

IFRS5

**נכסים לא שוטפים המוחזקים
למכירה ופעילויות שהופסקו**

שיעור 6

נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

IFRS-5 עוסק בנושאים הבאים:

1. נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה.
2. קבוצת מימוש – זוהי קבוצת נכסים המוחזקים למכירה כמקשה אחת.
3. נכסים לא שוטפים מוחזקים לחלוקה לבעלים.
4. פעילויות שהופסקו.

תחולה: התקן חל על:

1. מבחינת הצגה – על כל הנכסים הלא שוטפים, ללא יוצא מן הכלל.
2. מבחינת מדידה – על כל הנכסים הלא שוטפים חוץ מ:
 - א. מיסים נדחים.
 - ב. נכסים פיננסיים.
 - ג. הטבות לעובדים.
 - ד. נכסי ביטוח.
 - ה. נדל"ן להשקעה הנמדד לפי מודל השווי ההוגן.
 - ו. נכסי חקלאות הנמדדים לפי השווי ההוגן.
3. לגבי קבוצת מימוש – הוראות המדידה של התקן חלות על הקבוצה כמכלול למרות שייתכן שקבוצת המימוש כוללת גם נכסים שהם לא בתחולת התקן.
4. התקן חל גם על נכסים לא שוטפים אשר מיועדים לחלוקה לבעלים.
5. התקן אוסר על העברת נכסים לא שוטפים מקבוצת הנכסים הלא שוטפים לקבוצת הנכסים השוטפים. אלא אם כן הם עומדים בהורות התקן. המטרה של סעיף זה הינה למנוע מצב שבו ישות תמייך לקבוצת הנכסים השוטפים נכסים רק בגלל שנתרה שנה לשימוש או בגלל שיש כוונת מכירה, או בגלל שרכשנו את הנכס מתוך כוונת מכירה.

חלק ראשון: נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה

הגדרה: נכס לא שוטף מוחזק למכירה זהו נכס שהערך הפנקסי שלו יושב באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש. כדי שהנכס יסווג כמוחזק למכירה צריכים להתקיים 2 תנאים במצטבר:

1. הנכס צריך להיות זמין למכירה במצבו הנוכחי בתנאי מכירה של נכסים דומים.
2. המכירה צריכה להיות צפויה ברמה גבוהה. כדי שתנאי זה יתקיים, צריכים להתקיים במצטבר:
 - א. הישות צריכה להיות מחויבת לתכנן מכירה. דהיינו, חייבת להיות תוכנית אחת כוללת למכירה.
 - ב. הישות צריכה להתחיל פעולה אקטיבית להשלמת תוכנית המכירה ולמציאת רוכש פוטנציאלי. (לפנות למשווקים, פרסום בעיתונות וכדומה).
 - ג. הנכס צריך להיות משווק במחיר סביר יחסית לשווי ההוגן. הרעיון- אם הנכס משווק מעל שווי ההוגן לא ניתן לומר כי המכירה שלו צפויה ברמה גבוהה.
 - ד. צריך כי יהיה זה צפוי שתוך שנה נכיר במכירה כמכירה שהושלמה, למעט חריג עליו נדבר בהמשך.
 - ה. צריך כי יהיה זה בלתי סביר שיבוצעו שינויים בתכנון המכירה לרבות ביטולה.

דוגמאות:

1. ברשות ישות מבנה המשמש כמשרדים להנהלה. הישות החליטה למכור את המבנה. לשם כך, היא הכינה תוכנית מפורטת, פנתה למשווקים, משווקת במחיר סביר וצופה כי עסקת המכירה תסתיים תוך שנה. בכוונתה לפנות את המבנה תוך שלושה חודשים מרגע השגת החוזה. זמן פינוי זה מקובל בנכסים דומים. במקרה זה נסווג את המבנה כנכס לא שוטף מוחזק למכירה כי הוא זמין למכירה במצבו הנוכחי (זמן הפינוי מקובל גם בנכסים אחרים דומים) והמכירה צפויה ברמה גבוהה. אבל, נניח כעת כי הישות מתכוונת לפנות את המבנה רק כאשר היא תמצא מבנה חלופי. במקרה זה אי אפשר לסווג כמוחזק למכירה כי הנכס לא זמין למכירה במצבו הנוכחי. מסקנה זו לא תשתנה גם אם תושג התקשרות איתנה לרכישה (הסכם המפרט את התנאים העיקריים של המכירה והכולל קנס מספיק גבוה כדי שנוכל לטעון שקיום החוזה צפוי ברמה גבוהה). אפילו שכבר יש חוזה מכירה לא ניתן לסווג כמוחזק למכירה כי הנכס לא זמין למכירה במצבו הנוכחי.
2. ברשות הישות מבנה ישן במקום מבוקש. הישות מתכוונת למכור את המבנה והמכירה צפויה ברמה גבוהה. אבל, המכירה תבצע רק לאחר שיפוץ מאסיבי. לא נוכל לסווג את הנכס כמוחזק למכירה כי הוא לא זמין למכירה במצבו הנוכחי. נניח כעת שסיימנו את הבנייה, אבל אז התברר כי הנכס יוצר נזק סביבתי, ועל פי חוק אסור למכור אותו כל עוד הוא לא מתוקן. גם אז לא נוכל לסווג את הנכס כמוחזק למכירה. מסקנה זו לא תשתנה גם אם תושג התקשרות איתנה לרכישה.
3. ברשות הישות מפעל ייצור. בכוונתה למכור את המפעל, והמכירה צפויה ברמה גבוהה, אבל המכירה תבצע רק לאחר השלמת צבר הזמנות. לא נוכל לסווג את הנכס כמוחזק למכירה כי הוא לא זמין למכירה במצבו הנוכחי. אבל, אם הישות מתכוונת למכור את הנכס כמו שהוא (כולל צבר הזמנות) אז נסווג את הנכס כמוחזק למכירה.

פיננסית מתקדמת ב

דגשים:

1. גם אם הישות מתכוונת במקום למכור את הנכס, להחליף את הנכס בעסקת החלפה הנושאת אופי מסחרי אזי נוכל לסווג כנכס לא שוטף מוחזק למכירה.
2. כוונת נטישה אינה עונה על ההגדרה, שכן, הנכס לא יושב באמצעות עסקת מכירה.
3. אם רכשנו נכס לא שוטף מלכתחילה למטרת מכירה, יש בעיה כי התנאים לא יכולים להתקיים באותו יום. לכן, קובע התקן, נכס כזה יסווג כמוחזק למכירה אם מתקיימים 2 תנאים במצטבר:
 1. התנאים לסיווג מוחזק למכירה צפויים להתקיים ברמה גבוהה תוך 3 חודשים.
 2. צפויה ברמה גבוהה התקשרות איתנה לרכישה תוך שנה.
4. מה קורה אם התנאים לסיווג כמוחזק למכירה מתקיימים לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו. זהו אירוע שאינו מחייב התאמה, לכן ניתן לו גילוי רק בביאורים.

מדידה והצגה

מדידה במועד ההכרה לראשונה

במועד ההכרה לראשונה נפעל ב- 3 שלבים:

1. נעמיד את הנכס לפי התקן שלו. רכוש קבוע – IAS-16, נכס – IAS-38 וכדומה.
2. נפעיל את IAS-36 כי כוונת מכירה מוקדם מהצפוי מהווה סימן לירידת ערך.
3. נפעיל את IFRS-5. דהיינו, נמדוד את הנכס לפי הנמוך מבין:
 1. שלב ראשון – עלות מופחתת.
 2. שלב שני – שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

דגשים:

1. נשים לב שקודם הפעלנו את IAS-36. אם נוצרה ירידת ערך, בגין נכס משוערך היא תירשם כנגד קרן שערוד, ובגין נכס רגיל- כנגד הפסד הון. כאשר מפעילים את IFRS-5 בכל מקרה, אם נוצרה ירידת ערך היא כנגד הפסד. אין בתקן זה קרן שערוד.
2. אם השווי הוגן בניכוי עלויות מכירה גבוה משווי השימוש, הרי הפעלת IFRS-5 לא תיצור הפסד. אבל אם שווי השימוש גבוה מהשווי הוגן נטו אז הפעלת IFRS-5 כן תיצור הפסד.
3. במקרה החרוג שבו המכירה צפויה להיערך יותר מאשר שנה, נמדוד את עלויות המכירה בערך נוכחי.
4. אם אנו מפעילים את הכללים על נכס לא שוטף אשר מלכתחילה נרכש למטרת מכירה, מבחינה תיאורטית יכול להיווצר הפסד כבר במועד הרכישה. כי אם רכשנו לפי שווי הוגן וצריך למדוד את הנכס לפי הנמוך בין שווי הוגן לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה נוצר הפסד בגובה עלויות המכירה. אבל זה תיאורטי בלבד כי באופן מעשי ישות תרכוש נכס כזה רק אם יש לה מחיר הזדמנותי. כלומר, היא תרכוש הרבה מתחת לשווי הוגן, ואז סביר להניח שלא ייווצר הפסד.

מדידה לאחר מועד ההכרה לראשונה

1. גם לאחר המדידה לראשונה הנכס נמדד לפי הנמוך בין העלות המופחתת המקורית למועד הסיווג לראשונה (שלב ראשון) לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה (שלב שני).
2. אם נוצר הפסד מכירים בו. אם נוצר רווח מכירים בו עד גובה עלות מופחתת מקורית.
3. רווח או הפסד שלא הוכר במדידה העוקבת יוכר במכירה בפועל.
4. למען הסר ספק, כל עוד הנכס מסווג כמוחזק למכירה אין פחת, אין שערוד ואין הפחתת קרן שערוד.

הצגה

1. נכס לא שוטף מוחזק למכירה יוצג בשורה נפרדת בתוך הנכסים השוטפים.
2. רווח או הפסד הון שנוצר במדידה הוא חלק מהפעולות הנמשכות.
3. אם יש קרן שערוד בגין הנכס ניתן לה גילוי נפרד גם ברווח הכולל האחר וגם בדוח על המצב הכספי.
4. למען הסר ספק, לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי בגין סיווג כמוחזק למכירה, לא ברווח הכולל ולא בדוח על המצב הכספי.

25/05/2015

שיעור 7

דוגמא לנושא : בינואר 2015 רכשה הישות מכונה בתמורה ל- 100,000 ₪. אורך חייה- 10 שנים. בדצמבר 2015 מתקיימים לראשונה התנאים לסיווגה כמוחזק למכירה. שווי השימוש הינו 86,000 והשווי ההוגן נטו הינו 82,000. ב- 30/06/2016 השווי ההוגן נטו :

מקרה א : 79,000

מקרה ב : 88,000

מקרה ג : 102,000

ב- 30/09/2016 המכונה נמכרה תמורת 89,000 תחת מקרה א.

נדרש : פקודות יומן והצגה.

שנת 2015

פקודה	חובה	זכות
מכונה	100,000	
מזומן		100,000
הוצאות פחת	10,000	
פחת נצבר		10,000

12/2012 לראשונה מתקיימים התנאים לסיווג כמוחזק למכירה

שלב ראשון- הפעלת IAS-16 : 90,000

שלב שני- הפעלת IAS-36 : כיוון שסכום בר ההשבה הינו 86,000 :

ח הפסד הון

ז הפרשה 4,000

שלב שלישי- הפעלת IFRS-5 :

שווי הוגן נטו : 82,000 ולכן הפקודה :

ח הפסד הון 4,000

ח נכס מוחזק למכירה 82,000

ח הפרשה 4,000 – כדי לסגור

ח פחת שנצבר 10,000

ז מכונה 100,000

הצגה :

נכסים שוטפים

נכס מוחזק למכירה – 82,000

דוח רווח והפסד

הוצאות פחת – 10,000

הפסד הון – 8,000

התקופה 1-6/2016

כיוון שהנכס מוגדר כנכס מוחזק למכירה אין בגינו הוצאות פחת.

ב- 30/06/2016 אנו מודדים אותו לפי הנמוך בין 90,000 (מועד הסיווג לראשונה) לבין השווי ההוגן נטו.

