

רכוש קבוע

IAS 16

רכוש קבוע

רקע

□ IAS 16 הוא התקן העיקרי שעוסק בטיפול החשבונאי ברכוש קבוע.

□ התקן קובע את כללי ההכרה והמידדה הראשונית, המדידה לאחר ההכרה לראשונה והגריעה של פריט רכוש קבוע.

□ התקן מאפשר בחירה של מדיניות חשבונאית בין שתי שיטות מדידה לאחר ההכרה הראשונית ברכוש קבוע: שיטת העלות או שיטת הערכה מחדש, כאשר יש ליישם את אותה מדיניות לגבי כל קבוצה של פריטי רכוש קבוע.

רכוש קבוע הגדרה

רכוש קבוע מוגדר כפריטים מוחשיים אשר עומדים בשני התנאים הבאים:

- (1) מוחזקים לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים, או לצרכים מנהליים; וכן,
- (2) חזוי שמשך השימוש בהם יהיה ארוך מתקופה אחת.

רכוש קבוע

הכרה ומדידה לראשונה – עקרון ההכרה

עקרון ההכרה:

העלות של פריט רכוש קבוע תוכר כנכס אם מתקיימים שני התנאים הבאים (במצטבר):
(1) צפוי שההטבות הכלכליות העתידיות הקשורות לפריט יזרמו אל הישות המדווחת;
וכן,

(2) העלות של הפריט ניתנת למדידה באופן מהימן.

בהתאם לתקן, פריט רכוש קבוע, אשר כשיר להכרה כנכס, יימדד לראשונה בעלותו.

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

העלות של פריט רכוש קבוע לצורך ההכרה כוללת את שלושת המרכיבים הבאים:

א- עלות רכישת הרכוש הקבוע: מחיר רכישתו, לרבות מסי יבוא ומסי רכישה שאינם מוחזרים, בניכוי הנחות מסחריות שהתקבלו;

ב- עלויות שניתן לייחס במישרין: עלויות כלשהן שניתן לייחס במישרין להבאת הנכס, למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה; וכן,

ג- עלויות פירוק ופינוי: האומדן הראשוני של העלויות לפירוק ופינוי של הפריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט, אשר בגינם מתהווה לישות המדווחת מחויבות, כאשר הפריט נרכש או כתוצאה משימוש בפריט במשך תקופה מסוימת, שלא לצורך ייצור מלאי במהלך אותה תקופה.

דוגמאות לעלויות שאינן יכללו בעלות הרכוש הקבוע ויוכרו כהוצאה בדוח רווח והפסד: עלויות הכשרת עובדים, עלויות השקה של מתקן חדש, עלויות מנהלה והוצאות מכירה

ושיווק.

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

רכישה באשראי:

עלות הרכישה של פריט רכוש קבוע היא הסכום שווי הערך למחיר במזומן במועד ההכרה שהקונה מוכן לשלם בעבורו. לפיכך, אם תשלום כלשהו בגין הרכישה נדחה מעבר לתנאי אשראי רגילים, יהיה צורך לחשב ערך נוכחי מתאים וההפרש בין סך התשלום לבין הסכום שווי ערך למחיר במזומן יוכר כהוצאות ריבית במשך תקופת האשראי.

דוגמה:

חברה רוכשת ביום 1 בינואר 2012 מכונת ייצור תמורת 110,000 ש"ח לתשלום בעוד שנה לאחר המסירה. תנאי אשראי רגילים לרכישת מכונה דומה הינם 6 חודשים. ריבית שנתית להיוון הינה 10%.

פקודת יומן שתירשם ביום 1 בינואר 2012:

$$110,000/1.1=$$

100,000

חובה רכוש קבוע

100,000

זכות זכאים

רוני זוכוביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

רכישה תמורת הנפקת מכשירים הונים:

יש להכיר ברכוש הקבוע בהתאם לשווי ההוגן של הרכוש הקבוע שהתקבל, אלא אם לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן של הרכוש קבוע שהתקבל באופן מהימן.

במידה ולא ניתן לאמוד את השווי ההוגן של הרכוש הקבוע באופן מהימן, העלות תחושב בהתאם לשווי ההוגן של המכשירים ההוניים שהונפקו.

רכוש קבוע בחכירה:

רכוש קבוע (נכס זכות שימוש) הנובע מחכירה יימדד בעת ההכרה לראשונה לפי הסכום שנקבע בהתאם להוראות IFRS 16 (התקן שקובע את הטיפול החשבונאי בחכירות).

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

החלפת נכסים:

כאשר תמורת הרכישה של הרכוש הקבוע היא באמצעות נכס לא כספי אחר (החלפת נכסים), העלות של הרכוש הקבוע תימדד על פי השווי ההוגן של הנכס שנמסר (או השווי ההוגן של הנכס שהתקבל אם הוא מהווה ראיה ברורה יותר), אלא אם מתקיים אחד מהשניים:

- (1) לעסקת ההחלפה אין מהות מסחרית; או,
- (2) לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שנמסר וכן לא את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל.

במידה ואחד מהשניים מתקיים, אזי הנכס הנרכש **לא יימדד בשווי הוגן**, ועלותו תימדד בהתבסס על הערך בספרים של הנכס שנמסר.

הקביעה האם להחלפת נכסים קיימת מהות מסחרית מתבצעת על ידי בחינת המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים של הישות חזויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. אם התצורה (סיכון, עיתוי וסכום) של תזרימי המזומנים של הנכס שהתקבל שונה באופן מהותי מהתצורה של תזרימי המזומנים של הנכס שהועבר, אזי נאמר שלעסקת ההחלפה יש מהות מסחרית.

רכוש קבוע

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

החלפת נכסים (המשך):

דוגמה א':

חברה א' החליפה עם חברה ב' מכונה א' במכונה ב'. הערך בספרים של מכונה א' למועד ההחלפה הינו 10,000 ש"ח ושוויה ההוגן הינו 12,000 ש"ח.

הטיפול החשבונאי בהחלפה תלוי בשאלה אם קיימת לעסקה מהות מסחרית או אם לאו. לפיכך, פקודת היומן שתתפרשם חברה א' בגין ההחלפה הינה:

הנחה א' - עסקה עם מהות מסחרית

12,000	חובה רכוש קבוע (מכונה ב')
10,000	זכות רכוש קבוע (מכונה א')
2,000	זכות רווח ממימוש מכונה

הנחה ב' - עסקה ללא מהות מסחרית

10,000	חובה רכוש קבוע (מכונה ב')
10,000	זכות רכוש קבוע (מכונה א')

רוני זוכוביץקי, התורה
IFRS קונסולטינג

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

החלפת נכסים (המשך):

דוגמה ב':

בהתאם לנתוני דוגמה א', נניח עתה כי בנוסף למכונה ב' חברה א' קיבלה 1,000 ש"ח בגין החלפת מכונה א'.

