

תקן חשבונאות מספר 27

רכוש קבוע

ספטמבר 2006

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.

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

לוועדה 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.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



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 27

רכוש קבוע

ספטמבר 2006

תוכן עניינים

סעיפים	
א-כ	מבוא
1	מטרת התקן
2-5	תחולה
6	הגדרות
7-14	הכרה
11	עלויות ראשוניות
12-14	עלויות עוקבות
15-28	מדידה בעת הכרה
16-22	מרכיבי עלות
23-28	מדידת עלות
29-66	מדידה לאחר הכרה
30-ב30	מודל העלות
א30-ב30	התחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט

תוכן עניינים - המשך

סעיפים	
31-42	מודל הערכה מחדש
42-42א	התחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט
43-62	פחת
50-59	סכום בר-פחת ותקופת הפחתה
60-62	שיטת הפחת
63-64	ירידת ערך
65-66	פיצוי בגין ירידת ערך
67-72	גריעה
73-79	גילוי
80-82	הוראות מעבר
83	תחילה
84-92	שינויים בתקני חשבונאות אחרים
	נספח א' - הדגמות
	נספח ב' - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, רכוש קבוע (דצמבר 2003)

תקן חשבונאות מספר 27

רכוש קבוע

ספטמבר 2006

© 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 1-92. 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 קובע כי העלות של פריט רכוש קבוע תוכר כנכס אם, ורק אם צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות הקשורות לפריט יזרמו אל הישות וכן העלות של הפריט ניתנת למדידה באופן מהימן.

מדידה בעת ההכרה הראשונית

ב. פריט רכוש קבוע, אשר כשיר להכרה כנכס, יימדד בעלותו.

מדידה לאחר הכרה ראשונית

ג. ישות תבחר במודל העלות או במודל ההערכה מחדש כמדיניותה החשבונאית ותיישם אותה מדיניות לגבי קבוצה של פריטי רכוש קבוע.

מודל העלות

ד. בהתאם למודל העלות, פריט רכוש קבוע יוצג בעלותו בניכוי פחת שנצבר, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

מודל הערכה מחדש

ה. בהתאם למודל הערכה מחדש, פריט רכוש קבוע, שניתן למדוד את שווי ההוגן באופן מהימן, יוצג בסכום משוערך (שווי ההוגן במועד ההערכה מחדש) בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר על מנת לוודא שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הוגן בתאריך המאזן.

ו. בהתאם למודל הערכה מחדש, אם פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, יש להעריך מחדש את כל הקבוצה של הרכוש הקבוע שאליה משתייך הנכס.

ז. אם הערך בספרים של נכס עולה כתוצאה מהערכה מחדש, העלייה תיזקף ישירות להון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש. עם זאת, העלייה תוכר בדוח רווח והפסד עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה כתוצאה מהערכה מחדש של אותו נכס, שהוכרה קודם לכן בדוח רווח והפסד.

ח. אם הערך בספרים של נכס יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר בדוח רווח והפסד. עם זאת, הירידה תיזקף ישירות להון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו נכס.

פחת

- ט. בהתאם לתקן, יש להפחית בנפרד כל חלק של רכוש קבוע עם עלות שהיא משמעותית ביחס לסך העלות של הפריט.
- י. התקן קובע כי הוצאות הפחת לכל תקופה מוכרות, בדרך כלל, בדוח רווח והפסד. עם זאת, לעיתים, הנכס משמש לייצור נכס אחר. במקרה זה, הוצאות הפחת מהוות חלק מעלות הנכס האחר ונכללות בערכו בספרים. לדוגמה, הפחת של מפעל ייצור וציוד יצרני נכלל בעלות הייצור של המלאי בביצוע.
- יא. בהתאם לתקן, הסכום בר-פחת של נכס יוקצה באופן שיטתי על פני אורך חייו השימושיים. כמו כן, ישות תסקור את ערך השייר ואת אורך החיים השימושיים של נכס לפחות בכל סוף שנת כספים ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, השינויים (יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
- יב. שיטת הפחת שנעשה בה שימוש תשקף את הדפוס בו הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס.
- יג. שיטת הפחת שנעשה בה שימוש לגבי נכס תיסקר לפחות כל סוף שנת כספים, ואם חל שינוי משמעותי בדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס, יש לשנות את השיטה על מנת לשקף את הדפוס שהשתנה. שינוי כזה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

פיצוי בגין ירידת ערך

- יד. ירידת ערך או אובדן של פריטי רכוש קבוע, תביעות קשורות לתשלומי פיצוי מצדדים קשורים, תשלומי פיצויים מצדדים שלישיים ורכישה לאחר מכן (subsequent) או הקמה של נכסים חלופיים הם אירועים כלכליים נפרדים ויש לטפל בהם בנפרד כדלהלן:
- (א) ירידת ערך של פריטי רכוש קבוע מוכרת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15;
- (ב) גריעה של פריטי רכוש קבוע שיצאו מכלל שימוש או שמומשו נקבעת בהתאם לתקן זה;

(ג) פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם נכלל בדוח רווח והפסד כאשר הישות זכאית לקבל את הפיצוי; וכך

(ד) עלות פריטי רכוש קבוע ששוחזרו, נרכשו או הוקמו חלף רכוש קבוע שנגרע (replacement) נקבעת בהתאם לתקן זה.

טו. פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם ייכלל בדוח רווח והפסד רק כאשר הישות זכאית לקבל את הפיצוי.

גריעה

טז. בהתאם לתקן, הערך בספרים של פריט רכוש קבוע יגרע בעת מימוש; או כאשר לא חזויות הטבות כלכליות עתידיות מהשימוש בו או ממימושו.

יז. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע ייכללו בדוח רווח והפסד כאשר הפריט ייגרע. רווחים אלו לא יסווגו כהכנסות.

התחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט

יח. הבהרה בינלאומית מספר 1 (IFRIC 1) (להלן-הבהרה 1) קובעת את הטיפול החשבונאי בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט. הבהרה 1 קובעת את הטיפול בהתחייבות כאמור בעת יישום מודל העלות או מודל הערכה מחדש. בתקן זה הובאו עיקר ההוראות כפי שנקבעו בהבהרה 1 (מודל העלות, ראה סעיפים 30 א ו-30 ב, מודל הערכה מחדש, ראה סעיפים 42 א-42 ג בתקן). כמו כן, בתקן זה נקבעו הוראות מעבר בנושא זה, כאמור בסעיף 82 לתקן.

תחילה והוראות מעבר

יט. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2007.

כ. בעת אימוץ התקן לראשונה, ישות נדרשת ליישם תקן זה בדרך של יישום למפרע, למעט שני חריגים:

(1) ישות אשר בחרה ביום 1 בינואר, 2007 במודל הערכה מחדש כמדיניות חשבונאית שלה לגבי קבוצה של רכוש קבוע, קרן

ההערכה מחדש ליום 1 בינואר, 2007 תהווה את ההפרש בין הערך בספרים המשוער של הנכס באותו מועד לבין עלותו.

(2) ישות שלא כללה בעלות של פריט רכוש קבוע, בעת ההכרה הראשונית, את האומדן הראשוני של העלויות לפירוק והעברה של הפריט ושיקום המקום בו ממוקם הפריט:

א. תמדוד את ההתחייבות ליום 1 בינואר, 2007 בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים;

ב. תאמוד את הסכום שהיה נכלל בעלות הנכס הרלוונטי במועד בו ההתחייבות התהוותה לראשונה, על ידי היוון סכום ההתחייבות האמור בסעיף א לעיל למועד בו ההתחייבות התהוותה לראשונה (להלן - הסכום המהוון). היוון ההתחייבות יבוצע באמצעות האומדן הטוב ביותר של הישות לשיעור(י) ההיוון ההיסטורי(ים), המותאם(מים) לסיכון שהיה רלוונטי לאותה התחייבות במשך התקופה שחלפה (intervening period); וכן

ג. תחשב את הפחת שנצבר על הסכום המהוון, ליום 1 בינואר, 2007, על בסיס אורך החיים השימושיים של הנכס לאותו מועד.

ד. ההפרש בין הסכום שייזקף לנכס, בהתאם לסעיפים (ב) ו-(ג) לעיל, לבין סכום ההתחייבות, בהתאם לסעיף (א) לעיל, ייזקף לעודפים.

תקן חשבונאות מספר 27

רכוש קבוע

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי ברכוש קבוע, כך שמשתמשים בדוחות הכספיים יוכלו לקבל מידע לגבי השקעתה של הישות ברכוש קבוע ולגבי השינויים בהשקעה כזו. הסוגיות העיקריות בטיפול חשבונאי ברכוש קבוע הן ההכרה בנכסים, קביעת ערכם בספרים והוצאות פחת והפסדים מירידת ערך, שיוכרו בהקשר אליהם.

תחולה

2. תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי לגבי רכוש קבוע, אלא אם תקן חשבונאות אחר דורש או מתיר טיפול חשבונאי שונה.

3. תקן זה לא יחול על:

(א) רכוש קבוע שסווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו;

(ב) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות);

(ג) ההכרה והמדידה של נכסי חיפוש והערכה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 6, חיפושים של משאבים מינרליים והערכתם); או

(ד) זכויות מינרליים ואוצרות מינרליים כמו נפט, גז טבעי ומקורות מתכלים דומים.

אולם, תקן זה חל על רכוש קבוע המשמש לפיתוח או לתחזוקת הנכסים שתוארו ב- (ב), ב- (ג) וב- (ד).

4. תקני חשבונאות אחרים עשויים לדרוש הכרה בפריט של רכוש קבוע בהתבסס על גישה השונה מזו של תקן זה. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, חכירות דורש מישות לבחון את

ההכרה בפריט של רכוש קבוע חכור, בהתבסס על העברת הסיכונים והתשואות. אולם, במקרים כאלה, היבטים אחרים של הטיפול החשבונאי בנכסים אלה, לרבות פחת, נקבעו על ידי תקן זה.

5. ישות תיישם תקן זה לגבי נדל"ן שמוקם או מפותח לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה, אך עדיין אינו מקיים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה. כאשר ההקמה או הפיתוח הושלמו, הנדל"ן הופך להיות נדל"ן להשקעה והישות נדרשת ליישם את תקן חשבונאות מספר 16. תקן חשבונאות מספר 16 חל גם על נדל"ן להשקעה שמפותח מחדש להמשך שימוש עתידי כנדל"ן להשקעה. ישות, המשתמשת במודל העלות לגבי נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 16, תשתמש במודל העלות בתקן זה.

הגדרות

6. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

ערך בספרים (Carrying amount) הוא הסכום בו מוכר הנכס בניכוי פחת שנצבר ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

עלות (Cost) היא סכום המזומן או שווי המזומן ששולם או השווי ההוגן של תמורה אחרת שניתנה על מנת לרכוש נכס בעת רכישתו או הקמתו או, כאשר רלוונטי, הסכום שהוקצה לנכס זה כאשר הוכר לראשונה בהתאם לדרישות הספציפיות של תקני חשבונאות אחרים, לדוגמה תקן חשבונאות מספר 24, תשלום מבוסס מניות.

סכום בר-פחת (Depreciable amount) הוא העלות של נכס, או סכום אחר המחליף את העלות, בניכוי ערך השייר של הנכס.