מקרה א : שווי הוגן נטו הינו 79,000 ולכן הנכס צריך לעמוד על סכום זה :

ח הפסד הון

ז נכס מוחזק למכירה $82,000 - 79,000 = 3,000$

פיננסית מתקדמת ב

מקרה ב: שווי הוגן נטו הינו 88,000. וכך צריך לעמוד הנכס:

ח נכס מוחזק למכירה

$$88,000 - 82,000 = 6,000 \quad \text{ז רווח הון}$$

מקרה ג: שווי הוגן נטו הינו 102,000 ולכן הנכס צריך לעמוד על 90,000:

ח נכס מוחזק למכירה

$$90,000 - 82,000 = 8,000 \quad \text{ז רווח הון}$$

נציג רק את המקרה הראשון:

נכסים שוטפים

נכס מוחזק למכירה – 79,000

דוח רווח והפסד

הפסד הון – 3,000

התקופה 7-9/2016

שוב אין פחת כי הנכס מוגדר כנכס מוחזק למכירה.

ב- 30/09/2016 הנכס נמכר:

ח מזומן 89,000

ז נכס מוחזק למכירה 79,000

ז רווח הון 10,000

חריג – השנה

כזכור, אחד מהתנאים לכך שהנכס יוגדר כמוחזק למכירה הוא שהמכירה צריכה להיות צפויה ברמה גבוהה. וכדי שתנאי זה יתקיים צריך כי יהיה זה צפוי (סביר) שתוך שנה נוכל להכיר במכירה כמכירה שהושלמה. ולתקופה הזו של השנה יש חריג והוא- אם נוצרו במהלך שנה זו נסיבות שהם לא בשליטת הישות ואשר גורמות להארכת התקופה מעל לשנה והישות עדיין מחויבת לתכנון המכירה וכל שאר התנאים מתקיימים אזי נסווג את הנכס עדיין כמוחזק למכירה.

הנסיבות:

1. כבר במועד הסיווג כמוחזק למכירה צפוי כי גורמים מסוימים (למעט הקונה) יערימו קשיים על המכירה ו:
 - א. אין אפשרות לטפל בקשיים הנ"ל עד השגת התקשרות איתנה לרכישה.
 - ב. התקשרות איתנה לרכישה צפויה ברמה גבוהה בתוך שנה.

דוגמא: ברשות הישות נדל"ן שהוא בבעלות מנהל מקרקעי ישראל. בכוונת הישות למכור את הנדל"ן, אבל לאחר השגת ההסכם עליה להעביר את חוזה המכירה למנהל מקרקעי ישראל שיאשר את תהליך המכירה. בהתאם לניסיון העבר, הליך זה אורך מספר חודשים וניתן להתחיל אותו רק בעת השגת ההסכם. השגת ההסכם צפויה ברמה גבוהה תוך שנה. במקרה זה, למרות שהמכירה תיארך יותר מאשר שנה, אם כל שאר התנאים מתקיימים, עדיין נסווג כמוחזק למכירה.

2. לאחר השגת התקשרות איתנה לרכישה ובאופן בלתי צפוי, הקונה או גורמים אחרים, מערימים קשיים על המכירה:
 - א. הישות הגיבה בעיתוי מתאים.
 - ב. צפוי פתרון חיובי.

דוגמא: הישות סיווגה נכס כמוחזק למכירה. לאחר שהושג הסכם למכירה התברר כי רכיב מסוים בנכס מקולקל, והקונה הזועם דורש תיקון. הישות החלה מיידית בתיקון וצפוי פתרון חיובי. במקרה זה, למרות שבהחלט יתכן שהמכירה תיארך יותר מאשר שנה, עדיין נמשיך לסווג את הנכס כמוחזק למכירה.

3. במהלך תקופת השנה נוצרו נסיבות שקודם לכן נחשבו בלתי סבירות ואשר גורמות להארכת התקופה מעל לשנה:
 - א. הישות הגיבה בעיתוי מתאים.
 - ב. הנכס עדיין משווק במחיר סביר יחסית לשווי הוגן.
 - ג. שאר התנאים עדיין מתקיימים.