הנחה א' - עסקה עם מהות מסחרית

12,000-1,000=	11,000	חובה רכוש קבוע (מכונה ב')
	1,000	חובה מזומן
10,000		זכות רכוש קבוע (מכונה א')
2,000		זכות רווח ממימוש מכונה

הנחה ב' - עסקה ללא מהות מסחרית

10,000-1,000=	9,000	חובה רכוש קבוע (מכונה ב')
	1,000	חובה מזומן
10,000		זכות רכוש קבוע (מכונה א')

הכרה ומדידה לראשונה – קביעת עלות הרכוש הקבוע

החלפת נכסים (המשך):

דוגמה ג':

בהתאם לנתוני דוגמה א', נניח עתה כי בנוסף **שילמה** חברה א' 1,000 ש"ח בגין קבלת מכונה ב'.

הנחה א' - עסקה עם מהות מסחרית

12,000+1,000=	13,000	חובה רכוש קבוע (מכונה ב')
	10,000	זכות רכוש קבוע (מכונה א')
	1,000	זכות מזומן
	2,000	זכות רווח ממימוש מכונה

הנחה ב' - עסקה ללא מהות מסחרית

10,000+1,000=	11,000	חובה רכוש קבוע (מכונה ב')
	10,000	זכות רכוש קבוע (מכונה א')
	1,000	זכות מזומן

הכרה ומדידה לראשונה – עלויות שניתן לייחס במישרין

לצורך מדידת הנכס נכללות עלויות כלשהן שניתן לייחס במישרין להבאת הנכס, למיקום ולמצב הדרושים לכך, על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה (שימוש המיועד).

להלן דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין:

- (1) עלויות עסקה.
- (2) עלויות של הטבות לעובדים (שכר וסוציאליות) שהתהוו לחברה בגין עובדים שעבדו ישירות בהקמה או ברכישה של פריט רכוש קבוע.
- (3) עלויות הכנת האתר של הרכוש הקבוע.
- (4) עלויות הובלה של הרכוש הקבוע ועלויות טיפול ראשוניות.
- (5) עלויות הרכבה והתקנה של הרכוש הקבוע.
- (6) עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס.
- (7) שכר טרחה של יועצים מקצועיים שסייעו בהתקנה.

הכרה ומדידה לראשונה – עלויות שניתן לייחס במישרין

עלויות שאינן חיצוניות או תוספתיות

אין דרישה לכך שהעלויות שניתן לייחסן במישרין להבאת הנכס למיקום ומצב הדרושים, יהיו חיצוניות או תוספתיות. לדוגמה, במקרה בו מספר מהנדסים שמועסקים באופן שוטף על ידי החברה עסקו באופן מלא במשך חודשיים בהתקנת מכונה חדשנית לייצור תרופות. על אף שמדובר בעלות שאינה חיצונית ואף אינה תוספתית (שהרי החברה הייתה נושאת בעלות שכרם גם ללא רכישת המכונה), עלות העסקתם בתקופה זו ניתנת לייחוס במישרין ולפיכך תהווה לעלות המכונה.

הכרה ומדידה לראשונה – עלויות שאינן ניתנות לייחס במישרין

עלויות שנובעות מבדיקות כדאיות/נראות

לעתים חברות מבצעות בדיקות כדאיות/נראות בכדי לבחון האם לרכוש נכס מסוים או איזה סוג של נכס לרכוש. על אף שאין לכך התייחסות מפורשת בתקן, נראה כי עלויות אלה לא יהוונו לעלות וירשמו כהוצאות במועד התהוותן.

עלויות הכשרת צוות עובדים, עלויות השקה וקידום מכירות של מוצר/שירות חדש

בעת רכישה של פריט רכוש קבוע חדש, מתהוות לעתים קרובות לחברות עלויות כתוצאה מהכשרה של צוות העובדים לשימוש בפריט החדש. ללא קשר, יתכנו עלויות כתוצאה מהשקה וקידום מכירות של מוצר חדש או שירות חדש (לרבות עלויות פרסום וקידום מכירות). התקן מבהיר במפורש כי עלויות אלה לא יחשבו כעלויות של פריט רכוש קבוע. ההיגיון המנחה הוא כי עלויות אלה אינן בגדר עלויות שהביאו את הנכס עצמו לכדי שימוש.

עלויות המתהוות לאחר שהרכוש הקבוע הגיע למיקום ולמצב הדרושים על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, לא יהוונו כחלק מעלות הרכוש הקבוע.

להלן דוגמאות לעלויות שיזקפו לדוח רווח והפסד עם התהוותן:

- עלויות שהתהוו בגין רכוש קבוע אשר מוכן לשימוש אך טרם הוכנס לשימוש, מאחר והחברה מחכה לעיתוי נכון מבחינת הביקוש למוצרים שיוצרו.
- עלויות בגין שינוי מיקום או ארגון מחדש של רכוש קבוע קיים. לדוגמה, כאשר החברה מחליטה להעביר קו ייצור של מכונות ממפעל א' למפעל ב', הרי שעלויות ההעברה לא יהוונו לעלות המכונות.

הכרה ומדידה לראשונה – עלויות פירוק ופינוי

העלות של רכוש קבוע כוללת את האומדן הראשוני של העלויות לפירוק, פינוי של הפריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט, עד למידה בה עלות זו מוכרת כהפרשה בדוחות הכספיים.

ההפרשה לעלויות הפירוק והפינוי, שתוכר במועד רכישת או הקמת הרכוש הקבוע, נדרשת להימדד בהתאם לכללי המדידה ב- IAS 37 בדבר הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים ו- IFRIC 1 בדבר שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום, ובהתחייבויות דומות. בהתאם לכך, יש לחשב ערך נוכחי של תזרים המזומנים הצפוי לצאת מהישות המדווחת בעתיד.

הכרה ומדידה לראשונה – עלויות פירוק ופינוי (המשך)

דוגמה:

חברה הקימה מפעל המייצר פסולת רעילה. בהתאם לחוקי איכות הסביבה היא נדרשת בתום 15 שנה לפרק את המפעל ולתקן את הנזקים שנגרמו מההתקנה שלו.

החברה צופה כי העלות שתתהווה לה בגין הפירוק והתיקון תסתכם ב- 10 מיליון ש"ח, ריבית שנתית להיוון 5%.