פחת (Depreciation) הוא הקצאה שיטתית של הסכום בר-פחת של נכס על פני אורך חייו השימושיים.

שווי ספציפי לישות (Entity-specific value) הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים שישות צופה שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס וממימושו בתום אורך החיים השימושיים שלו, או צופה שיתהוו בעת סילוק התחייבות.

שווי הוגן (Fair value) הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

הפסד מירידת ערך (An impairment loss) הוא הסכום שבו הערך בספרים של נכס עולה על הסכום בר-ההשבה שלו.

רכוש קבוע (Property, plant and equipment) הוא פריטים מוחשיים אשר:

(א) מוחזקים לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים, או לצרכים מינהליים; וכן

(ב) חזוי (expected) שישתמשו בהם במשך יותר מתקופה אחת.

סכום בר-השבה (Recoverable amount) הוא הגבוה מבין מחיר המכירה נטו של נכס לבין שווי השימוש בו.

ערך שייר של נכס (Residual value of an asset) הוא אומדן הסכום שישות הייתה יכולה לקבל בעת עריכת האומדן (Currently) ממימוש הנכס, בניכוי אומדן עלויות המימוש, אילו הנכס היה כבר בגיל ובמצב החזויים בתום אורך החיים השימושיים שלו.

אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא

(א) פרק הזמן שלאורכו הנכס חזוי להיות זמין לשימוש של הישות; או

(ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, אשר חזויות לנבוע לישות מהנכס.

הכרה

7. העלות של פריט רכוש קבוע תוכר כנכס אם ורק אם:

(א) צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות הקשורות לפריט יזרמו אל הישות; וכן

(ב) העלות של הפריט ניתנת למדידה באופן מהימן.

8. חלקי חילוף וציוד עזר מוצגים, בדרך כלל, כמלאי ומוכרים ברווח או בהפסד עם צריכתם. אולם, חלקי חילוף משמעותיים וציוד עזר משמעותי מקיימים את הקריטריונים של רכוש קבוע, כאשר ישות צופה להשתמש בהם למשך יותר מתקופה אחת. באופן דומה, אם ניתן להשתמש בחלקי חילוף וציוד עזר רק בהקשר עם פריט רכוש קבוע, הם מטופלים כרכוש קבוע.

9. תקן זה אינו קובע את יחידת המדידה להכרה, משמע, מה מהווה פריט של רכוש קבוע. לכן, נדרש שיקול דעת ביישום הקריטריונים להכרה לגבי הנסיבות הספציפיות של הישות. יתכן ויהיה ראוי לצרף פריטים שאינם משמעותיים בנפרד, כמו תבניות, כלים ומטבעות, וליישם את הקריטריונים לגבי הערך המצרפי.

10. ישות מעריכה, בהתאם לעקרון הכרה זה, את כל עלויות רכוש קבוע במועד בו הן התהוו. עלויות אלה כוללות עלויות ראשוניות שהתהוו כדי לרכוש או להקים פריט רכוש קבוע ועלויות שהתהוו לאחר מכן על מנת להוסיף לנכס זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו.¹

עלויות ראשוניות

11. פריטים של רכוש קבוע יכולים להירכש משיקולי בטיחות או איכות הסביבה. למרות שרכישת רכוש קבוע כזה אינה מגדילה במישרין את ההטבות הכלכליות העתידיות של פריט רכוש קבוע ספציפי קיים, יתכן שהרכישה נחוצה כדי שהישות תקבל הטבות כלכליות עתידיות מנכסים אחרים שלה. פריטי רכוש קבוע כאלה כשירים להכרה כנכסים, משום שהם מאפשרים לישות לקבל יותר הטבות כלכליות עתידיות מנכסים קשורים מאשר הישות הייתה מקבלת, אילו פריטים אלה לא היו נרכשים. לדוגמה, יצרן

¹ הכוונה בסעיף זה היא שיש לבחון עלויות ראשוניות ועלויות עוקבות על מנת לקבוע אילו עלויות יהוו חלק מהערך בספרים של פריט רכוש קבוע ואילו עלויות יוכרו ברווח או בהפסד בעת התהוותן.

כימיקלים עשוי להתקין (install) תהליכים חדשים לטיפול בכימיקלים על מנת לעמוד בדרישות איכות הסביבה לגבי ייצור ואחסון של כימיקלים מסוכנים; השיפורים הקשורים לכך במפעל מוכרים כנכס, משום שבלעדיהם הישות לא הייתה יכולה לייצר ולמכור כימיקלים. אולם, ירידת ערך של הערך בספרים המתקבל של נכס כזה ושל נכסים קשורים נבחנת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים.

עלויות עוקבות

12. בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 7, ישות אינה מכירה בערך בספרים של פריט רכוש קבוע את עלויות התחזוקה (servicing) השוטפות של הפריט. במקום זאת, עלויות אלה מוכרות ברווח או בהפסד בעת התהוותן. עלויות תחזוקה (servicing) שוטפות כוללות בעיקר עלויות עבודה וצריכת חומרים, ויכולות לכלול את העלות של חלקים קטנים. המטרה של יציאות (expenditures) אלה מוגדרת, בדרך כלל, כ"תיקונים ותחזוקה" של פריט רכוש קבוע.

13. חלקים של פריטי רכוש קבוע מסוימים יכולים לדרוש החלפה בפרקי זמן קבועים. לדוגמה, יכול להידרש שיפוץ יסודי של כבשן לאחר מספר מוגדר של שעות שימוש, או עשויה להידרש החלפה של פנים המטוס, כמו מושבים, מספר פעמים במשך החיים של המטוס. ניתן גם לרכוש פריטי רכוש קבוע כדי להוריד את התדירות של ההחלפות או לבצע החלפה, שאין צורך לחזור עליה. בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 7, ישות מכירה בעלות של החלפת חלק מפריט כזה כחלק מהערך בספרים של פריט רכוש קבוע, כאשר העלות התהוותה, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. הערך בספרים של אותם חלקים שמוחלפים נגרע בהתאם לדרישות גריעה של תקן זה (ראה סעיפים 67-72).

14. התנאי להמשך הפעלתו ברצף של פריט רכוש קבוע (לדוגמה, מטוס) עשוי להצריך בדיקות תקופתיות משמעותיות, שמטרתן לגלות תקלות. בדיקות אלו מבוצעות בין אם יוחלפו חלקים של הפריט ובין אם לאו. כאשר מבוצעת כל אחת מהבדיקות המשמעותיות (major), עלותן מוכרת בערך בספרים של פריט הרכוש הקבוע כהחלפה, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. יתרה כלשהי של הערך בספרים של עלות הבדיקה הקודמת נגרעת. הגריעה תבצע ללא קשר לשאלה אם זוהתה עלות הבדיקה הקודמת בעסקה בה הפריט נרכש או הוקם. אם יש צורך, אומדן עלות בדיקה עתידית דומה עשויה לשמש כאינדיקציה לרכיב הבדיקה בעת הרכישה או ההקמה של הפריט.

מדידה בעת הכרה

15. פריט רכוש קבוע, אשר כשיר להכרה כנכס, יימדד בעלותו.

מרכיבי עלות

16. עלות פריט רכוש קבוע כוללת את:

(א) מחיר רכישתו, לרבות מסי יבוא ומסי רכישה שאינם מוחזרים, בניכוי הנחות מסחריות (trade discounts and rebates).

(ב) עלויות כלשהן שניתן לייחס במישרין להבאת הנכס למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה.

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

17. דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין:

(א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן לפי כללי חשבונאות מקובלים), הנובעות במישרין מההקמה או מהרכישה של פריט רכוש קבוע;

(ב) עלויות הכנת אתר;

(ג) עלויות הובלה וטיפול ראשוניות;

(ד) עלויות הרכבה והתקנה;

(ה) עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס, לאחר הפחתת התמורה נטו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לאותו מיקום ולאותו מצב (כגון דוגמיות שיוצרו בעת בדיקת הציוד); וכן

(ו) שכר יועצים מקצועיים.

18. ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 26, מלאי לעלויות של מחויבויות בגין פירוק ופינוי הפריט ושיקום האתר בו ממוקם פריט, שמתהוות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה משימוש בפריט כדי לייצר מלאי במהלך אותה תקופה. המחויבויות בגין עלויות, המטופלות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 26 או תקן זה, מוכרות ונמדדות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

19. דוגמאות לעלויות שאינן עלויות של פריט רכוש קבוע:

(א) עלויות השקת מתקן חדש;

(ב) עלויות הצגת מוצר חדש או שירות חדש (לרבות עלויות פעילויות פרסום ופעילויות קידום מכירות);

(ג) עלויות פעילות עסקית במיקום חדש או עם קבוצה חדשה של לקוחות (לרבות עלויות הכשרת צוות עובדים); וכן

(ד) עלויות מנהלה ועלויות עקיפות כלליות אחרות.

20. הכרה בעלויות בערך בספרים של פריט רכוש קבוע נפסקת, כאשר הפריט הגיע למיקום ולמצב הדרושים על מנת שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. לכן, עלויות שהתהוו בעת שימוש או בעת פריסה מחדש (redeployment) של פריט אינן נכללות בערך בספרים של פריט זה. לדוגמה, העלויות הבאות אינן נכללות בערך בספרים של פריט רכוש קבוע:

(א) עלויות שהתהוו כאשר הפריט, אשר יכול לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, טרם הוכנס לשימוש או אם הפריט מופעל בפחות מתפוקה מלאה;

(ב) הפסדים תפעוליים ראשוניים, כגון אלה שהתהוו כאשר הביקוש לתפוקה של הפריט נבנה; וכן

(ג) עלויות שינוי מיקום או ארגון מחדש של חלק מפעילויות הישות או של כל פעילויותיה.

21. פעילויות מסוימות מתרחשות בהקשר להקמה או לפיתוח של פריט רכוש קבוע, אך הן אינן הכרחיות להבאת הפריט למיקום ולמצב הדרושים על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. פעילויות נלוות אלה עשויות להתרחש לפני או במהלך פעילויות ההקמה או הפיתוח. לדוגמה, ניתן להפיק הכנסה באמצעות שימוש באתר הבנייה כחניון עד התחלת הבנייה. מכיוון שפעילויות נלוות אינן הכרחיות על מנת להביא את הפריט למיקום ולמצב הדרושים על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, ההכנסה וההוצאות הקשורות לפעילויות נלוות מוכרות ברווח או בהפסד ונכללות בסיווגים המתאימים של הכנסה והוצאה.

22. העלות של נכס בהקמה עצמית נקבעת באמצעות שימוש באותם עקרונות, כמו לגבי נכס שנרכש. אם ישות מייצרת נכסים דומים למכירה במהלך העסקים הרגיל, העלות של הנכס, בדרך כלל, זהה לעלות של הקמת נכס למכירה (ראה תקן חשבונאות מספר 26). לכן, רווחים פנימיים כלשהם מבוטלים בחישוב עלויות כאלה. באופן דומה, העלות של סכומים חריגים של בזבז חומרים, עבודה, או מקורות אחרים שהתהוו בהקמה עצמית של נכס אינה נכללת בעלות הנכס. תקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי קובע קריטריונים להכרה בעלויות אשראי כרכיב של הערך בספרים של פריט רכוש קבוע בהקמה עצמית.