פיננסית מתקדמת ב

דוגמא: לאחר שהישות סיווגה את הנכס כמוחזק למכירה פרץ מיתון. הישות הגיבה מיידית- היא הגבירה את תהליכי הפרסום והורידה את המחיר הנדרש. במקרה זה, למרות שבהחלט יתכן שהמכירה תיארך יותר מאשר שנה עדיין נסווג את הנכס כמוחזק למכירה. אבל, אם הישות לא הייתה מורידה את המחיר, כך שהנכס משווק מעל שווי ההוגן הינו צריכים להפסיק לסווג את הנכס כמוחזק למכירה.

שינויים בתוכנית המכירה וביטולה

ברגע שהישות מבטלת את תוכנית המכירה, או אם מכל סיבה שהיא מפסיקים להתקיים התנאים לסיווג כמוחזק למכירה, יש לבצע 2 דברים:

- א. להעמיד את הנכס על הנמוך בין עלות מופחתת מקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 (או שווי הוגן אם מדובר על נכס משוער) לבין סכום בר השבה. כעיקרון, הפער בין הסכום האמור לערך הפנקסני נרשם ברווח והפסד, אלא אם כן מדובר על נכס משוער, ואז חלק נרשם בקרן שערך.
- ב. עלינו לסווג את הנכס מחדש מקבוצת הנכסים השוטפים לקבוצת הנכסים הלא שוטפים.

דוגמא 1: בדצמבר 2015 העלות המופחתת של רכוש קבוע, בהתאם להוראות IAS-16, 90,000. יתרת חייו- 9 שנים. באותו היום מתקיימים התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה. שווי השימוש- 85,500 והשווי ההוגן נטו- 82,000. בדצמבר 2016 הישות ביטלה את תוכנית המכירה. סכום בר השבה- 84,000.

נדרש: הסבר את הטיפול החשבונאי.

דצמבר 2015

בדצמבר 2015 מתקיימים התנאים לסיווג לראשונה כמוחזק למכירה.

שלב ראשון: הפעלת IAS-16: 90,000 (עלות מופחתת לאחר שנה)

שלב שני: הפעלת IAS-36: סכום בר השבה: 85,500 ולכן מכירים בהפסד הון של 4,500.

שלב שלישי: הפעלת IFRS-5: כיוון שהשווי ההוגן נטו הינו 82,000 מכירים בהפסד הון של 3,500.

הצגה

נכסים שוטפים

נכס מוחזק למכירה – 82,000

זוח רווח והפסד

הפסד הון – 8,000

שנת 2016

בשנת 2016 אין פחת כי הנכס מוחזק כמוחזק למכירה. בדצמבר 2016 מפסיקים להתקיים התנאים לסיווג ולכן באותו יום מעמידים את הנכס על הנמוך בין:

העלות המופחתת המקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5: 80,000 (אחרי 2 שנים פחת) לבין סכום בר השבה: 84,000. בקיצור הנכס צריך לעמוד על 80,000 והוא רשום ב- 82,000 לכן מכירים בהפסד הון- 2,000.

דגש: הסכום של ה- 2,000 משקף במספר אחד את כל ההשלכות לכך שכאילו מעולם לא הפעלנו את IFRS-5. נוכיח זאת- אם לא היינו מפעילים מעולם את IFRS-5, בדצמבר 2015 היינו מכירים בהפסד הון רק של 4,500 (במקום 8,000). מצד שני, כן היינו מכירים בפחת: $85,000 / 9 = 9,500$. מצד שלישי, היינו מבטלים את ההפרשה לדצמבר 2015 כי אין כבר ירידת ערך.

1. ביטול הפסד הון- 3,500

2. פחת – (9,500)

3. ביטול הפרשה – 4,000

סה"כ: (2,000)

הצגה

נכסים לא שוטפים

רכוש קבוע – 80,000

זוח רווח והפסד

הפסד הון – 2,000

פיננסית מתקדמת ב

דוגמא 2: בינואר 2015 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ש"ח המופחתת משך 10 שנים, מודל הערכה מחדש. קרן השערך מופחתת בקצב הפחתה. בדצמבר 2015 השווי ההוגן הינו 126,000. שווי שימוש הינו 121,500 ושווי הוגן נטו הינו 112,500. באותו יום מתקיימים לראשונה התנאים לסיווג כמוחזק למכירה.

