין שמיוחס לזכויות שאינן מקנות שליטה נכלל בסכום בר-ההשבה של היחידה המניבה-מזומנים המתייחסת, אך לא מוכר בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם. כתוצאה מכך, ישות תגלם את הערך בספרים של מוניטין שהוקצה ליחידה כדי לכלול את המוניטין שמיוחס לזכויות שאינן מקנות שליטה. לאחר מכן, מבוצעת השוואה בין ערך בספרים מתואם זה לבין הסכום בר-ההשבה של היחידה על מנת לקבוע אם נפגם ערכה של היחידה המניבה-מזומנים.

הקצאה של הפסד מירידת ערך

4ג. סעיף 104 דורש שכל הפסד מירידת ערך שזוהה יוקצה תחילה להקטנת הערך בספרים של מוניטין שהוקצה ליחידה ולאחר מכן לנכסים אחרים ביחידה באופן יחסי לבסיס של הערך בספרים של כל נכס ביחידה.

5ג. אם חברה בת, או חלק מחברה בת, שבה יש זכויות שאינן מקנות שליטה, הן עצמן הינן יחידה מניבה-מזומנים, ההפסד מירידת ערך מוקצה בין החברה האם לבין הזכויות שאינן מקנות שליטה לפי אותו בסיס שהרווח או הפסד מוקצה.

6ג. אם חברה בת, או חלק מחברה בת, שבה יש זכויות שאינן מקנות שליטה מהוות חלק מיחידה מניבה-מזומנים גדולה יותר, הפסדים מירידת ערך מוניטין מוקצים לחלקים של

⁶ נספח זה מבוסס על טיפול חשבונאי בזכויות שאינן מקנות שליטה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, אשר פורסם בינואר 2008 ויחול על דוחות כספיים בשנת 2010. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 דורש מרוכש להכיר במועד הרכישה בזכויות שאינן מקנות שליטה לפי שווי הוגן או לפי חלקן בשווי הוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש (ללא מוניטין). בניגוד לכך, קובע גילוי דעת מספר 57 דינים וחשבונות כספיים מאוחדים כי זכויות המיעוט ימדדו במועד הרכישה לפי חלק המיעוט בערך בספרים של הנכסים הניתנים לזיהוי נטו של הנרכש. בעת פרסומו של תקן זה, טרם אומץ בישראל תקן דיווח כספי בינלאומי 3 וגילוי דעת מספר 57 עדיין תקף.

היחידה המניבה-מזומנים שיש להם זכויות שאינן מקנות שליטה ולחלקים שאין להם זכויות כאמור. ההפסדים מירידת ערך יוקצו לחלקים של היחידה המניבה-מזומנים לפי בסיס של:

(א) במידה שירידת הערך מתייחסת למוניטין ביחידה מניבה-מזומנים, הערכים בספרים היחסיים של המוניטין של החלקים לפני ירידת הערך; וכן

(ב) במידה שירידת הערך מתייחסת לנכסים הניתנים לזיהוי ביחידה מניבה-מזומנים, הערכים בספרים היחסיים של הנכסים הניתנים לזיהוי של החלקים לפני ירידת הערך. כל ירידת ערך כזו מיוחסת לנכסים של החלקים של כל יחידה באופן יחסי על בסיס הערך בספרים של כל נכס ביחידה.

בחלקים שיש בהם זכויות שאינן מקנות שליטה, ההפסד מירידת ערך מוקצה בין החברה האם לבין הזכויות שאינן מקנות שליטה לפי אותו בסיס שהרווח או הפסד מוקצה.

7ג. אם הפסד מירידת ערך אשר ניתן לייחוס לזכויות שאינן מקנות שליטה מתייחס למוניטין שלא הוכר בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם (ראה סעיף 3ג), ירידת הערך אינה מוכרת כהפסד מירידת ערך מוניטין. במקרים אלה, רק הפסד מירידת ערך המתייחס למוניטין שהוקצה לחברה האם יוכר כהפסד מירידת ערך מוניטין.

8ג. הדגמה להמחשה 7 ממחישה את מבחני ירידת הערך של יחידה מניבה-מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה.

**הבדלים בין תקן חשבוונאות מספר 15 (מעודכן 2009) לבין תקן
חשבוונאות בינלאומי 36**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. המבוא לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. המבוא לתקן זה מתמצת את ההבדלים לעומת תקן חשבוונאות מספר 15, שפורסם בפברואר 2003.
2. עד לאימוצו של תקן חשבוונאות בינלאומי 27 בישראל, ואימוץ מתכונת התקינה הבינלאומית להכללת ההשקעות בחברות בנות בדוחות הכספיים הנפרדים, הושמט בתקן זה סעיף 4(א) לתקן הבינלאומי.
3. הערת שוליים לסעיף 12(ו) לתקן הבינלאומי הושמטה בתקן זה.
4. המשפט האחרון בסעיף 36 והמשפט השני בסעיף 100 לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה.
5. סעיף 67(א) לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. כמו כן, הדוגמה שלאחר סעיף 67 תוקנה בהתאם.
6. סעיף 80 לתקן הבינלאומי תוקן על מנת להבהיר כי מוניטין שנרכש בצירוף עסקים, יוקצה ממועד הרכישה לא רק ליחידות מניבות מזומנים של הרוכש, אלא לכל אחת מהיחידות המניבות-מזומנים או קבוצות של היחידות המניבות-מזומנים של הנרכש ולכל אחת מהיחידות המניבות-מזומנים או קבוצות של היחידות המניבות-מזומנים של הרוכש, אשר חזויות ליהנות מהסינרגיות של הצירוף.
7. סעיפים 84, 85 ו-133 לתקן הבינלאומי עסקו בהקצאה ראשונית של מוניטין שלא ניתנת להשלמה עד תום התקופה השנתית שבה בוצע צירוף העסקים. סעיפים אלה הושמטו מתקן זה ויאומצו עם אימוצו של תקן דיווח כספי בינלאומי 3.
8. החלק הראשון של סעיף 97 לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. כמו כן, החלק הראשון של סעיף 98 לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה.
9. סעיפים 130(ד)(iii), 130(ה), 130(ז), 132, 134 ו-135 לתקן הבינלאומי שעוסקים בגילויים הושמטו מתקן זה. כמו כן, הושמט המשפט האחרון מסעיף 136 לתקן הבינלאומי שמתייחס לגילויים בסעיפים 134 ו-135.