מדידת עלות

23. א. העלות של פריט רכוש קבוע היא הסכום שווה ערך למחיר במזומן במועד ההכרה. אם תשלום נדחה מעבר לתנאי אשראי רגילים, ההפרש בין הסכום שווה ערך למחיר במזומן לבין סך התשלום מוכר כריבית במשך תקופת האשראי.

ב. תקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי מזהה מצבים מסוימים בהם עלויות אשראי נכללות בערך בספרים של נכס כשיר.

24. פריט רכוש קבוע אחד או מספר פריטי רכוש קבוע עשויים להירכש תמורת נכס לא כספי או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ונכסים לא כספיים. הדיון הבא מתייחס רק להחלפת נכס לא כספי אחד בנכס לא כספי אחר, אך הוא חל גם על כל ההחלפות שתוארו במשפט הקודם. העלות של פריט רכוש קבוע כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם (א) לעסקת ההחלפה אין מהות מסחרית (commercial substance) או (ב) לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל ושל הנכס שנמסר. הפריט הנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע

מיידידת את הנכס שנמסר. אם הנכס הנרכש לא נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בערך בספרים של הנכס שנמסר.

25. ישות קובעת אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית על ידי בחינת המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים שלה חזויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. לעסקת החלפה יש מהות מסחרית אם:

(א) התצורה (סיכון, עיתוי וסכום) של תזרימי מזומנים של הנכס שהתקבל שונה מהתצורה של תזרימי המזומנים של הנכס שהועבר; או

(ב) השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות, שהושפע מהעסקה, משתנה כתוצאה מההחלפה; וכן

(ג) השוני האמור בסעיף (א) או בסעיף (ב) הוא משמעותי יחסית לשווי ההוגן של הנכסים שהוחלפו.

לצורך הקביעה אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות, שהושפע מהעסקה, ישקף תזרימי מזומנים לאחר מסים. התוצאה של ניתוחים אלה עשויה להיות ברורה מבלי שישות תידרש לבצע חישובים מפורטים.

26. השווי ההוגן של נכס לגביו לא קיימות עסקאות בנות-השוואה בשוק, ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) השונות (variability) בתוך תחום של אומדני שווי הוגן סבירים אינה משמעותית לגבי נכס זה או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך התחום ולהשתמש בהן באמידת שווי הוגן. אם ישות יכולה לקבוע באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל או של הנכס שנמסר, אז השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת העלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראייה ברורה יותר.

27. העלות של פריט רכוש קבוע, המוחזק על ידי חוכר בחכירה מימונית, נקבעת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, חכירות.

28. הערך בספרים של פריט רכוש קבוע עשוי לקטון כתוצאה ממענקי ממשלה בהתאם לגילוי דעת מספר 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות.

מדידה לאחר הכרה

29. ישות תבחר במודל העלות כאמור בסעיף 30 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 31 כמדיניותה החשבונאית ותיישם אותה מדיניות לגבי כל פריטי הרכוש הקבוע מאותה קבוצה (class).

מודל העלות

30. לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע יוצג בעלותו בניכוי פחת שנצבר, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

התחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט

30א. ²שינויים בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט (כולל שינוי בעיתוי ובסכום המשאבים הכלכליים הדרושים לסילוק המחויבות וכן שינוי בשיעור ההיוון) עד לתום תקופת הפחתת הפריט, יתווספו או ייגרעו מהנכס בתקופה השוטפת.

30ב. ²שינויים בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט עקב חלוף הזמן יוכרו ברווח או בהפסד כעלות מימון בעת התרחשותם.

מודל ההערכה מחדש

31. לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע, שניתן למדוד את שווי ההוגן באופן מהימן, יוצג בסכום משוערד, שהוא שווי ההוגן במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק, על מנת לוודא שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הוגן בתאריך המאזן.

32. השווי ההוגן של קרקע ובניינים, בדרך כלל, נקבע מראיות מבוססות-שוק באמצעות הערכת שווי, שבדרך כלל מבוצעת על ידי מעריכי שווי מוסמכים. השווי ההוגן של פריטי מכונות וציוד הוא, בדרך כלל, שווי השוק שלהם, שנקבע על ידי הערכת שווי.

33. אם אין ראיות מבוססות-שוק לשווי הוגן, כתוצאה מהמהות הייחודית של פריט רכוש קבוע והפריט נמכר לעיתים רחוקות, למעט כחלק מעסק ממשיך (continuing business), ייתכן

² סעיפים אלו הוספו לתקן זה מתוך IFRIC 1.

שהישות צריכה לאמוד את השווי ההוגן באמצעות גישת ההכנסה (income approach) או גישת עלות השחלוף המופחתת (depreciated replacement cost approach).

34. תדירות ההערכות מחדש תלויה בשינויים בשווי הוגן של פריטי רכוש קבוע המוערכים מחדש. כאשר השווי ההוגן של נכס שהוערך מחדש שונה באופן מהותי מערכו בספרים, נדרשת הערכה מחדש נוספת. פריטי רכוש קבוע מסוימים נתונים לשינויים משמעותיים ותנודתיות גבוהה בשווי הוגן, ולפיכך דורשים הערכה מחדש שנתית. הערכות מחדש בתדירות כה גבוהה אינן נדרשות לגבי פריטי רכוש קבוע, שנתונים רק לשינויים שאינם משמעותיים בשווי הוגן. במקום זאת, עשויה להידרש הערכה מחדש של הפריט רק כל שלוש או חמש שנים.

35. כאשר פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, פחת שנצבר כלשהו במועד ההערכה מחדש מטופל באחת מהדרכים הבאות:

(א) מוצג מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש יהיה שווה לסכום המשווערך שלו. בדרך כלל, משתמשים בשיטה זו כאשר נכס מוערך מחדש באמצעות שימוש במדד לעלות השחלוף המופחתת שלו.

(ב) מבוטל מול הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המשווערך של הנכס. בדרך כלל, משתמשים בשיטה זו לגבי בניינים.

סכום ההתאמה, הנובע מההצגה מחדש או מביטול הפחת שנצבר, מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים, שמטופל בהתאם לסעיפים 39 ו-40.

36. **אם פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, יש להעריך מחדש את כל הקבוצה של הרכוש הקבוע, שאליה משתייך הנכס.**

37. קבוצה של רכוש קבוע היא קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. להלן דוגמאות לקבוצות נפרדות:

(א) קרקע;

(ב) קרקע ובניינים;

- (ג) מכונות ;
- (ד) אניות ;
- (ה) מטוסים ;
- (ו) כלי רכב ;
- (ז) ריהוט ואביזרים קבועים אחרים ; וכן
- (ח) ציוד משרדי.
38. הפריטים בקבוצה של רכוש קבוע מוערכים מחדש בו זמנית, על מנת להימנע מהערכה מחדש סלקטיבית של נכסים ומדיווח של סכומים בדוחות הכספיים, שהם תערובת של עלויות ושוויים למועדים שונים. אולם, ניתן להעריך מחדש קבוצה של רכוש קבוע על בסיס מתמשך בתנאי שתהליך ההערכה מחדש של קבוצת הנכסים מושלם תוך תקופה קצרה ובתנאי שההערכות מחדש נשמרות מעודכנות.
39. אם הערך בספרים של נכס עולה כתוצאה מהערכה מחדש, העלייה תזוכה ישירות להון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש. עם זאת, העלייה תוכר ברווח או בהפסד עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה בערך בספרים של אותו נכס כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן ברווח או בהפסד.
40. אם הערך בספרים של נכס יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר ברווח או בהפסד. עם זאת, הירידה תחויב ישירות להון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו נכס.
41. ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש, הנכללת בהון עצמי בהתייחס לפריט רכוש קבוע, ישירות לעודפים כאשר הנכס נגרע. לדוגמה, העברה של כל הקרן כאשר הנכס יצא מכלל שימוש (retired) או שהנכס מומש. עם זאת, ניתן להעביר חלק מהקרן במהלך השימוש בנכס על ידי הישות. במקרה כזה, סכום הקרן המועבר יהיה ההפרש בין פחת המבוסס על הערך בספרים המשוער של הנכס לבין פחת המבוסס על העלות המקורית של

הנכס. העברות מקרן מהערכה מחדש לעודפים אינן מבוצעות דרך רווח או הפסד.

42. השפעות של מסים על ההכנסה, אם ישנן כאלה, הנובעות מהערכה מחדש של רכוש קבוע מוכרות וניתן להן גילוי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה.

התחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט

42.א. ³ שינויים בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט (כולל שינוי בעיתוי ובסכום המשאבים הכלכליים הדרושים לסילוק המחויבות וכן שינוי בשיעור ההיוון) עד לתום תקופת הפחתת הפריט יטופלו כדלקמן:

(א) קיטון בהתחייבות ייזקף ישירות לקרן הערכה מחדש. עם זאת, הקיטון יוכר ברווח או בהפסד עד לסכום שבו הוא מבטל ירידה בערך בספרים של אותו פריט כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן ברווח או בהפסד.

(ב) עלייה בהתחייבות תוכר ברווח או בהפסד. עם זאת, העלייה תיזקף ישירות לקרן הערכה מחדש עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו פריט.

42.ב. ⁴ שינויים בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט לאחר תום תקופת הפחתת הפריט יוכרו ברווח או בהפסד בעת התרחשותם.

42.ג. ⁴ שינויים בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט עקב חלוף הזמן יוכרו ברווח או בהפסד כעלות מימון בעת התרחשותם.

פחת

43. יש להפחית בנפרד כל חלק של רכוש קבוע עם עלות שהיא משמעותית ביחס לסך העלות של הפריט.

³ סעיף זה הוסף לתקן זה מתוך IFRIC 1.
⁴ סעיפים אלו הוספו לתקן זה מתוך IFRIC 1.