במקרה כזה, עלויות הפירוק של המפעל בתום 15 השנים צריכות להיות מהוונות לעלות המפעל. לפיכך, פקודת היומן שתרשם במועד ההקמה הינה:

$10,000,000/1.05^{15}=$	4,810,171	חובה רכוש קבוע
	4,810,171	זכות הפרשה לפירוק ופינוי

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית - כללי

לאחר ההכרה הראשונית, התקן מאפשר בחירה של מדיניות חשבונאית בין שתי שיטות מדידה:

(1) מודל העלות - השיטה המסורתית לטיפול ברכוש קבוע, לפיה פריט רכוש קבוע מוצג בעלותו בניכוי פחת שנצבר ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו; או,

(2) מודל הערכה מחדש.

יש ליישם את אותה מדיניות לגבי כל קבוצה של פריטי רכוש קבוע, אך אין דרישה ליישם את אותו מודל חשבונאי לגבי כל קבוצות הרכוש הקבוע.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – שינוי מדיניות חשבונאית

השיטה שבה חברה בוחרת למדוד את הרכוש הקבוע שברשותה לאחר ההכרה לראשונה מהווה מדיניות חשבונאית. על כן, מעבר בין השיטות נחשב כשינוי מדיניות חשבונאית.

התקן שמטפל בשינוי מדיניות חשבונאית הוא IAS 8, והוא קובע את שני הכללים הבאים:

1. שינוי מדיניות חשבונאית יעשה רק אם המדיניות החדשה היא רלבנטית יותר.
2. כאשר משנים מדיניות חשבונאית, יש לבצע את השינוי באופן רטרואקטיבי (תיקון מספרי השוואה).

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – שינוי מדיניות חשבונאית

בהקשר של IAS 16 יתכנו שני מצבים:

א. שינוי שיטה מעלות למודל הערכה מחדש

על פניו השינוי הזה תמיד יהיה רלבנטי יותר ותמיד יעמוד בכלל של IAS 8. יחד עם זאת הוא מהווה חריג לקביעה שיש לתקן באופן רטרואקטיבי, והשינוי יתבצע מכאן ואילך. כלומר במועד שינוי השיטה נשערך את הנכס, ומאותו מועד ואילך ניישם את מודל הערכה מחדש.

ב. שינוי שיטה ממודל הערכה מחדש לעלות

יש לציין שמעבר זה הוא חריג מאוד, שכן קשה לטעון שעלות רלבנטית יותר משווי הוגן. במקרה זה יש לבצע תיקון רטרואקטיבי.

חישוב הוצאות הפחת:

לצורך חישוב הוצאות הפחת, הסכום בר פחת של נכס צריך להיות מוקצה באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים של הנכס. סכום בר פחת הוא העלות של הנכס, או סכום אחר שמחליף את העלות (במקרה שהנכס נמדד בשיטת הערכה מחדש), בניכוי ערך השייר של הנכס.

ערך השייר הינו אומדן הסכום שהישות המדווחת הייתה יכולה לקבל בעת עריכת האומדן ממימוש הנכס, בניכוי אומדן עלויות המימוש, אילו הנכס היה כבר בגיל ובמצב החזויים להיות בתום אורך החיים השימושיים שלו.

תקופת ההפחתה:

תקופת ההפחתה נקבעת על פי אורך החיים השימושיים של הנכס.

אורך החיים השימושיים של נכס מוגדר במונחים של תועלת חזויה לישות המדווחת מהנכס. לפיכך, תקופה זו תלויה במדיניות מימוש הנכסים של הישות המדווחת. בהתאם לכך, אורך החיים השימושיים של נכס יכול להיות קצר מאורך החיים הכלכליים שלו. לדוגמה, חברה אשר נוהגת למכור את כלי הרכב כל שלוש שנים, תקבע בהתאם את אורך החיים השימושיים ואת ערך השייר.

התחלת תקופת ההפחתה של נכס נעשית כאשר הוא זמין לשימוש, משמע, כאשר הוא הגיע למיקום ולמצב הדרושים על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. לפיכך, יתכנו מקרים בהם יש להתחיל ולהפחית את הנכס למרות שטרם החל את הפעילות היצרנית לאור העובדה כי הוא מוכן לשימוש.

חשוב להדגיש כי לא מפסיקים להפחית את הרכוש הקבוע בתקופות שבהן יש הפסקה זמנית של שימוש.

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – פחת

שיטות פחת:

בהתאם לתקן, השיטה בה יעשה שימוש צריכה לשקף את הדפוס שבו הישות המדווחת חזויה להפיק את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס.

התקן אינו דורש יישום שיטת פחת ספציפית וכן אינו מגביל את השימוש לרשימה סגורה של שיטות פחת.

שלוש שיטות פחת מוזכרות בתקן: שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידות הייצור. שיטה נוספת שהתקן אינו מזכיר, אך יכולה להיות נאותה ליישום, הינה שיטת סכום ספרות השנים היורד/העולה.

שיטות פחת (המשך):

1. שיטת הקו הישר:

שיטת הקו הישר גורמת לרישום הוצאה קבועה על פני אורך החיים השימושיים (אם ערך השייר של הנכס אינו משתנה). בהתאם לשיטה זו הסכום בר פחת של הנכס מוקצה באופן שווה על פני אורך חייו השימושיים.

2. שיטת היתרה הפוחתת:

בהתאם לשיטה זו, הוצאות הפחת נמדדות כשיעור מתוך הערך השוטף של הנכס בספרים (בניכוי פחת נצבר), דהיינו יתרת הפתיחה שלו בספרים. השיעור הקבוע מחושב באופן הבא:

$$1 - \left(\frac{\text{ערך שייר}}{\text{עלות}} \right)^{\left(\frac{1}{\text{אורך חיים שימושי}} \right)}$$

במידה ולא קיים ערך שייר, לא ניתן להשתמש בשיטה זו.

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – פחת

שיטות פחת (המשך):

2. שיטת היתרה הפוחתת (המשך):

דוגמה:

ביום 1 בינואר 2012 רכשה חברה א' מכונה תמורת 10,000 ש"ח.
אורך חיים שימושיים הינו 3 שנים וערך השייר הינו 1,000 ש"ח.

שיעור הפחת השנתי הינו: $53.58\% = 1 - (1,000/10,000)^{(1/3)}$

שנה	הוצאות פחת		עלות מופחתת	
2012	5,358	$10,000 * 53.58\% =$	4,642	$10,000 - 5,358 =$
2013	2,487	$4,642 * 53.58\% =$	2,155	$4,642 - 2,487 =$
2014	1,155	$2,155 * 53.58\% =$	1,000	$2,155 - 1,155 =$

ערך השייר
שנותר בתום
השנה השלישית.