10. לדוגמאות להמחשה 7א, 7ב ו- 7ג בנספח הנחיות היישום לתקן הבינלאומי ולנספח ג' לתקן הבינלאומי נוספו הערות שוליים המבהירות כי הטיפול החשבונאי המוצג בהן הוא בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 אשר טרם אומץ בישראל וכי דרישות המדידה של זכויות המיעוט הקיימות בתקן זה שונות מדרישות המדידה בגילוי דעת מספר 57.
11. לנספח הנחיות היישום נוספה דוגמה להמחשה 7ד, אשר ממחישה את הבחינה לירידת ערך של יחידה מניבה מזומנים עם מוניטין, שאינה בבעלות מלאה, כאשר זכויות המיעוט נמדדות בהתאם לגילוי דעת מספר 57.
12. דוגמה להמחשה 9 בנספח הנחיות היישום לתקן הבינלאומי עוסקת בגילויים לגבי יחידות מניבות מזומנים עם מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. לאור השמטת סעיפי הגילוי כאמור בסעיף 9 לעיל, הושמטה גם דוגמה להמחשה 9 וסעיף 137 לתקן הבינלאומי, אשר מפנה לדוגמה זו.
13. סעיפים 138-140 לתקן הבינלאומי, אשר כללו הוראות מעבר ומועד תחילה הושמטו מתקן זה. במקום זאת, קובע סעיף 138 לתקן זה כי ישות תיישם תקן זה מכאן ואילך החל מהדוחות הכספיים לתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2009. לתקן זה נוספו סעיפים 141-144 אשר קובעים שינויים בתקני חשבונאות אחרים.
14. סעיף 141 לתקן הבינלאומי ביטל את תקן חשבונאות בינלאומי 36, שפורסם בשנת 1999. סעיף 139 לתקן זה מבטל את תקן חשבונאות מספר 15, שפורסם בשנת 2003.
15. סעיף א3א(א) לתקן הבינלאומי נוסח מחדש בתקן זה.
16. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים :
- (א) ההפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, *צירופי עסקים*, בסעיף 91 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת מספר 57 *דינים וחשבונות כספיים מאוחדים*, בתקן זה.
- (ב) ההפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5, *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו* בסעיף 2(ט) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 8 *פעילויות מופסקות* בתקן זה.
- (ג) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, *מלאי* בסעיף 2א(א) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 26, *מלאי*, בתקן זה.

- (ד) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 11, *חוזי הקמה* בסעיף 2(ב) הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 4, *עבודות על פי חוזה ביצוע*, בתקן זה.
- (ה) ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, *מסים על ההכנסה*, בסעיפים 2(ג) ו-64 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 19, *מסים על ההכנסה*, בתקן זה.
- (ו) ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, *רכוש קבוע*, בסעיפים 5, 60, 119 ו-128 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע*, בתקן זה.
- (ז) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 19, *הטבות עובד*, בסעיף 2(ד) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת מספר 20, *הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי פיצויי פיטורים*, *פיצויי פרישה ופנסיה*, בתקן זה.
- (ח) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 21, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*, בסעיף 83 הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 13, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*.
- (ט) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, *השקעות בחברות כלולות*, בסעיף 4(ב) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת מספר 68, *שיטת השווי המאזני*, בתקן זה.
- (י) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31, *זכויות בעסקאות משותפות*, בסעיף 4(ג) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת מספר 57 *דינים וחשבונות כספיים מאוחדים*, בתקן זה.
- (יא) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, *נכסים בלתי מוחשיים*, בסעיף 125 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 30, *נכסים בלתי מוחשיים*, בתקן זה.
- (יב) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40, *נדל"ן להשקעה* בסעיפים 2(ו) ו-5 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 16 *נדל"ן להשקעה* בתקן זה.
- (יג) ההפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 8, *מגזרי פעילות*, בסעיפים 80(ב), 129, 130(ג)(ii), 130(ד)(i) ו-130(ד)(ii) לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 11, *דיווח מגזרי*, בתקן זה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
פרופסור אפרים צדקה
רו"ח משה פרץ

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
מר מתן אורבך
מר שקד פורת

יועצים מקצועיים

רו"ח רונן מנשס
רו"ח שאול טבח

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דורון דבי
רו"ח אבי דויטשמן
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח יזהר קנה

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

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