44. ישות מקצה את הסכום שהוכר לראשונה, בהתייחס לפריט רכוש קבוע, לחלקים משמעותיים שלו ומפחיתה בנפרד כל חלק כזה. לדוגמה, יכול להיות ראוי להפחית בנפרד את שלד המטוס ואת מנועי המטוס, בין אם הם בבעלות ובין אם בחכירה מימונית.
45. לחלק משמעותי של פריט רכוש קבוע יכולים להיות אורך חיים שימושיים ושיטת פחת שזהים לאורך החיים השימושיים ולשיטת הפחת של חלק משמעותי אחר של אותו פריט. ניתן לקבץ חלקים כאלה לצורך קביעת הוצאות פחת.
46. כאשר ישות מפחיתה בנפרד חלקים מסוימים של פריט רכוש קבוע, היא מפחיתה בנפרד את שארית הפריט. השארית מורכבת מהחלקים של הפריט, אשר אינם משמעותיים בנפרד. אם לישות יש ציפיות שונות לגבי חלקים אלה, עשויות להידרש שיטות קירוב על מנת להפחית את השארית באופן שמייצג נאמנה את דפוס הצריכה ו/או את אורך החיים השימושיים של חלקים אלה.
47. ישות יכולה לבחור להפחית בנפרד את החלקים של הפריט, שאין להם עלות שהיא משמעותית ביחס לסך עלות הנכס.
48. **הוצאות הפחת לכל תקופה יוכרו ברווח או בהפסד, אלא אם הן נכללות בערך בספרים של נכס אחר.**
49. הוצאות הפחת לתקופה מוכרות, בדרך כלל, ברווח או בהפסד. עם זאת, לעיתים, ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס משמשות בייצור נכסים אחרים. במקרה זה, הוצאות הפחת מהוות חלק מהעלות של הנכס האחר ונכללות בערכו בספרים. לדוגמה, הפחת של מפעל ייצור וציוד יצרני נכלל בעלויות ההמרה של מלאי (ראה תקן חשבונאות מספר 26). באופן דומה, הוצאות פחת של רכוש קבוע, ששימש לפעילויות פיתוח, עשויות להיכלל בעלות נכס בלתי מוחשי, שהוכר בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים.
- סכום בר-פחת ותקופת הפחתה**
50. **סכום בר-פחת של נכס יוקצה באופן שיטתי על פני אורך חייו השימושיים.**
51. **ישות תסקור את ערך השייר ואת אורך החיים השימושיים של נכס לפחות בכל סוף שנת כספים ואם הציפיות שונות מאומדנים**

קודמים, השינויים (ים) יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

52. פחת מוכר גם אם השווי ההוגן של הנכס גבוה מערכו בספרים, כל עוד ערך השייר של הנכס אינו גבוה מערכו בספרים. תיקונים ואחזקה של נכס אינם שוללים את הצורך להפחיתו.
53. הסכום בר-פחת של נכס נקבע לאחר ניכוי ערך השייר שלו. בפועל, ערך השייר של נכס, לעיתים קרובות, אינו משמעותי ולכן אינו מהותי בחישוב הסכום בר-פחת.
54. ערך השייר של נכס עשוי לעלות לסכום השווה עד לערך בספרים של הנכס או לסכום הגבוה ממנו. אם כך הדבר, הוצאות הפחת של הנכס הן אפס, אלא אם כן ערך השייר שלו יורד לאחר מכן לסכום הנמוך מהערך בספרים של הנכס.
55. פחת של נכס מתחיל כאשר הוא זמין לשימוש, משמע, כאשר הוא הגיע למיקום ולמצב הדרושים על מנת שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. הפחתת נכס נפסקת במוקדם מבין המועד שהנכס מסווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש, המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו לבין המועד שבו הנכס נגרע. חישוב הפחת אינו נפסק כאשר הנכס הופך לנכס שאינו פעיל או כאשר הנכס יוצא מכלל שימוש פעיל, אלא אם הנכס הופחת במלואו. עם זאת, בהתאם לשיטות פחת, המבוססות על שימוש, הוצאות הפחת יכולות להיות אפס כאשר אין ייצור כלשהו.
56. ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס נצרכות על ידי ישות בעיקר באמצעות השימוש בו. עם זאת, גורמים אחרים, כגון התיישנות טכנולוגית או התיישנות מסחרית ובלאי כאשר הנכס נשאר נכס שאינו פעיל, לעיתים קרובות, גורמים לירידה בהטבות כלכליות שהיה ניתן להשיג מהנכס. כתוצאה מכך, יש לבחון את כל הגורמים הבאים בקביעת אורך החיים השימושיים של נכס:
- (א) שימוש חזוי בנכס. שימוש נבחן בהתייחס לקיבולת חזויה או לתפוקה חזויה של הנכס.

(ב) בלאי חזוי, שתלוי בגורמים תפעוליים כמו מספר משמרות שבהן ישתמשו בנכס ותוכנית תיקונים ואחזקה, והטיפול ואחזקה של הנכס כאשר הוא אינו פעיל.

(ג) התיישנות טכנית או התיישנות מסחרית, הנובעות משינויים או שיפורים בייצור, או משינוי בביקוש השוק למוצר או לשירות שמופקים על ידי הנכס.

(ד) מגבלות משפטיות או דומות לשימוש בנכס, כגון מועדי פקיעת חכירות קשורות.

57. אורך החיים השימושיים של נכס מוגדר במונחים של תועלת חזויה לישות מהנכס. מדיניות ניהול נכס של הישות עשויה לכלול מימוש נכסים לאחר תקופה מוגדרת או לאחר צריכת חלק מוגדר מההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס. לכן, אורך החיים השימושיים של נכס יכול להיות קצר מאורך החיים הכלכליים שלו. אמידת אורך החיים השימושיים של הנכס היא נושא שנתון לשיקול דעת, המבוסס על ניסיון הישות עם נכסים דומים.

58. קרקע ובניינים הם נכסים בני הפרדה ומטפלים בהם בנפרד, גם אם הם נרכשים ביחד. לקרקע יש אורך חיים שימושיים בלתי מוגבל ולכן אין להפחיתה, למעט חריגים מסוימים, כגון מחצבות ואתרים המשמשים להטמנת אשפה. לבניינים יש אורך חיים שימושיים מוגבל ולכן הם נכסים בני-פחת. עלייה בערך הקרקע, שעליה עומד בניין, אינה משפיעה על קביעת הסכום בר-פחת של הבניין.

59. אם עלות הקרקע כוללת את עלויות הפירוק, הפיננסי ושיקום האתר, אותו חלק של נכס הקרקע מופחת במהלך התקופה בה מושגות ההטבות, כתוצאה מהתהוות עלויות אלה. במקרים מסוימים, לקרקע עצמה יכול להיות אורך חיים שימושיים מוגבל. במקרה זה, הקרקע מופחתת באופן שמשקף את ההטבות שייגזרו ממנה.

שיטת הפחת

60. שיטת הפחת שנעשה בה שימוש תשקף את הדפוס שבו הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס.

61. שיטת הפחת שנעשה בה שימוש לגבי נכס תיסקר לפחות כל סוף שנת כספים, ואם חל שינוי משמעותי בדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס, יש לשנות את

השיטה על מנת לשקף את הדפוס שהשתנה. שינוי כזה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

62. ניתן להשתמש במגוון שיטות פחת להקצאת הסכום בר-פחת של נכס באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. שיטות אלה כוללות את שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידות ייצור (units of production method). שיטת הקו הישר גורמת להוצאה קבועה על פני אורך החיים השימושיים, אם ערך השייר של הנכס אינו משתנה. שיטת היתרה הפוחתת גורמת להוצאה פוחתת על פני אורך החיים השימושיים. שיטת יחידות ייצור גורמת להוצאה המבוססת על השימוש החזוי או התפוקה החזויה. הישות בוחרת בשיטה שמשקפת באופן קרוב יותר את הדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס. שיטה זו מיושמת באופן עקבי מתקופה לתקופה, אלא אם חל שינוי בדפוס החזוי של צריכת הטבות כלכליות עתידיות אלה.

ירידת ערך

63. על מנת לקבוע אם נפגם ערכו של פריט רכוש קבוע, ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 15, **ירידת ערך נכסים**, אשר מסביר כיצד ישות סוקרת את הערך בספרים של נכסיה, כיצד היא קובעת את הסכום בר-ההשבה של נכס, ומתי היא מכירה, או מבטלת את ההכרה, בהפסד מירידת ערך.

64. בוטל.

פיצוי בגין ירידת ערך

65. **פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם ייכלל ברווח או בהפסד כאשר הישות זכאית לקבל את הפיצוי (receivable).**

66. ירידת ערך או אובדן של פריטי רכוש קבוע, תביעות קשורות לתשלומי פיצוי מצדדים קשורים, תשלומי פיצויים מצדדים שלישיים ורכישה לאחר מכן (subsequent) או הקמה של נכסים חלופיים הם אירועים כלכליים נפרדים והם מטופלים בנפרד כדלהלן:

(א) ירידת ערך של פריטי רכוש קבוע מוכרת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15;

- (ב) גריעת פריטי רכוש קבוע שיצאו מכלל שימוש או שמומשו נקבעת בהתאם לתקן זה;
- (ג) פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם נכלל בקביעת רווח או הפסד כאשר הישות זכאית לקבל את הפיצוי; וכן
- (ד) עלות פריטי רכוש קבוע ששוקמו, נרכשו או הוקמו חלף רכוש קבוע שנגרע נקבעת בהתאם לתקן זה.

גריעה

67. הערך בספרים של פריט רכוש קבוע יגרע:

- (א) בעת מימוש; או
- (ב) כאשר לא חזויות הטבות כלכליות עתידיות מהשימוש בו או ממימושו.

68. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע ייכללו ברווח או בהפסד, כאשר הפריט ייגרע (אלא אם תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 דורש אחרת במכירה וחכירה חוזרת). רווחים אלו לא יסווגו כהכנסות.

69. המימוש של פריט רכוש קבוע עשוי להתרחש במגוון של דרכים (למשל, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי תרומה). בקביעת מועד המימוש של פריט, ישות מיישמת את הקריטריונים שבתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות להכרה בהכנסות ממכירת סחורות. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה חוזרת.

70. אם, בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 7, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מהפריט כחלק מהערך בספרים של פריט רכוש קבוע, אז היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף, ללא קשר אם החלק שהוחלף הופחת בנפרד. אם זה לא מעשי לישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, הישות עשויה להשתמש בעלות ההחלפה כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד בו הוא נרכש או הוקם.

71. הרווח או ההפסד, הנובע מגריעת פריט רכוש קבוע, ייקבע כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש, אם קיימת, לבין הערך בספרים של הפריט.

72. התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש פריט רכוש קבוע מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. אם תקבול עבור הפריט נדחה, התמורה שהתקבלה מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן (cash price equivalent). ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, המשקפות את התשואה האפקטיבית בגין יתרת החובה לקבל.

גילוי

73. בדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים לגבי כל קבוצה של רכוש קבוע:

(א) בסיסי המדידה ששימשו לקביעת הערך בספרים ברוטו;

(ב) שיטות הפחת ששימשו;

(ג) אורך החיים השימושיים או שיעורי הפחת ששימשו;

(ד) הערך בספרים ברוטו והפחת שנצבר (סכום מצרפי של הפחת שנצבר יחד עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה; וכן

(ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים הבאים:

(1) תוספות;

(2) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש, המסווגת כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5 ומימושים אחרים;

(3) רכישות בדרך של צירופי עסקים;

(4) עליות או ירידות כתוצאה מהערכות מחדש לפי סעיפים 31, 39 ו- 40 ומהפסדים מירידת ערך שהוכרו או שבוטלו ישירות בהון עצמי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15;

(5) הפסדים מירידת ערך שהוכרו ברווח או בהפסד בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15;

(6) הפסדים מירידת ערך שבוטלו ברווח או בהפסד בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15;

(7) פחת;

(8) הפרשי שער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים ממטבע הפעילות למטבע הצגה שונה, לרבות התרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות המדווחת; וכן

(9) שינויים אחרים.

74. הדוחות הכספיים יכללו גם את הפרטים הבאים:

(א) קיומם וסכומם של מגבלות על בעלות ורכוש קבוע ששועבד כביטחון להתחייבויות;

(ב) סכום היציאות שהוכרו בערך בספרים של פריט רכוש קבוע במהלך הקמתו;

(ג) סכומן של התקשרויות חוזיות לרכישה של רכוש קבוע; וכן

(ד) אם לא ניתן גילוי נפרד בדוח רווח והפסד, סכום הפיצוי מצדדים שלישיים, שנכלל ברווח או בהפסד, בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם.