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – פחת

שיטות פחת (המשך):

3. שיטת יחידות הייצור:

בהתאם לשיטה זו, הוצאות הפחת מבוססות על רמת התפוקה או השימוש הצפויים.

דוגמה:

ביום 1 בינואר 2012 רכשה חברה א' מכונה תמורת 10,000 ש"ח. אורך חיים שימושיים הינו 3 שנים וערך השיר הינו 1,000 ש"ח. המכונה צפויה לייצר במשך חייה השימושיים 2,000 יחידות כדלקמן:

שנה 1	800
שנה 2	700
שנה 3	500

שנה	הוצאות פחת		עלות מופחתת	
2012	3,600	$(800/2,000) \times (10,000 - 1,000) =$	6,400	$10,000 - 3,600 =$
2013	3,150	$(700/2,000) \times (10,000 - 1,000) =$	3,250	$6,400 - 3,150 =$
2014	2,250	$(500/2,000) \times (10,000 - 1,000) =$	1,000	$3,250 - 2,250 =$

רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסלטינג

שיטות פחת (המשך):

4. שיטת סכום ספרות השנים היורד:

שיטה זו מתבססת על אורך החיים השימושיים של נכס, ומביאה לתוצאה של רישום הוצאות פחת גדולות יותר בשנים הראשונות (בדומה לשיטת היתרה הפוחתת).

בהתאם לשיטה זו, הוצאות הפחת לשנה מסוימת יקבעו על פי שיעור היחס שבין המספר הסידורי של השנה (בסדר יורד) לבין סך סכום ספרות השנים.

נוסחה לחישוב:

$$\frac{(1 + \text{אורך חיים שימושיים}) \times \text{אורך חיים שימושיים}}{2}$$

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – פחת

שיטות פחת (המשך):

4. שיטת סכום ספרות השנים היורד (המשך):

דוגמה:

ביום 1 בינואר 2012 רכשה חברה א' מכונה תמורת 10,000 ש"ח. אורך חיים שימושיים הינו 3 שנים וערך השייר הינו 1,000 ש"ח.

סכום ספרות השנים הינו $6 = (3 \times 4) / 2$

שנה	הוצאות פחת		עלות מופחתת	
2012	4,500	$3/6 \times (10,000 - 1,000) =$	5,500	$10,000 - 4,500 =$
2013	3,000	$2/6 \times (10,000 - 1,000) =$	2,500	$5,500 - 3,000 =$
2014	1,500	$1/6 \times (10,000 - 1,000) =$	1,000	$2,500 - 1,500 =$

שיטת הרכיבים:

בהתאם לתקן, יש להפחית בנפרד כל חלק בעל עלות משמעותית של הרכוש הקבוע, ביחס לסך העלות של הפריט (שיטת הרכיבים).

כמו כן, לצורך קביעת הוצאות פחת ניתן לקבץ חלקים משמעותיים של פריטי הרכוש הקבוע ששיטת הפחת שלהם ואורך החיים השימושיים שלהם זהים לזה. לפיכך, כאשר פריט של רכוש קבוע מכיל רכיבים שלגביהם מתאימות שיטות פחת שונות או שיעורי פחת שונים, יש להפחית כל מרכיב בנפרד.

כמו כן, כאשר מופחת בנפרד מרכיב מסוים אחד או יותר, הרי ששארית הפריט תופחת כמקשה אחת. השארית מורכבת מאותם חלקים של הפריט אשר כל אחד מהם אינו נחשב כמשמעותי בנפרד.

שיטת הרכיבים (המשך):

נראה כי הטיפול החשבונאי בהחלפת רכיב צריך להיות עקבי עם הטיפול בו לצורך הפחתה.

יש להכיר בעלות של החלפת חלק מפריט כחלק מהערך בספרים של פריט רכוש קבוע, כאשר העלות התהוותה וזאת בהתקיים הקריטריונים להכרה.

לדוגמה, במקרה שבו חברה הורסת מבנה ישן ובונה במקומו מבנה חדש, מאחר והמבנה הישן מהווה רכיב נפרד, הרי שיש לגרוע אותו ולהכיר בעלות המבנה בחדש. הגריעה תתבצע לפי עלותו בספרים של המרכיב במידה וזוהתה עלותו בעסקה בה הפריט נרכש או הוקם.

במידה ולא ניתן היה להעריך את שווי המרכיב ביום הרכישה או ההקמה, אומדן עלות ההחלפה בפריט דומה עשוי לשמש אינדיקציה לעלות הפריט הקיים בעת הרכישה או ההקמה.

שיטת הרכיבים (המשך):

דוגמה – טיפול בהחלפת רכיב

ביום 1 בינואר 2012 רכשה חברה א' מבנה הכולל מעלית בעלות כוללת של 200,000 ש"ח (הנח כי ערך הקרקע זניח).
אורך חיי המבנה נאמד ב-10 שנים (הפחתה בקו ישר, ערך השייר הינו אפס).
ביום 1 בינואר 2015, לאור תקלות חוזרות ונשנות במעלית, הוחלט להחליפה במעלית אחרת בעלות של 30,000 ש"ח. אורך חיים שימושי הינו 7 שנים.

הנחה א':

השווי ההוגן של המעלית הישנה במועד רכישת המבנה הינו 20,000 ש"ח, ואורך החיים השימושיים שלה הינו 5 שנים. המעלית טופלה כמרכיב נפרד.

הנחה ב':

לא היה ניתן להעריך את השווי ההוגן הנפרד של המעלית הישנה במועד רכישת הבניין.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – שיטת הרכיבים

שיטת הרכיבים (המשך):

דוגמה – טיפול בהחלפת רכיב (המשך):

הנחה א' – הפרדת המעלית המקורית:

חישוב עלות מופחתת ליום 31 בדצמבר 2014:

$20,000 \times 2/5 =$	8,000	בגין רכיב המעלית
$(200,000 - 20,000) \times 7/10 =$	<u>126,000</u>	בגין יתר המבנה
	134,000	

פקודת יומן ביום 1 בינואר 2015 לרישום המעלית החדשה וגריעת המעלית הישנה:

30,000	חובה מעלית חדשה
8,000	זכות עלות מופחתת מעלית ישנה
30,000	זכות מזומן
8,000	חובה הפסד הון מגריעת מעלית ישנה

הרכב עלות מופחתת ליום 1 בינואר 2015, לאחר ביצוע ההחלפה:

	30,000	בגין רכיב המעלית
$(200,000 - 20,000) \times 7/10 =$	<u>126,000</u>	בגין יתר המבנה
	156,000	

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – שיטת הרכיבים

שיטת הרכיבים (המשך):

דוגמה – טיפול בהחלפת רכיב (המשך):

הנחה ב' – אי הפרדת המעלית המקורית:

חישוב עלות מופחתת ליום 31 בדצמבר 2014:

	עלות	200,000
פחת נצבר	<u>(60,000)</u>	
	140,000	
$200,000 * 3/10 =$		

ביום 1 בינואר 2015 יש להכיר במעלית החדשה ולגרוע את המעלית הישנה. מאחר והמעלית הישנה לא הופרדה בעבר, יש להעריך את ערכה בהתאם לעלות המעלית החדשה (חלפו 3 שנים מתוך אורך חיים שימושיים של 7 שנים למעלית החדשה).