בדצמבר 2016 השווי ההוגן הינו 130,000 וסכום בר ההשבה גבוה ממנו. כמו כן, עסקת המכירה בוטלה.

נדרש: הסבר את הטיפול החשבונאי.

שנת 2015

שלב ראשון: הפעלת IAS-16: הנכס עומד על שווי ההוגן- 126,000 ולכן יוצרים קרן שערך של 36,000.

שלב שני: הפעלת IAS-36: כיוון שסכום בר ההשבה הוא 121,500 מכירים בירידת ערך של 4,500 שכולה נרשמת כנגד קרן שערך.

שלב שלישי: הפעלת IFRS-5: יש ירידה נוספת של 9,000 היא נרשמת כנגד הפסד הון. (בתקן זה אין קרן שערך ולכן הכל נרשם כהפסד).

הצגה

נכסים שוטפים

נכס מוחזק למכירה – 112,500

רווח כולל

הוצאות פחת – (10,000)

הפסד הון – (9,000) קרן שערך – 31,500

שנת 2016

כיוון שהנכס מוגדר כמוחזק למכירה אין פחת, אין קרן שערך ואין הפחתת קרן שערך.

בדצמבר 2016 כיוון שתוכנית המכירה בוטלה, עלינו להעמיד את הנכס על שווי ההוגן- 130,000 כי נאמר במפורש שסכום בר ההשבה גבוה יותר. ניעזר בפקודת יומן:

זכות	חובה	פקודה
	$130,000 - 112,500 = 17,500$	נכס
	4,500	רווח הון
22,000		קרן שערך
	3,500	קרן שערך
3,500		עודפים

רווח הון- עלינו לחשוב מה היה קורה מבחינת רווח והפסד אם מעולם לא היינו מפעילים את IFRS-5:

- לא היינו מכירים בהפסד הון 9,000 בדצמבר 2015.
- היינו מכירים בפחת – $121,500 / 9 = (13,500)$

בנטו צריך להכיר בהפסד 4,500.

קרן שערך- אם מעולם לא היינו מפעילים את IFRS-5. היינו מכירים בקרן שערך כדלקמן:

שווי הוגן: 130,000

פנקסני: $121,500 * 8/9 = 108,000$

קרן: 22,000

בלי קשר היינו מפחיתים קרן שערך לעודפים של: $31,500 / 9 = 3,500$

הצגה

נכסים שוטפים

רכוש קבוע- 130,000

רווח כולל

הפסד הון – 4,500 קרן שערך – 22,000

דוח על השינויים – הפחתת קרן שערך לעודפים – 3,500

חלק שני: קבוצת מימוש

קבוצת מימוש זוהי קבוצת נכסים המוחזקת למכירה כמקשה אחת. מוניטין מיוחס לקבוצת מימוש אך ורק אם מדובר על יחידה מניבת מזומנים אליה מיוחס מוניטין. הוראות המדידה של התקן חלות על קבוצת המימוש כמכלול.

מדידה והצגה

מועד ההכרה לראשונה

במועד ההכרה לראשונה נפעל בשלבים הבאים :

1. כל נכס וכל התחייבויות אשר קשורים לקבוצת המימוש, נעמיד אותם לפי התקן המתאים (רכוש קבוע – IAS-16, מלאי- IAS-2, הלוואות לשלם- IAS-39 וכדומה).
2. נפעיל את IAS-36. אם קבוצת המימוש לא מהווה יחידה מניבת מזומנים אזי מפעילים את IAS-36 על כל נכס בנפרד, כמובן שרק לנכסים שבתחולת התקן. אם קבוצת המימוש מהווה יחידה מניבת מזומנים, מפעילים את ההוראות של יחידה ומקצים לפי ההוראות הרגילות.
3. נפעיל את IFRS-5. אם השווי ההוגן נטו של הקבוצה נמוך יותר נכיר בהפסד, ושוב ההקצאה היא לפי הוראות IAS-36, אבל בלי מגבלות, כלומר, קודם למוניטין, אחר כך לנכסים שבתחולת התקן לפי פרופורציה. אין שוב מגבלה, למעט העובדה שלא יכול להיות נכס שלילי.