75. בחירה של שיטת הפחת ואמידת אורך החיים השימושיים של נכסים הם נושאים הנתונים לשיקול דעת. לכן, גילוי לשיטות שאומצו ולאומדני אורך החיים השימושיים או לשיעורי פחת מספק למשתמשים בדוחות כספיים מידע, המאפשר להם לבחון

את המדיניות שנבחרה על ידי הנהלה ומאפשר לבצע השוואה מול ישויות אחרות. מסיבות דומות, נדרש לתת גילוי לפרטים הבאים:

(א) פחת במהלך התקופה, בין אם הוכר ברווח או בהפסד ובין אם כחלק מהעלות של נכסים אחרים; וכן

(ב) הפחת שנצבר לסוף התקופה.

76. בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, ישות נותנת גילוי למהות ולסכום של שינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה בתקופה הנוכחית או שחזויה להיות לו השפעה בתקופות הבאות. לגבי רכוש קבוע, גילוי כזה יכול להידרש כתוצאה משינויי אומדנים בהתייחס לפרטים הבאים:

(א) ערכי שייר;

(ב) אומדן העלויות של פירוק, פינוי או שיקום פריטי רכוש קבוע;

(ג) אורך חיים שימושיים; וכן

(ד) שיטות פחת.

77. אם פריטי רכוש קבוע מוצגים בסכומים משוערכים, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) מועד (effective date) ההערכה מחדש;

(ב) אם היה מעורב מעריך שווי בלתי תלוי;

(ג) השיטות וההנחות המשמעותיות שיושמו באמידת השווי ההוגן של הפריטים;

(ד) המידה בה השווי ההוגן של הפריטים נקבע במישרין בהתייחס למחירים נצפים בשוק פעיל או עסקאות שוק שבוצעו לאחרונה בתנאים של תום לב או שהוא נאמד באמצעות שיטות הערכה אחרות;

(ה) לגבי כל קבוצה של רכוש קבוע שהוערך מחדש, הערך בספרים שהיה מוכר אם הנכסים היו מוצגים לפי מודל העלות; וכן

(ו) קרן ההערכה מחדש, בציון השינוי במהלך התקופה ומגבלות כלשהן על חלוקת היתרה לבעלי מניות.

78. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, ישות נותנת גילוי למידע לגבי רכוש קבוע שערכו נפגם, בנוסף למידע הנדרש לפי סעיפים 73(ה)-(4)-(6).

79. משתמשים בדוחות כספיים עשויים לראות גם במידע הבא כרלוונטי לצורכיהם:

(א) הערך בספרים של רכוש קבוע שאינו פעיל באופן זמני;

(ב) הערך בספרים ברוטו של רכוש קבוע כלשהו שהופחת במלואו ושעדיין בשימוש;

(ג) הערך בספרים של רכוש קבוע שיצא מכלל שימוש פעיל ושאינו מסווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5; וכן

(ד) כאשר נעשה שימוש במודל העלות, השווי ההוגן של רכוש קבוע כאשר הוא שונה מהותית מהערך בספרים.

לכן, הוועדה המקצועית מעודדת ישויות לתת גילוי לסכומים אלה.

הוראות מעבר

80. ישות תיישם תקן זה לראשונה בדרך של יישום למפרע, למעט האמור בסעיפים 81 ו-82.

81. בישות אשר בחרה ביום 1 בינואר, 2007 במודל הערכה מחדש כמדיניות חשבונאית שלה לגבי קבוצה של רכוש קבוע, ההפרש בין הערך בספרים המשוערך של הנכס ליום 1 בינואר, 2007 לבין עלותו יהווה את קרן ההערכה מחדש באותו מועד.

82. ישות שלא כללה בעלות של פריט רכוש קבוע, בעת ההכרה הראשונית, את האומדן הראשוני של העלויות לפירוק ולפינוי של הפריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט, תידרש⁵:

א. למדוד את ההתחייבות ליום 1 בינואר, 2007 בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים;

ב. לחשב את הסכום שהיה נכלל בעלות הנכס הרלוונטי במועד בו ההתחייבות התהוותה לראשונה, על ידי היוון סכום ההתחייבות האמור בסעיף א לעיל למועד בו ההתחייבות התהוותה לראשונה (להלן - הסכום המהוון). היוון ההתחייבות יבוצע באמצעות האומדן הטוב ביותר של הישות לשיעור(י) ההיוון ההיסטורי(ים), המותאם(מים) לסיכון שהיה רלוונטי לאותה התחייבות במשך התקופה שחלפה (intervening period); וכן

ג. לחשב את הפחת הנצבר על הסכום המהוון, ליום 1 בינואר, 2007, על בסיס אורך החיים השימושיים של הנכס לאותו מועד.

ד. ההפרש בין הסכום שייזקף לנכס, בהתאם לסעיפים (ב) ו- (ג) לעיל, לבין סכום ההתחייבות, בהתאם לסעיף (א) לעיל, ייזקף לעודפים.

תחילה

83. תקן זה יחול על זוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2007 או לאחר מכן.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

84. הגדרת שווי הוגן בסעיף 7 לתקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, תשונה כדלקמן: "שווי הוגן (Fair value) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס, לסלק התחייבות, בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

⁵ סעיף זה מתייחס לישות שלא יישמה בעת ההכרה הראשונית את הוראות סעיף 16(2).

85. סעיף 7 לנספח ד' בתקן חשבונאות מספר 14, **דיווח כספי לתקופות ביניים, ישונה כדלקמן: "חשבונאות שווי הוגן והערכות מחדש:** תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע, מאפשר לישות לבחור כמדדיניות חשבונאית שלה את מודל הערכה מחדש, לפיו פריטי רכוש קבוע משוערכים לשווי הוגן. מדידות אלה כרוכות, במועדי הדיווח השנתיים, בהסתמכות על מומחים, העוסקים בהערכת שווי, וייתכן שיהיה צורך לעשות זאת גם במועדי דיווח ביניים".

86. שינויים בתקן חשבונאות מספר 15, **ירידת ערך נכסים:**

א. הרישא של סעיף 4 תשונה כדלקמן: "תקן זה יחול גם על נכסים המוצגים בסכום שהוערך מחדש (שווי הוגן) בהתאם לתקני חשבונאות אחרים, כגון תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע. עם זאת, זיהוי האפשרות של ירידת ערך של נכס, שהוערך מחדש, תלויה באופן שבו נקבע שווי ההוגן:"

ב. הגדרת סכום בר פחת בסעיף 5 תשונה כדלקמן: "**סכום בר-פחת (Depreciable amount)** - עלות הנכס, או סכום אחר המחליף את העלות, בניכוי ערך השייר של הנכס."

ג. הגדרת מחיר מכירה נטו בסעיף 5 תשונה כדלקמן: "**מחיר מכירה נטו (Net selling price)** הוא הסכום שניתן לקבל ממכירת נכס בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי עלויות מימוש."

ד. סעיף 17 ישונה כדלקמן: "ייתכן כי קיימת אפשרות לקבוע את מחיר המכירה נטו, גם אם הנכס אינו נסחר בשוק פעיל. עם זאת, לעיתים אין זה אפשרי לקבוע את מחיר המכירה נטו, מכיוון שלא קיים בסיס לאומדן מהימן של התמורה שתתקבל ממכירת הנכס בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת. במקרה זה, הסכום בר-ההשבה של הנכס יהיה שווי השימוש שלו."

ה. סעיף 21 ישונה כדלקמן: "הראיה הטובה ביותר למחיר המכירה נטו של נכס היא המחיר שנקבע בהסכם מכירה מחייב בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי עלויות תוספתיות שיוחסו ישירות למימוש הנכס."

- ו. **סעיף 23 ישונה כדלקמן:** "כאשר אין הסכם מכירה מחייב או שוק פעיל לנכס, מחיר המכירה נטו יתבסס על המידע הזמין הטוב ביותר על מנת לשקף את הסכום שתאגיד יכול לקבל, בתאריך המאזן, תמורת מימוש הנכס בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת, לאחר ניכוי עלויות מימוש. בקביעת סכום זה, תאגיד יביא בחשבון את התוצאות של עסקאות שנעשו לאחרונה בנכסים דומים באותו ענף. מחיר המכירה נטו אינו אמור לשקף מכירה כפויה, אלא אם ההנהלה נאלצת למכור את הנכס באופן מיידי."
- ז. **סעיף 45 ישונה כדלקמן:** "אומדן תזרימי מזומנים נטו לקבל (או לשלם) במימוש הנכס בתום החיים השימושיים שלו יהיה הסכום אשר תאגיד מצפה לקבל ממימוש הנכס בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי אומדן עלויות מימוש."
- ח. **סעיף 59 ישונה כדלקמן:** "הפסד מירידת ערך יוכר מיידיית כהוצאה בדוח רווח והפסד, אלא אם הנכס הוערך מחדש על פי תקן חשבונאות אחר (לדוגמה, בהתאם למודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע). כל הפסד מירידת ערך של נכס שהוערך מחדש, יטופל כהקטנת אותה הערכה חדשה בהתאם לאותו תקן חשבונאות אחר."
- ט. הערת שוליים 4 לסעיף 59 תושמט.
- י. **סעיף 104 ישונה כדלקמן:** "ביטול הפסד מירידת ערך של נכס יוכר מיידיית כהכנסה בדוח רווח והפסד, אלא אם הנכס מוצג בסכום שהוערך מחדש בהתאם לתקן חשבונאות אחר (לדוגמה, בהתאם למודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע). כל ביטול של הפסד מירידת ערך בגין נכס שהוערך מחדש יטופל כהערכה חדשה בהתאם לאותו תקן חשבונאות אחר."
- יא. **סעיף 115 ישונה כדלקמן:** "המידע הנדרש בסעיף 113 יכול להיות מוצג במשולב עם מידע אחר שניתן לו גילוי לאותו סוג של נכסים. לדוגמה, מידע זה יכול להיכלל במסגרת ההתאמה בין הערך בספרים של רכוש קבוע בתחילת תקופה לבין הערך בספרים לסוף התקופה, כנדרש בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע."

87. נוסח סעיף 116 לתקן חשבונאות מספר 18, **דיווח כספי על ידי קופות חולים, ישונה כדלקמן:** "חלק מהכנסותיהן של קופות החולים נובע מתרומות. תרומות אלה כוללות לעיתים גם מתנות המתקבלות בנכסים שאינם כספיים. תקן זה קובע, שבהתקיים תנאים מסוימים, נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה יוכרו על פי השווי ההוגן שלהם בעת קבלתם. השווי ההוגן הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס או לסלק התחייבות, בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

88. שינויים בתקן חשבונאות מספר 19, **מסים על ההכנסה:**

א. המשפט הראשון של סעיף 20 ישונה כדלקמן: "תקני חשבונאות בינלאומיים מסוימים דורשים או מתירים להציג נכסים מסוימים בשווי הוגן או להעריכם מחדש (ראה, לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 27, **רכוש קבוע**)."