כפועל יוצא, יש צורך לגרוע מעלות הרכוש הקבוע סך של 17,143 ש"ח $= 30,000 * 4/7$.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – שיטת הרכיבים

שיטת הרכיבים (המשך):

דוגמה – טיפול בהחלפת רכיב (המשך):

הנחה ב' – אי הפרדת המעלית המקורית:

פקודת יומן ביום 1 בינואר 2015 לרישום המעלית החדשה וגריעת המעלית הישנה:

30,000	חובה מעלית חדשה
17,143	זכות עלות מופחתת מעלית ישנה
30,000	זכות מזומן
17,143	חובה הפסד הון מגריעת מעלית ישנה

הרכב עלות מופחתת ליום 1 בינואר 2015, לאחר ביצוע ההחלפה:

30,000	בגין רכיב המעלית
140,000-17,143=	בגין יתר המבנה
<u>122,857</u>	
152,857	

מעתה יש להפחית בנפרד את רכיב המעלית ובנפרד את יתר המבנה.

שינוי אומדן:

בהתאם לתקן יש לבחון את ערך השייר ואת אורך החיים השימושיים של נכס לפחות בסוף כל שנת כספים ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, השינוי יטופל כשינוי אומדן חשבונאי בהתאם ל-8 IAS.

באופן דומה קובע התקן כי גם שיטת הפחת בה נעשה שימוש תיבחן לפחות כל סוף שנת כספים, ואם חל שינוי משמעותי בדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס, יש לשנות את השיטה על מנת לבטא את הדפוס שהשתנה. שינוי כזה יטופל אף הוא כשינוי באומדן בהתאם ל-8 IAS.

בהתאם ל-8 IAS ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי תוכר בדרך של מכאן ולהבא, על ידי הכללתה בדוח רווח והפסד בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות אם השינוי ישפיע גם עליהן. כלומר, שינוי האומדן צריך להיות מטופל החל מהמועד שבו מתרחש השינוי (טיפול פרוספקטיבי) ועל כן קיימת חשיבות לזהות את המועד המדויק שבו התרחש

השינוי

עקרונות המודל:

בהתאם למודל הערכה מחדש, לאחר מועד ההכרה הראשונית, פריט רכוש קבוע, שניתן למדוד את שווי ההוגן באופן מהימן, יוצג בסכום משוערך.

סכום משוערך הוא שוויו במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן.

במועד הערכה מחדש של פריט רכוש קבוע, יש להעריך מחדש את כל הקבוצה של הרכוש הקבוע, שאליה משתייך הנכס.

בהתאם לתקן, תדירות הערכה מחדש תלויה בתדירות השינויים בשווי ההוגן של קבוצת הרכוש הקבוע הרלוונטית. בהתאם לכך, פריטי רכוש קבוע מסוימים שנתונים לשינויים משמעותיים ותנודתיות גבוהה בשווי ההוגן, ידרשו הערכה מחדש שנתית. מנגד, פריטי רכוש קבוע שנתונים רק לשינויים שאינם משמעותיים בשווי ההוגן, לא ידרשו הערכה מחדש בתדירות כה גבוהה אלא בתדירות נמוכה יחסית.

אופן הטיפול החשבונאי:

- (1) אם הערך בספרים של הנכס עולה כתוצאה מההערכה מחדש, העלייה תיזקף ישירות להון (רווח כולל אחר) תחת הכותרת "קרן הערכה מחדש". עם זאת העלייה תוכר בדוח רווח והפסד עד לסכום שבו היא מבטלת את הירידה כתוצאה מההערכה מחדש של אותו נכס, שהוכרה קודם לכן בדוח רווח והפסד.
- (2) אם הערך בספרים של נכס יורד כתוצאה מההערכה מחדש, הירידה תוכר בדוח רווח והפסד. עם זאת, הירידה תיזקף ישירות להון (רווח כולל אחר) לסעיף "קרן הערכה מחדש", עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו נכס.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

אופן הטיפול החשבונאי (המשך):

קרן ההערכה מחדש שנוצרה כאמור לעיל לא תופחת לדוח רווח והפסד בשום מקרה. התקן מאפשר להעביר את קרן ההערכה מחדש ישירות לעודפים (ולא דרך רווח והפסד), כאשר הנכס נגרע (יצא מכלל שימוש או נמכר) או במהלך השימוש בנכס על ידי הישות המדווחת (הפחתה בקצב הפחת).

יש לציין כי הפשרת קרן הערכה מחדש לעודפים לא תעשה כחלק מדוח הרווח הכולל האחר, אלא במסגרת הדוח על השינויים בהון העצמי. הסיבה לכך היא שהפשרה כאמור אינה מגדילה את הרווח המדווח ועל כן אינה מהווה חלק מהרווח כולל.

אופן הטיפול החשבונאי בסעיף הפחת הנצבר, במועד ביצוע השערוך:

התקן מאפשר את אחד משני הפתרונות הבאים:

- אפשרות א' - לבצע שערוך הן של העלות המקורית והן של יתרת הפחת הנצבר באופן פרופורציונאלי.
- אפשרות ב' - לבטל את יתרת הפחת הנצבר כנגד העלות המקורית.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

אופן הטיפול החשבונאי (המשך):

השפעת מסים על הכנסה:

מאחר ושלטונות המס ממסים את הנכס על בסיס עלות (נניח תקופת הפחתה זהה לצרכי מס) הרי ששיטת הערכה מחדש יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס שיש ליצור בגינם מסים נדחים בהתאם ל-12 IAS. כמו כן, בהתאם ל-12 IAS, המסים הנדחים הנוצרים בגין קרן הערכה מחדש יזקפו ישירות להון (רווח כולל אחר).

גובה הגידול
בקרן הערכה
מחדש

שיעור המס * YYY

פקודת יומן בגין גידול בקרן הערכה מחדש:

XXX

חובה קרן הערכה מחדש

XXX

זכות התחייבות מסים נדחים

דוגמה א':

ביום 1 בינואר 2012 חברה רכשה רכוש קבוע בעלות של 100,000 ש"ח. אורך החיים השימושיים של הרכוש הקבוע הינו 5 שנים והוא מופחת בשיטת הקו הישר (ערך גרט אפס). כתוצאה מהערכה מחדש שבוצעה ביום 31 בדצמבר 2012 הוערך השווי ההוגן של הנכס ב- 90,000 ש"ח. יש להתעלם ממסים על ההכנסה.