ב. סעיף 62(א) ישונה כדלקמן: "שינוי הערך בספרים, הנובע מהערכה מחדש של רכוש קבוע (ראה תקן חשבונאות מספר 27, **רכוש קבוע**),"

ג. סעיף 11 בחלק א' של נספח א' ישונה כדלקמן: "ישות משערכת רכוש קבוע (בהתאם למודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27, **רכוש קבוע**), אך לא מתבצעת התאמת מקבילה לצורכי מס."

ד. מסעיף 36 (ב) לנספח ד' יש למחוק את המילים "הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, נכסי דלא נידי, מוצבה וציוד, בסעיפים 20, 62(א) לתקן הבינלאומי ובסעיף 11 חלק א' לנספח א' לתקן הבינלאומי".

89. הגדרת שווי הוגן של נכס בסעיף 3 לתקן חשבונאות מספר 20, **הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת, תשונה כדלקמן:** "שווי הוגן של נכס (Fair value of an asset) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס זה בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

90. הגדרת שווי הוגן של נכס בסעיף 11 לתקן חשבונאות מספר 22, **מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה, תשונה כדלקמן:** "שווי הוגן (Fair value) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

91. שינויים בתקן חשבונאות מספר 24, תשלום מבוסס מניות:

א. סעיף ה(4) במבוא ישונה כדלקמן: "תקן זה דורש שהשווי ההוגן של מכשירים הונניים מוענקים יהיה מבוסס על מחירי שוק, אם הם זמינים, תוך הבאה בחשבון של התנאים לפיהם הוענקו מכשירים הונניים אלה. בהעדר מחירי שוק, השווי ההוגן נאמד תוך שימוש בטכניקת הערכה שנועדה לאמוד את המחיר של אותם מכשירים הונניים במועד המדידה בעסקה בין מוכר מרצון לבין קונה מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

ב. סעיף 17 ינוסח כדלקמן: "אם מחירי שוק אינם זמינים, הישות תאמוד את השווי ההוגן של המכשירים ההונניים המוענקים תוך שימוש בטכניקת הערכה לאמידת המחיר של אותם מכשירים הונניים במועד המדידה שהיה נקבע בעסקה בין מוכר מרצון לקונה מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת. טכניקת הערכה חייבת להיות עקבית עם מתודולוגיות הערכה מקובלות לתמחור מכשירים פיננסיים, ועליה לכלול את כל הגורמים וההנחות שמשותפים בשוק הפועלים מרצון ובצורה מושכלת היו שוקלים בקביעת המחיר (בכפוף לדרישות סעיפים 19-22)."

ג. הגדרת שווי הוגן בנספח א' תשונה כדלקמן: "שווי הוגן (Fair Value) הסכום שבו ניתן להחליף נכס, לסלק התחייבות או להחליף **מכשיר הוני מוענק**, בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

ד. המשפט הבא בדוגמה 11, ביישום הדרישות "דבר זה כרוך בשימוש בטכניקת הערכה לאמידת מחיר המניה המוגבלת למועד הרכישה בעסקה בתום לב בין מוכר מרצון לקונה מרצון, הפועלים בצורה מושכלת." **ינוסח כדלקמן:** "דבר זה כרוך בשימוש בטכניקת הערכה לאמידת מחיר המניה המוגבלת למועד הרכישה בעסקה בין מוכר מרצון לקונה מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

92. הגדרת שווי הוגן של נכס בסעיף 7 לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות, תשונה כדלקמן: "שווי הוגן של נכס (Fair value of an asset) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס או לסלק התחייבות בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת."

נספח א' - הדגמות

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

להלן רשימת ההדגמות:

הדגמה 1	יישום הוראות מעבר לגבי שינוי שיטת פחת, שטופל בעבר בדרך של "השפעה מצטברת של שינוי שיטה חשבונאית"
הדגמה 2	הוראות מעבר לגבי התחייבות לפירוק ולפינוי הפריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט
הדגמה 3	הפחתת פריט רכוש קבוע
הדגמה 4	יישום הוראות המעבר לגבי הפחתה של חלקים של פריט רכוש קבוע
הדגמה 5	הפחתת מרכיב הבדיקה הכלול בערך בספרים של פריט רכוש קבוע
הדגמה 6	יישום הוראות המעבר לגבי חישוב הפחת של מרכיב הבדיקה הכלול בערך בספרים של פריט רכוש קבוע

הדגמה 1 - יישום הוראות מעבר לגבי שינוי שיטת פחת, שטופל בעבר בדרך של "השפעה מצטברת של שינוי שיטה חשבונאית"

רקע

ביום 1 בינואר 2004 רכשה ישות מכונה. המכונה החלה לפעול באותו מועד.

עלות המכונה מסוג זה (כוללת הובלה והתקנה) הסתכמה לסך של 600,000 ש"ח. ביום רכישתה, הנהלת הישות העריכה כי שיטת סכום ספרות השנים היורד, היא שיטת הפחת אשר משקפת בצורה הטובה ביותר את הבלאי שנגרם למכונה זו עקב הפעלתה.

אורך החיים השימושיים של המכונה הוא 6 שנים, וערך השייר הינו 60,000 ש"ח.

בפועל

ביום 20 באוקטובר 2005, לאחר דיון מיוחד בנושא "שיטות הפחת הנהוגות בישות" שנערך מדי שנה, הנהלת הישות קיבלה החלטה לפיה:

1. שיטת הפחת של המכונה תשונה משיטת סכום ספרות השנים היורד לשיטת הקו הישר, היות ושיטת הקו הישר משקפת בצורה הטובה ביותר את הדפוס של צריכת ההטבות הכלכליות ממכונה מסוג זה.
2. אורך החיים החזוי של המכונה לא השתנה.

נתונים נוספים:

- הישות אינה עורכת דוחות כספיים לתקופות ביניים.
- יש להתעלם מהשפעת המס.

יישום דרישות

התקן חל על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007 ומיושם לראשונה בדרך של יישום למפרע. על כן, עד ליום 1 בינואר 2007 הרכוש הקבוע המצוי בישות אי' מטופל על פי הפרקטיקה הקיימת בארץ והחל מיום 1 בינואר 2007 מתבצע יישום למפרע של הוראות תקן חשבונאות זה.

היות וההחלטה הראשונה על שינוי שיטת הפחת התקבלה בשנת 2005, כאשר הדוחות הכספיים האחרונים שפורסמו לתאריך זה הם דוחות כספיים לשנת 2004, שינוי שיטת הפחת קיבל ביטוי בדוחות הכספיים של שנת 2005 בדרך של "השפעה מצטברת בגין שינוי שיטה חשבונאית" בתחילת שנת 2005 לפי הפרקטיקה המקובלת בארץ עד לפרסומו של תקן זה.

לפי סעיף 61 לתקן, יש לבחון בכל סוף שנת כספים, אם חל שינוי בדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות. אם היה שינוי משמעותי יש לשנות את השיטה על מנת לשקף את השינוי. שינוי זה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי.
לפי סעיף 80 לתקן זה, ישות תיישם לראשונה תקן זה בדרך של יישום למפרע.

להלן ריכוז הנתונים (ש"ח):

2007	2006	2005	2004	
-	-	-	154,286 (1)	הוצאות פחת לפי שיטת סכום ספרות שנים יורד
-	90,000	90,000	90,000	הוצאות הפחת על פי שיטת הקו הישר (2)
-	-	(64,286) (3)		השפעה מצטברת בגין שינוי שיטה חשבונאית ליום 1.1.2005
77,143 (5)	77,143 (5)	77,143 (5)	154,286 (1)	הוצאות פחת על פי תקן חשבונאות מספר 27, המשקפות את שיטת סכום ספרות השנים היורד בשנת 2004 ואת יישום שינוי השיטה בדרך של שינוי באומדן חשבונאי בשנים 2005 ואילך
77,143 (5)	90,000 (2)	25,714 (4)	154,286 (1)	הוצאות הפחת שנרשמו בספרים בניכוי השפעה מצטברת משינוי שיטה
-	(12,857)	51,429	-	הפרש שיתוקן בדרך של הצגה מחדש
-	(38,572) (6)	(51,429)	-	תיקון יתרת העודפים

$$(600,000-60,000)*6/21=154,286 \quad (1)$$

$$(600,00-60,000)*1/6=90,000 \quad (2)$$

(3) היות ובמהלך שנת 2005 הוחלט לשנות את שיטת הפחת הנהוגה בישות, הישות תיקנה את יתרת הפחת הנצבר לתחילת השנה כך שהיתרה הועמדה על סכום, כאילו שיטת הקו הישר יושמה מאז

ומעולם, ההפרש בסך 64,286 ש"ח (=90,000-154,286) נזקף
לסעיף "השפעה מצטברת בשל שינוי שיטה חשבונאית".

$$90,000-64,286=25,714 \quad (4)$$

(5) התקן דורש לטפל בשינוי שיטת הפחת כשינוי באומדן חשבונאי.
על כן הוצאות הפחת השנתיות החל משנת 2005 הן:

$$(600,000-60,000-154,286)*1/5=77,143$$

$$51,429-12,857 = 38,572 \quad (6)$$

הצגת המכונה במאזן לימים 31 בדצמבר 2004, 2005 ו- 2006 לפני יישום תקן זה:

2006	2005	2004	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
600,000	600,000	600,000	עלות ליום 31 בדצמבר
			פחת שנצבר
(180,000)	(154,286)	0	יתרה ליום 1 בינואר
(90,000)	(90,000)	(154,286)	הוצאות פחת
			השפעה מצטברת
<u>0</u>	<u>64,286</u>	<u>0</u>	משינוי שיטה חשבונאית
(270,000)	(180,000)	(154,286)	יתרה ליום 31 בדצמבר
<u>330,000</u>	<u>420,000</u>	<u>445,714</u>	יתרת עלות מופחתת ליום 31 בדצמבר

תיקון מספרי השוואה בעקבות יישום תקן זה בדרך של יישום למפרע:

.12.2006	31.12.2005	31.12.2004	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
30,000	420,000	445,714	עלות מופחתת כפי שהוצגה
<u>38,572</u>	<u>(51,429)</u>	<u>0</u>	תיקון
<u>91,428</u>	<u>368,571</u>	<u>445,714</u>	עלות מופחתת מתוקנת

חישוב עלות מופחתת של המכונה במאזן ליום 31 בדצמבר 2007:

ש"ח	
291,428	יתרת עלות מופחתת ליום 1.1.2007
<u>(77,143)</u>	הוצאות פחת
<u>214,285</u>	יתרת עלות מופחתת ליום 31.12.2007

הדגמה מספר 2 - הוראות מעבר לגבי התחייבות לפירוק ולפינוי הפריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט
הדגמה זו מתייחסת בעיקר לסעיף 82 בתקן.
מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

לחברת ארז יש תחנת כוח וכן מחויבות לשיקום הקרקע בה ממוקמת תחנת הכוח.
להלן נתונים לגבי תחנת הכוח:

1. עלות תחנת הכוח - 110,000 אלפי ש"ח
2. תחנת הכוח החלה לפעול ביום 1 בינואר 2000.
3. אורך החיים השימושיים של תחנת הכוח הינו 20 שנים.
4. חברת ארז מעריכה כי ביום 1 בינואר 2007, אומדן עלויות פירוק ושיקום האתר בו ממוקם הפריט ליום הפירוק הוא 20,000 אלפי ש"ח.

להלן נתונים נוספים:
שיעור ההיוון ליום 1 בינואר 2007 - 5%.
שיעורי ההיוון ההיסטוריים לשנים 2004-2006 - 6% ולשנים 2003-2000 - 6.5%.
יתרת העודפים של חברת ארז ליום 1 בינואר 2007 - 10,000 אלפי ש"ח.

יישום הוראות המעבר ליום 1 בינואר 2007

בהתאם להוראות המעבר, חברת ארז תאמוד את ההתחייבות ליום 1 בינואר, 2007 וכן את הסכום שהיה נכלל בעלות הנכס הקשור ותחשב פחת על הסכום שהיה נכלל בעלות הנכס הקשור.

ביאור	1.1.07 (לאחר תיקון) אלפי ש"ח	תיקון אלפי ש"ח	31.12.06 אלפי ש"ח	
(1)	116,922	6,922	110,000	נכס
(2)	<u>(40,923)</u>	<u>(2,423)</u>	<u>(38,500)</u>	פחת שנצבר
	<u>75,999</u>	<u>4,499</u>	<u>71,500</u>	עלות מופחתת
(3)	(10,606)	(10,606)	0	התחייבות
(4)	(3,893)	6,107	(10,000)	עודפים

ביאורים

$\{ 10,606/1.06^3 \}/1.065^4 =$	6,922	(1)
$6,922 * 7/20 =$	2,423	(2)
$20,000/1.05^{13} =$	10,606	(3)
$6,922 - 2,423 - 10,606 =$	6,107	(4)

הדגמה 3 - הפחתת פריט רכוש קבוע

ההדגמה מתייחסת בעיקר לסעיפים 43-62 ולסעיפים 67-72 לתקן. מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

ביום 1 בינואר 2005 רכשה הישות משחזת, המורכבת מגוף ומדיסק יהלום (להלן - "הדיסק") אשר באמצעותו מתאפשרת פעילותה.

להלן נתונים נוספים לגבי המשחזת:

1. המשחזת החלה לשמש את הישות ביום רכישתה.
2. עלות המשחזת והדיסק הסתכמה לסך של 120,000 ש"ח.
3. המשחזת מופחתת בשיטת הקו הישר על פני אורך החיים השימושיים שלה - 10 שנים.
4. ערך שייר - אפס.

להלן נתונים נוספים לגבי הדיסק:

1. מניסיון העבר של הישות ידוע כי במשך חיי המשחזת הישות מחליפה את הדיסק 3 פעמים, מדי 3 שנים, כאשר לדיסק המוחלף לאחר 3 שנים אין כל ערך.
2. אומדן עלות הדיסק ביום 1 בינואר 2005 הוא 20,000 ש"ח.
3. ביום 1 בינואר 2007 החליטה הנהלת הישות למכור את הדיסק תמורת 5,000 ש"ח ולרכוש דיסק חדש. עלות הדיסק החדש 22,000 ש"ח.
4. ביום 1 בינואר 2010 וביום 1 בינואר 2013 החליפה הישות את הדיסק בעלות של 24,000 ש"ח ובעלות של 18,000 ש"ח, בהתאמה.
5. במידה וגוף המשחזת שלמענו נרכש הדיסק חדל לפעול, קיימת אפשרות להחזיר את הדיסק לספק. אם הדיסק מוחזר לאחר שנה אחת בה הוא פעל, הישות מקבלת 50% מעלותו ואם הדיסק מוחזר לאחר שנתיים, הישות מקבלת 25% מעלותו.

יישום דרישות התקן

החל ממועד הרכישה על הישות לחשב את הפחת לכל חלק (גוף המשחזת והדיסק) בנפרד.

להלן חישוב הוצאות הפחת לשנים 2005-2006:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת דיסק (**)	הוצאות פחת גוף המשחזת (*)	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
103,333	16,667	6,667	10,000	0	120,000	31.12.05
86,666	33,334	6,667	10,000	16,667	120,000	31.12.06
				$120,000 - 10,000 = 110,000$		(*)
					(20,000)	
				$20,000 * 1/3 = 6,667$		(**)

החלפת הדיסק ומכירתו ביום 1 בינואר 2007
 במועד זה על הישות לגרוע מהערך בספרים של המשחזת את הערך בספרים של הדיסק ולהכיר ברווח או הפסד הון.

<u>חישוב רווח (הפסד) הון</u>	
תמורה	5,000
עלות מופחתת דיסק	6,666
הפסד הון	<u>(1,666)</u>
$20,000 - 13,334 =$	

כמו כן, במועד זה הישות מכירה בערך בספרים של הדיסק החדש כחלק מהערך בספרים של המשחזת.

להלן חישוב הוצאות הפחת לשנים 2014-2007:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת דיסק	הוצאות פחת גוף המשחזות	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
84,667	37,333	7,333	10,000	20,000	122,000	31.12.07
67,334	54,666	7,333	10,000	37,333	122,000	31.12.08
50,000	72,000	7,334	10,000	54,666	122,000	31.12.09
56,000	68,000	8,000	10,000	50,000	124,000	31.12.10
38,000	86,000	8,000	10,000	68,000	124,000	31.12.11
20,000	104,000	8,000	10,000	86,000	124,000	31.12.12
21,250	96,750	(*) 6,750	10,000	80,000	118,000	31.12.13
4,500	113,500	6,750	10,000	96,750	118,000	31.12.14
				(18,000-4,500)*1/2=6,750		(*)

גריעת גוף המשחזות ביום 31.12.2014

ביום 31 בדצמבר 2014 הישות תגרע מהספרים את הערך בספרים של גוף המשחזות. כמו כן, הישות תמכור את הדיסק לספק תמורת 4,500 ש"ח ותגרע את הערך בספרים של הדיסק.

הדגמה 4 - יישום הוראות המעבר לגבי הפחתה של חלקים של פריט רכוש קבוע

ההדגמה מתייחסת בעיקר לסעיפים 43-62, לסעיפים 67-72 ולסעיף 80 לתקן.

נתוני הדגמה זו מבוססים על נתוני הדגמה 3. עם זאת, בהדגמה זו הישות לא הפחיתה בנפרד את גוף המשחזות והדיסק עד ליישום לראשונה של תקן זה. הישות מחליפה את הדיסק כל 3 שנים (בפרקי זמן קבועים).

יישום דרישות התקן

שנים 2005 - 2006

בשנים אלו הישות הפחיתה את כל עלות המשחזות על פני 10 שנים ולא ביצעה הפרדה בין חלקיה המשמעותיים. על כן יתרות הפחת הנצבר והערך בספרים של המשחזות היו כדלקמן:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת משחזות	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
108,000	12,000	12,000	0	120,000	31.12.05
96,000	24,000	12,000	12,000	120,000	31.12.06

1.1.2007

ביום 1 בינואר 2007, מיושם לראשונה התקן בדרך של יישום למפרע, קרי חישוב פחת בנפרד של גוף המשחזות והדיסק לפי אורך החיים השימושיים של כל חלק. על כן, ביום 1 בינואר 2007 על הישות:

- לפצל את העלות שהוכרה לראשונה בגין המשחזות ולייחסה לגוף המשחזות ולדיסק לצורך חישוב הפחת,
- להפחית בנפרד את גוף המשחזות ואת הדיסק לפי אורך החיים השימושיים של כל אחד מהם ולהציג מחדש את הוצאות הפחת,
- לעדכן את יתרות הפחת הנצבר בהתאם להפחתה הנדרשת,
- לעדכן את יתרות העודפים בגין השינויים למפרע.

לאחר ה- 1 בינואר 2007, בכל פעם שהדיסק מוחלף, על הישות לגרוע את העלות שיוחסה לו מסך עלות המשחזות וכן את יתרת הפחת הנצבר בגינו מסך יתרת הפחת הנצבר של המשחזות.

היתרות המאזניות של המשחזת והוצאות הפחת בגינה כפי שהיו אמורות להיות ליום 1.1.2007 בהתאם להוראות התקן:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת דיסק	הוצאות פחת גוף המשחזת	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
103,333	16,667	6,667	10,000	0	120,000	31.12.05
86,666	33,334	6,667	10,000	16,667	120,000	31.12.06

השפעת היישום למפרע על הדוחות הכספיים ליום 31.12.06:

מאזן		יישום למפרע	כפי שהוצג	עלות פחת שנצבר עלות מופחתת
כפי שיוצג	31.12.06	יישום למפרע	כפי שיוצג	
	מחדש		שהוצג	
	120,000	-	120,000	
	(33,334)	(9,334)	(24,000)	
	<u>86,666</u>	<u>(9,334)</u>	<u>96,000</u>	
		9,334		עודפים

דוח רווח והפסד		יישום למפרע	לשנה שהסתיימה ביום 31.12.06	הוצאות פחת
לשנה שהסתיימה ביום 31.12.06	כפי שיוצג מחדש	יישום למפרע	לשנה שהסתיימה ביום 31.12.06	כפי שהוצג
	16,667	4,667	12,000	
לשנה שהסתיימה ביום 31.12.05	כפי שיוצג מחדש	יישום למפרע	לשנה שהסתיימה ביום 31.12.05	כפי שהוצג
	16,667	4,667	12,000	

החל ממועד זה ואילך הטיפול החשבונאי יהיה בהתאם להדגמה 3.

הדגמה 5 - הפחתת מרכיב הבדיקה הכלול בערך בספרים של פריט רכוש קבוע

ההדגמה מתייחסת בעיקר לסעיפים 13 ו-14 לתקן. מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

ביום 1 בינואר 2007 רכשה הישות אוניה, אחת לשלוש שנים נדרשת הישות לערוך בדיקה מקיפה (להלן-הבדיקה).

להלן נתונים נוספים לגבי האוניה:

1. האוניה החלה לשמש את הישות ביום רכישתה.
2. עלות האוניה, הכוללת גם את עלות הבדיקה, הסתכמה לסך של 17,100 אלפי ש"ח.
3. האוניה מופחתת בשיטת הקו הישר על פני אורך החיים השימושיים שלה - 15 שנים.
4. במועד הרכישה, אומדן ערך השייר הסתכם ל- 1,200 אלפי ש"ח. לא חל שינוי באומדן זה.

להלן נתונים נוספים לגבי הבדיקה:

1. ליום 1 בינואר 2007 אומדן עלות בדיקה עתידית לאוניה דומה מסתכם ל- 900 אלפי ש"ח.
2. ביום 1 בינואר 2010, עלות בדיקת האוניה הסתכמה ל- 900 אלפי ש"ח.
3. ליום 1 בינואר 2013, עלות בדיקת האוניה הסתכמה ל- 1,000 אלפי ש"ח.

יישום דרישות התקן

החל ממועד הרכישה על הישות לחשב את הפחת לאוניה ולבדיקה בנפרד.

להלן חישוב הוצאות הפחת לשנים 2009-2007:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת בדיקה (**)	הוצאות פחת אוניה (*)	פחת לתחילת שנה	עלות	
אלפי ש"ח						
15,800	1,300	300	1,000	0	17,100	31.12.07
14,500	2,600	300	1,000	1,300	17,100	31.12.08
13,200	3,900	300	1,000	2,600	17,100	31.12.09

$(17,100 - 1,200 - 900) * 1/15 = 1,000$ (*)

$900 * 1/3 = 300$ (**)

ביום 1 בינואר 2010 הישות מבצעת את הבדיקה

במועד זה על הישות לגרוע מהערך בספרים של האוניה את הערך בספרים של הבדיקה, ולהכיר בעלות הבדיקה, שנערכה ביום 1 בינואר 2010, והסתכמה לסך של 900 אלפי ש"ח כחלק מהערך בספרים של האוניה.