הערך בספרים של הנכס ליום 30 בדצמבר 2012 (לפני השערוך) הינו:

	עלות	100,000
	פחת נצבר	<u>(20,000)</u>
$100,000 * 1/5 =$		80,000

לפיכך, ההפרש בין השווי ההוגן לבין הערך בספרים הינו 10,000 ש"ח.

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

דוגמה א' (המשך):

אפשרות א' - שערך פרופורציונאלי הן של העלות המקורית והן של יתרת הפחת הנצבר:
 $X \cdot 4/5 = 90,000 \leftarrow X = 112,500 \leftarrow$ כלומר, במידה והרכוש קבוע היה מוצג על סך של 112,500 ש"ח, כעבור שנה הוא היה שווה 90,000 ש"ח.

	לפני	התאמה	אחרי
עלות	100,000	12,500	112,500
פחת נצבר	(20,000)	(2,500)	(22,500)
סה"כ	80,000	10,000	90,000

$112,500 \cdot 1/5 =$

פקודת היום ליום 31 בדצמבר 2012 בגין הערכה מחדש:

חובה עלות 12,500
 זכות פחת נצבר 2,500
 זכות קרן הערכה מחדש 10,000

רוני זוכוביץקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
 IFRS קונסולטינג

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

דוגמה א' (המשך):

אפשרות ב' – ביטול יתרת הפחת הנצבר כנגד העלות המקורית (*):

לפני	התאמה	אחרי	
100,000	(10,000)	90,000	עלות
(20,000)	20,000	---	פחת נצבר
80,000	10,000	90,000	סה"כ

פקודת היום ליום 31 בדצמבר 2012 בגין הערכה מחדש:

20,000	חובה פחת נצבר
10,000	זכות עלות
10,000	זכות קרן הערכה מחדש

(* למעט אם נרשם אחרת, זוהי האפשרות שאיתה יש לפתור את השאלות.

רונן זולפובצקי, המרכז הבינתחומי הישראלי
IFRS קונסלטינג

דוגמה ב':

חברה רכשה מכונה ביום 1 בינואר 2012 בעלות של 200,000 ש"ח. אורך החיים השימושיים של המכונה הינו 10 שנים, הפחתה בקו ישר (ללא ערך שייר). החברה מיישמת לגבי המכונה את שיטת ההערכה מחדש.

השווי ההוגן של המכונה לימים 31 בדצמבר 2012 ו-2013 הינו 220,000 ש"ח ו-150,000 ש"ח, בהתאמה.

החברה בוחרת לבצע העברה לעודפים של קרן הערכה מחדש בקצב הפחת.

יש להתעלם מהשפעת המס.

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

דוגמה ב' (המשך):

הערך בספרים של הנכס ליום 30 בדצמבר 2012 (לפני השערוך) הינו:

	עלות	200,000
	פחת נצבר	<u>(20,000)</u>
$200,000 * 1/10 =$		180,000

לפני	התאמה	אחרי	
200,000	20,000	220,000	עלות
(20,000)	20,000	---	פחת נצבר
180,000	40,000	220,000	סה"כ

פקודת היומן ליום 31 בדצמבר 2012 בגין הערכה מחדש:

20,000	חובה עלות
20,000	חובה פחת נצבר
40,000	זכות קרן הערכה מחדש

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

דוגמה ב' (המשך):

פקודת היוםן לשנת 2013 (לפני השפעת השערוך ליום 31 בדצמבר 2013)

פחת:

220,000*1/9=	24,444	חובה הוצאות פחת
	24,444	זכות פחת נצבר

העברת קרן הערכה בקצב הפחת לעודפים:

40,000*1/9=	4,444	חובה קרן הערכה מחדש
	4,444	זכות עודפים

יתרת קרן הערכה מחדש ליום 30 בדצמבר 2013:

40,000	י.פ.
<u>(4,444)</u>	העברה לעודפים
35,556	י.ס.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

דוגמה ב' (המשך):

הערך בספרים של הנכס ליום 30 בדצמבר 2013 (לפני השערוך) הינו:

עלות 220,000

פחת נצבר (24,444)

195,556

אחרי	התאמה	לפני	
150,000	(70,000)	220,000	עלות
---	24,444	(24,444)	פחת נצבר
150,000	(45,556)	195,556	סה"כ

פקודת היומן ליום 31 בדצמבר 2012 בגין הערכה מחדש:

חובה פחת נצבר 24,444

זכותה עלות 70,000

חובה קרן הערכה מחדש (*) 35,556

חובה הפסד מי"ע 10,000 P.N.

רוני זוכוביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה

(*) שיש לב לא ניתן להכיר בקרן הערכה מחדש שלילית ולכן כל הקרן שנותרה אופסה.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

מודל הערכה מחדש כאשר נכס אחד כולל מספר רכיבים המופחתים בנפרד:

ככלל, **קֶרֶן השערוך הינה ספציפית לנכס**. לכן, לא ניתן לקזז קרן שערוך של נכס אחד עם ירידת ערך מנכס אחר.

לעומת זאת, כאשר מדובר בנכס אחד הכולל מספר רכיבים, ייתכן מצב שבו השווי של רכיב אחד עולה, בעוד השווי של רכיב אחר יורד. במידה ונוצר מצב כאמור, יש לבחון את העלייה וירידת הערך של כל הנכס ושל כל אחד מהרכיבים שלו.

לכן, אין להכיר בירידת ערך של הנכס כל עוד סך השווי שלו גדל.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

מודל הערכה מחדש כאשר נכס אחד כולל מספר רכיבים המופחתים בנפרד:

דוגמה:

חברה רכשה ביום 1 בינואר 2011 רכוש קבוע תמורת 100,000 ש"ח. הרכוש הקבוע מורכב מ-2 רכיבים כדלקמן:

- מרכיב א' ששווי 70,000 ש"ח ואורך חייו השימושיים הינו 5 שנים (הפחתה בקו ישר); ו-
- מרכיב ב' אשר אורך חייו השימושיים הינו 10 שנים (הפחתה בקו ישר).

ביום 31 בדצמבר 2011 ביצעה החברה הערכה מחדש. השווי ההוגן של כל הרכוש הקבוע הינו 85,000 ש"ח. השווי ההוגן של מרכיב א' הינו 60,000 ש"ח.