חישוב הערך בספרים ליום 1 בינואר 2010:

יתרת אורך החיים	עלות מופחתת	פחת נצבר	עלות	
אלפי ש"ח				
12 שנים	13,200	(3,900)	17,100	יתרה ליום 1.1.2010 גריעת עלות הבדיקה שנכללה בערך בספרים של האוניה ביום 1 בינואר 2007 בתוספת עלות הבדיקה שנערכה ביום 1 בינואר 2010
3 שנים	900	0	900	יתרה ליום 1.1.2010 - לאחר הבדיקה
	<u>14,100</u>	<u>(3,000)</u>	<u>17,100</u>	

להלן חישוב הוצאות הפחת לשנים 2010-2012:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת בדיקה (**)	הוצאות פחת אוניה (*)	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
אלפי ש"ח						
12,800	4,300	300	1,000	3,000	17,100	31.12.2010
11,500	5,600	300	1,000	4,300	17,100	31.12.2011
10,200	6,900	300	1,000	5,600	17,100	31.12.2012
						(*)
						$(17,100 - 1,200 - 900) * 1/15 = 1,000$
						(**)
						$900 * 1/3 = 300$

ביום 1 בינואר 2013 הישות מבצעת את הבדיקה השנייה
 במועד זה על הישות לגרוע מהערך בספרים של האוניה את הערך בספרים של הבדיקה השנייה ולהכיר בעלות הבדיקה, שנערכה ביום 1 בינואר 2013, והסתכמה ל- 1,000 אלפי ש"ח כחלק מהערך בספרים של האוניה.

הדגמה 6 - יישום הוראות המעבר לגבי חישוב הפחת של מרכיב הבדיקה הכלול בערך בספרים של פריט רכוש קבוע

ההדגמה מתייחסת בעיקר לסעיפים 13, 14 ו-80 לתקן.

ביום 1 בינואר 2005 רכשה הישות אוניה, אחת לשלוש שנים נדרשת הישות לערוך בדיקה מקיפה (להלן-הבדיקה).

להלן נתונים נוספים לגבי האוניה :

1. האוניה החלה לשמש את הישות ביום רכישה.
2. עלות האוניה, הכוללת גם את עלות הבדיקה, הסתכמה לסך של 17,100 אלפי ש"ח.
3. האוניה מופחתת בשיטת הקו הישר על פני אורך החיים השימושיים שלה - 15 שנים.
4. במועד הרכישה, אומדן ערך השייר הסתכם ל- 1,200 אלפי ש"ח. לא חל שינוי באומדן זה.

להלן נתונים נוספים לגבי הבדיקה :

1. ליום 1 בינואר 2007 אומדן עלות בדיקה עתידית לאוניה דומה מסתכם ל- 900 אלפי ש"ח.
2. ליום 1 בינואר 2008, עלות בדיקת האוניה הסתכמה ל- 900 אלפי ש"ח.
3. ליום 1 בינואר 2011, עלות בדיקת האוניה הסתכמה ל- 1,000 אלפי ש"ח.

הישות לא הפחיתה בנפרד את סכום בדיקה עד ליישום לראשונה של תקן זה.

יישום דרישות התקן

שנים 2005 - 2006

בשנים אלו הישות הפחיתה את העלות הכוללת של האוניה על פני 15 שנים ולא ביצעה הפרדה בין מרכיבי העלות של האוניה. על כן יתרות הפחת הנצבר והערך בספרים של האוניה הינם כדלקמן:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת אוניה (*)	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
אלפי ש"ח					
16,040	1,060	1,060	0	17,100	31.12.05
14,980	2,120	1,060	1,060	17,100	31.12.06

(*) $(17,100 - 1,200) * 1/15 = 1,060$

1.1.2007

ביום 1 בינואר 2007, מיישמת הישות לראשונה תקן זה בדרך של יישום למפרע, קרי חישוב פחת בנפרד של מרכיבי העלות של האוניה לפי אורך החיים השימושיים של כל רכיב. על כן, ביום 1 בינואר 2007 על הישות:

- לפצל את העלות שהוכרה לראשונה בגין האוניה ולייחסה לאוניה ולבדיקה לצורך חישוב הפחת,
- להפחית בנפרד את האוניה ואת הבדיקה לפי אורך החיים השימושיים של כל אחד מהם ולהציג מחדש את הוצאות הפחת,
- לעדכן את יתרות הפחת הנצבר בהתאם להפחתה הנדרשת,
- לעדכן את יתרות העודפים בגין השינויים למפרע.

לאחר ה- 1 בינואר 2007, בכל פעם שהישות מבצעת בדיקה, על הישות לגרוע את העלות שיוחסה לה מסך עלות האוניה וכן את יתרת הפחת הנצבר בגינה מסך יתרת הפחת הנצבר של האוניה. ובמקביל להכיר בעלות הבדיקה כתוספת לערך בספרים של האוניה.

היתרות המאזניות של האוניה והוצאות הפחת בגינה כפי שהיו אמורות להיות ליום 1.1.2007 בהתאם להוראות התקן:

עלות מופחתת	פחת שנצבר לסוף שנה	הוצאות פחת בדיקה (**)	הוצאות פחת אוניה (*)	פחת שנצבר לתחילת שנה	עלות	
אלפי ש"ח						
15,800	1,300	300	1,000	0	17,100	31.12.05
14,500	2,600	300	1,000	1,300	17,100	31.12.06
$(17,100 - 1,200 - 900) * 1/15 = 1,000$ (*) $900 * 1/3 = 300$ (**)						

השפעת היישום למפרע על הדוחות הכספיים ליום 31.12.06 מאזן

עלות פחת שנצבר עלות מופחתת	כפי שהוצג מחדש 31.12.06	יישום למפרע	כפי שהוצג 31.12.06	עודפים
אלפי ש"ח				
	17,100	-	17,100	
	(2,600)	(480)	(2,120)	
	<u>14,500</u>	<u>(480)</u>	<u>14,980</u>	
		480		

דוח רווח והפסד

לשנה שהסתיימה ביום 31.12.06, כפי שיוצג מחדש	יישום למפרע	לשנה שהסתיימה ביום 31.12.06, כפי שהוצג	
אלפי ש"ח			
1,300	240	1,060	הוצאות פחת

לשנה שהסתיימה ביום 31.12.05, כפי שיוצג מחדש	יישום למפרע	לשנה שהסתיימה ביום 31.12.05, כפי שהוצג	
אלפי ש"ח			
1,300	240	1,060	הוצאות פחת

יתרת הערך בספרים ביום 31 בדצמבר 2007:

עלות	פחת שנצבר	הוצאות פחת בדיקה (**)	הוצאות פחת אוניה (*)	פחת שנצבר	עלות לתחילת שנה	
אלפי ש"ח						
13,200	3,900	300	1,000	2,600	17,100	31.12.07

ביום 1 בינואר 2008 הישות מבצעת את הבדיקה.
 במועד זה על הישות לגרוע מהערך בספרים של האוניה את הערך בספרים של הבדיקה, ולהכיר בעלות הבדיקה, שנערכה ביום 1 בינואר 2008, בסך של 900 אלפי ש"ח, כחלק מהערך בספרים של האוניה.

חישוב הערך בספרים ליום 1 בינואר 2008:

יתרת אורך החיים	עלות מופחתת	פחת נצבר	עלות	
אלפי ש"ח				
12 שנים	13,200	(3,900)	17,100	יתרה ליום 1.1.2008 גריעת עלות הבדיקה שנכללה בערך בספרים של האוניה ביום 1 בינואר 2005
	0	900	(900)	בתוספת עלות הבדיקה שנערכה ביום 1 בינואר 2008
3 שנים	<u>900</u>	<u>0</u>	<u>900</u>	יתרה ליום 1.1.2008 - לאחר הבדיקה
	<u>14,100</u>	<u>(3,000)</u>	<u>17,100</u>	

נספח ב' - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, רכוש קבוע (דצמבר 2003)

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. המבוא לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. המבוא לתקן זה מתמצת את עקרונות התקן.
2. סעיף 23 בתקן הבינלאומי פוצל בתקן זה לשני סעיפי משנה.
3. לתקן הבינלאומי נוספו בתקן זה סעיפים 30א-30ב ו- 42א-42ג. סעיפים אלה קובעים את הטיפול בהתחייבות בגין עלויות לפירוק ופינוי של פריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט בתקופות לאחר ההכרה הראשונית. סעיפים 30א-30ב קובעים את הטיפול בעת יישום מודל העלות וסעיפים 42א-42ג קובעים את הטיפול בעת יישום מודל הערכה מחדש.
4. סעיף 80 לתקן הבינלאומי, אשר כלל הוראות מעבר, הושמט מתקן זה. לתקן זה נוספו סעיפים 80-82, אשר כוללים הוראות מעבר.
5. לתקן הבינלאומי נוספו בתקן זה:
 - א. סעיפים 84-86, הכוללים שינויים בתקני חשבונאות אחרים,
 - ב. נספח הדגמות,
 - ג. הערות שוליים 1-5.
6. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים:
 - א. הפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 2, תשלום מבוסס מניות, בסעיף 6 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 24, תשלום מבוסס מניות, בתקן זה.
 - ב. הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי, בסעיפים 18, 22 ו- 49 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 26, מלאי, בתקן זה.
 - ג. הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות,

- בסעיפים 51, 61 ו-76 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לכללי חשבונאות מקובלים בתקן זה.
- ד. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, מסים על ההכנסה, בסעיף 42 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה, בתקן זה.
- ה. הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, הכנסות, בסעיפים 69 ו-72 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות, בתקן זה.
- ו. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 19, הטבות עובד, בסעיף 17(א) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לכללי חשבונאות מקובלים בישראל.
- ז. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 20, הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה וגילוי לסיוע ממשלתי, בסעיף 28 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת מספר 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות, בתקן זה.
- ח. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 23, עלויות אשראי, בסעיפים 22 ו-23 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי, בתקן זה.
- ט. הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, ירידת ערך נכסים, בסעיפים 11, 63, 66(א), 73(ה) ו-78 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים, בתקן זה.
- י. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, בסעיף 18 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לכללי חשבונאות מקובלים, בתקן זה.
- יא. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים, בסעיף 49 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים, בתקן זה.
- יב. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40, נדל"ן להשקעה, בסעיף 5 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה, בתקן זה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דורון דבי
רו"ח צחי חבושה
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח משה פרץ
רו"ח יזהר קנה

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה
רו"ח חיים אסיאג
מר אלי אשרף
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח יזהר קנה – יו"ר
רו"ח ירון אלעד
רו"ח דני ויטאן
רו"ח יוסי חגי'אג'
רו"ח גיא טביביאן
רו"ח יובל מועלם
רו"ח דני מורן
רו"ח גלית ניב

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
רו"ח תמר אורן רוזנברג
מר שחף קורדובר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר
מר אייל בן שלוש
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר רון לובש
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ד"ר משה ברקת - רו"ח, מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
מר איתן רוב
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
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