החברה בוחרת לבצע העברה לעודפים של קרן הערכה מחדש בקצב הפחת.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

מודל הערכה מחדש כאשר נכס אחד כולל מספר רכיבים המופחתים בנפרד:

דוגמה (המשך):

הערך בספרים של כל מרכיב ליום 30 בדצמבר 2011 (לפני השערור) הינו:

מרכיב א'	56,000	$70,000 * 4/5 =$
מרכיב ב'	27,000	$30,000 * 9/10 =$

לפני	עליית (ירידת) ערך	אחרי	
56,000	4,000	60,000	מרכיב א'
27,000	(2,000)	25,000	מרכיב ב'
83,000	2,000	85,000	סה"כ

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

מודל הערכה מחדש כאשר נכס אחד כולל מספר רכיבים המופחתים בנפרד:

דוגמה (המשך):

הערך בספרים של הנכס ליום 30 בדצמבר 2011 (לפני השערור) הינו:

עלות	100,000	
פחת נצבר	(17,000)	$70,000 * 1/5 + 30,000 * 1/10 =$
	83,000	

לפני	התאמה	אחרי	
100,000	(15,000)	85,000	עלות
(17,000)	17,000	---	פחת נצבר
83,000	2,000	85,000	סה"כ

פקודת היומן ליום 31 בדצמבר 2011 בגין הערכה מחדש:

15,000

זכות עלות

17,000

חובה פחת נצבר

2,000

זכות קרן הערכה מחדש

רוני זוכוביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

מודל הערכה מחדש כאשר נכס אחד כולל מספר רכיבים המופחתים בנפרד:

דוגמה (המשך):

פקודת היומן לשנת 2012:

פחת:

$$60,000 \times 1/4 + 25,000 \times 1/9 =$$

17,778

חובה הוצאות פחת

17,778

זכות פחת נצבר

העברת קרן הערכה בקצב הפחת לעודפים:

$$4,000 \times 1/4 - 2,000 \times 1/9 =$$

778

חובה קרן הערכה מחדש

778

זכות עודפים

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

ביטול ירידה בערך הנכס כתוצאה מההערכה מחדש:

כאמור, אם הערך בספרים של הנכס עולה כתוצאה מההערכה מחדש, הרי שהעלייה תוכר בדוח רווח והפסד עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה כתוצאה מההערכה מחדש של אותו נכס, שהוכרה קודם לכן בדוח רווח והפסד.

נשאלת השאלה, האם כל הסכום של העלייה יוכר בדוח רווח והפסד או שיש לקחת בחשבון, את הוצאות הפחת שהיו נרשמות אילולא הירידה שנרשמה בעבר (אין עוררין כי היה מדובר בהוצאות פחת גבוהות יותר).

על אף שהדבר לא נאמר במפורש בתקן כי יש לקחת בחשבון את ה"חסכון" שנרשם בהוצאות הפחת.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

ביטול ירידה בערך הנכס כתוצאה מההערכה מחדש:

דוגמה:

ביום 1 בינואר 2012 חברה רוכשת רכוש קבוע תמורת 1,200,000 ש"ח. אורך החיים השימושיים של הרכוש הקבוע הינו 6 שנים, הפחתה בקו ישר (הנח כי אין ערך שייר).

החברה מיישמת לגבי הרכוש הקבוע הנ"ל את מודל הערכה מחדש. בהתאם לאופי הנכס הערכה מחדש מבוצעת כל שנתיים.

השווי ההוגן של הרכוש הקבוע נאמד ביום 31 בדצמבר 2013 ב- 600,000 ש"ח וביום 31 בדצמבר 2015 ב- 450,000 ש"ח.

יש להתעלם מהשפעת המס.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

ביטול ירידה בערך הנכס כתוצאה מההערכה מחדש:

דוגמה (המשך):

הערך בספרים של הנכס ליום 30 בדצמבר 2013 הינו:

	1,200,000	עלות
$1,200,000 * 2/6 =$	<u>(400,000)</u>	פחת נצבר
	800,000	
	<u>600,000</u>	שווי הוגן שנאמד
	(200,000)	הפסד מי"ע

פקודות יומן לשנים 2014 ו-2015 בגין הוצאות הפחת:

$600,000 * 1/4 =$	150,000	חובה הוצאות פחת
	150,000	זכות פחת נצבר

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

ביטול ירידה בערך הנכס כתוצאה מההערכה מחדש:

דוגמה (המשך):

הערך בספרים של הנכס ליום 30 בדצמבר 2015 הינו:

ערך בספרים	300,000	$600,000 * 2/4 =$
שווי הוגן שנאמד	<u>450,000</u>	
עליית ערך	150,000	

יחד עם זאת, נראה כי הגידול בערך בספרים לא ירשם כולו אל מול דוח רווח והפסד, לאור העובדה שהוצאות הפחת שנרשמו בשנים הקודמות היו גבוהות יותר, אילולא בוצעה הערכה מחדש. בהתאם לכך, המגבלה לפיה סכום העלייה ירשם בדוח רווח והפסד צריכה להיות בסכום ההפסד שנרשם בעבר בניכוי הפרש בהוצאות הפחת בשנים שלאחר מכן כדלקמן:

הפסד שנרשם ביום 31 בדצמבר 2013	200,000	
בניכוי קיטון בהוצאות פחת בשנים 2014-2015	<u>(100,000)</u>	$2 * (1,200K/6 - 600K/4) =$
מגבלה	100,000	

$$200,000 * 2/4 = 100,000$$

אין להפחית את (יותר הפרשה לי"ע)

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – מודל הערכה מחדש

ביטול ירידה בערך הנכס כתוצאה מההערכה מחדש:

דוגמה (המשך):

לפיכך, הגידול בערך בספרים כתוצאה מההערכה מחדש ביום 31 בדצמבר 2015 בסך 150,000 ש"ח, ירשם בחלקו כנגד דוח רווח והפסד (100,000 ש"ח) ובחלקו ייזקף לקרן הערכה מחדש (50,000).

לצורך ההמחשה של הפתרון שהתקבל, נציין כי אילולא בוצעה הערכה מחדש הקודמת, ההשלכות של ההערכה מחדש הנוכחית היו עלייה בערך בספרים של הרכוש הקבוע אל מול קרן הערכה מחדש של 50,000 ש"ח, כדלקמן:

$$1,200,000 * 2/6 =$$

400,000

450,000

50,000

ערך בספרים

שווי הוגן שנאמד

עליית ערך

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי:

כאמור, יתכן כי במועד ההכרה הראשונית הוכרה הפרשה לפירוק ופינוי אשר נכללה כחלק מעלות הרכוש הקבוע.

ההפרשה לעלויות הפירוק והפינוי נדרשת להימדד בהתאם לכללי המדידה שנקבעו ב- IAS 37. בהתאם לכך יש לחשב ערך נוכחי של התזרים הצפוי לצאת מהישות המדווחת בעתיד.

בתקופות עתידיות יכולים להיווצר שינויים בהפרשה שנרשמה כתוצאה מהסיבות הבאות:

א. שינוי בתזרים הצפוי לסלק את המחויבות לפירוק ופינוי (סכום ועיתוי);

ב. שינויים בשיעור הריבית המתאימה להיוון;

ג. גידול רגיל בערך הנוכחי כתוצאה מחלוף הזמן (דהיינו, קיטון במרכיב בהיוון).

בהתאם ל-IFRIC 1, העוסק בטיפול החשבונאי בשינויים דלעיל, גידול בסכום ההתחייבות הנובע מחלוף הזמן, יוכר כהוצאות ריבית בדוח רווח והפסד של כל תקופת דיווח עוקבת.

לצורך הטיפול החשבונאי בשינוי בתזרים הצפוי לסילוק המחויבות ובשינויים בשיעור הריבית להיוון, IFRIC 1 עורך הבחנה בין מקרה שבו הנכס המדובר מטופל לפי שיטת העלות לבין מקרה שהוא מטופל על פי שיטת הערכה מחדש.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

שיטת העלות:

במקרה זה, השינוי בהתחייבות יתווסף או יגרע מעלות הנכס בתקופה השוטפת. יחד עם זאת, הסכום שיגרע מעלות הנכס לא יהיה גבוה מערכו בספרים, ואם מדובר בסכום שמתווסף, הישות המדווחת צריכה לבחון האם מדובר באינדיקציה לכך שקיימת ירידת ערך ולטפל במקרה הצורך בהתאם ל-IAS 36.

כמו כן, הסכום המופחת של הנכס, לאחר התיקון, יופחת באופן של מכאן ולהבא על פני יתרת אורך חייו השימושיים, בדומה לטיפול החשבונאי בשינוי אומדן.

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

שיטת העלות:

דוגמה:

חברה רכשה ביום 1 בינואר 2012 מפעל המייצר פסולת רעילה תמורת 10,000,000 ש"ח. בהתאם לחוקי איכות הסביבה היא נדרשת בתום 10 שנים לפרק את המפעל ולשקם את האתר בו ממוקם המפעל.

החברה צופה כי העלות שתתהווה לה בגין הפירוק והתיקון תסתכם ב- 3,257,789, ריבית שנתית להיוון 5%.

ביום 31 בדצמבר 2013 מעריכה החברה כי סך העלויות שידרשו על מנת לפרק את המפעל הינם 3,398,147. יש להניח כי לא חל שינוי בשיעור ההיוון.

יש להתעלם מהשפעת המס.

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

שיטת העלות:

דוגמה (המשך):

פקודות היומן ליום 1 בינואר 2012:

10,000,000	חובה רכוש קבוע
10,000,000	זכות מזומן

$3,257,789 / 1.05^{10} =$	2,000,000	חובה רכוש קבוע
2,000,000	זכות הפרשה לפירוק ופינוי	

פקודות יומן לשנת 2012 בגין הוצאות פחת ומימון:

$12,000,000 * 1/10 =$	1,200,000	חובה הוצאות פחת
1,200,000	זכות פחת נצבר	

$2,000,000 * 5\% =$	100,000	חובה הוצאות מימון
---------------------	---------	-------------------

100,000	זכות הפרשה לפירוק ופינוי
---------	--------------------------

רוני זוכביצקי, חתום על חשבוני הפירוק והפינוי
IFRS קונסולטינג

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

שיטת העלות:

דוגמה (המשך):

פקודות יומן לשנת 2013 בגין הוצאות פחת ומימון:

$12,000,000 \times 1/10 =$	1,200,000	חובה הוצאות פחת
	1,200,000	זכות פחת נצבר

$2,100,000 \times 5\% =$	105,000	חובה הוצאות מימון
	105,000	זכות הפרשה לפירוק ופינוי

תנועה בחשבון הפרשה לפירוק ופינוי לצורך עדכון גובה ההפרשה:

	2,100,000	י.פ. 1.1.2013
	105,000	ערך הזמן
P.N.	<u>95,000</u>	שינוי אומדן
$3,398,147 / 1.05^8 =$	2,300,000	י.ס. ליום 31.12.2013

רכוש קבוע

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

שיטת העלות:

דוגמה (המשך):

פקודת יומן לעדכון ההפרשה לפירוק ופינוי:

חובה רכוש קבוע 95,000

זכות הפרשה לפירוק ופינוי 95,000

ריכוז יתרות ליום 31 בדצמבר 2013:

רכוש קבוע 9,695,000

הפרשה לפירוק ופינוי 2,300,000

$$12,000,000 * 8/10 + 95,000 =$$

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

מודל הערכה מחדש:

מאחר והרכוש קבוע מוצג כבר בשווי הוגן, במידה והשינוי בהתחייבות "יועמס" על הרכוש הקבוע, במהות יתבצע ניפוח של הרכוש הקבוע ולכן רגע לאחר מכן יהיה צורך להכיר בירידת ערך.

על כן, את השינויים בשיעור ההיוון ובסכום ההתחייבות נזקוף כדלקמן:

(1) קיטון בגובה ההתחייבות – יזוכה ישירות לקרן הערכה מחדש ברווח הכולל האחר, למעט מקרה שבו קיטון בהתחייבות יוכר ברווח או הפסד במידה שבה הוא מהווה היפוך של גירעון מהערכה מחדש בגין הנכס שהוכר בעבר ברווח או בהפסד.

פקודת יומן:

XXX
XXX
XXX

חובה הפרשה בגין פירוק ופינוי
זכות קרן הערכה מחדש
זכות רווח



רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הישראלי
IFRS קונסולטינג

במידה ובעבר הוכרה
ירידת ערך שטרם בוטלה

מדידה לאחר ההכרה הראשונית – הפרשה לפירוק ופינוי

טיפול עוקב בהפרשה לפירוק ופינוי (המשך):

מודל הערכה מחדש (המשך):

(2) **גידול בגובה ההתחייבות** - יוכר בדוח רווח או הפסד, פרט לכך שגידול בהתחייבות יחויב לקרן הערכה מחדש ברווח הכולל האחר במידה שבה קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן ההערכה מחדש בהתייחס לנכס זה.

פקודת יומן:

חובה קרן הערכה מחדש

זכות הפרשה בגין פירוק ופינוי

חובה הפסד



רק במידה שלא קיימת יתרה
מספקת של קרן הערכה מחדש