מדידה עוקבת

1. כל נכס והתחייבות שהם לא בתחולת התקן, נפעיל בגינם את התקן המתאים.
2. כל נכס שהוא בתחולת התקן, לא נכיר בגינו בפחת או בשערוך או בהפחתת קרן שערוך.
3. נשווה בין הערך הפנקסני לאותו יום של הקבוצה לבין השווי ההוגן נטו. אם השווי ההוגן נטו יותר נמוך כמובן שנכיר בהפסד ונקצה אותו לפי הוראות IAS-36, ללא מגבלות. אם השווי ההוגן נטו יותר גבוה, נכיר ברווח ונקצה אותו לפי הוראות IAS-36, וכאן יש מגבלה שהיא עד גובה העלות המופחתת המקורית למועד הסיווג לראשונה. למען הסר ספק, לא מחזירים מוניטין.
4. רווח או הפסד שלא הוכר בתקופת המדידה יוכר בעת המכירה בפועל.

הצגה

1. כל הנכסים הקשורים לקבוצת המימוש יאוגדו למספר אחד ויוצגו במסגרת הנכסים השוטפים כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה.
2. כל ההתחייבויות הקשורות לקבוצת המימוש יאוגדו למספר אחד ויוצגו במסגרת ההתחייבויות השוטפות כהתחייבויות בגין קבוצת מימוש מוחזקת למכירה.
3. בביאור יש לתת פירוט של הרכב הנכסים וההתחייבויות בגין קבוצת המימוש. ביאור זה אינו נדרש לגבי חברת בת שנרכשה מלכתחילה למטרת מכירה, עליה נדבר בהמשך.
4. קרן שערוך וקרן הון זמין למכירה בגין נכסים הקשורים לקבוצת המימוש יוצגו תוך גילוי בנפרד, גם ברווח הכולל האחר וגם בדוח על המצב הכספי.
5. רווח או הפסד הון מהמדידה הוא חלק מרווח והפסד הון מהפעולות הנמשכות.
6. למען הסר ספק, אנו לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי בגין סיווג קבוצת מימוש.

דוגמא: בדצמבר 2015 ישות הגדירה יחידה מניבת מזומנים כמוחזקת למכירה. להלן נתונים :

מכונה א	100,000
מכונה ב	100,000
נדל"ן להשקעה	150,000 (שווי הוגן)
מוניטין	50,000
הלוואה לשלם	(100,000)
סה"כ	300,000
שווי שימוש	270,000
שווי הוגן נטו	220,000

ב- 30/06/2016 השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה – 180,000

הלוואה לשלם – בהתאם להוראות IAS-39 – 110,000

שווי הוגן נטו של קבוצת המימוש :

פיננסית מתקדמת ב

מקרה 1 : 200,000 מקרה 2 : 290,000

נדרש : הסבר את הטיפול החשבונאי

דצמבר 2015	פנקסי	הקצאה תקן 36	הקצאה IFRS-5	לאחר
מכונה א	100,000		(15,000)	85,000
מכונה ב	100,000		(15,000)	85,000
נדל"ן להשקעה	150,000			150,000
מוניטין	50,000	(30,000)	(20,000)	0
הלוואה לשלם	(100,000)			(100,000)
סה"כ	300,000	(30,000)	(50,000)	220,000
סכום בר השבה	270,000			
ירידת ערך	(30,000)			
שווי הוגן נטו	220,000			
ירידת ערך	(50,000)			

הצגה

נכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה – 320,000 (ללא ההתחייבויות)

התחייבויות שוטפות

התחייבויות בגין קבוצת מימוש מוחזקת למכירה – (100,000)

בביאורים מציגים את הפירוט של עמודת "לאחר" של הנכסים וההתחייבויות.

זוח רווח והפסד

הפסד הון – (80,000)

התקופה 1-6/2016

בגין מכונה א ומכונה ב אין פחת כי הן מוחזקות למכירה. בגין נדל"ן להשקעה מפעילים את IAS-40 ולכן מכירים ברווח הון של 30,000 (150,000-180,000). בגין הלוואה לשלם מפעילים את IAS-39 ולכן מכירים בהוצאות מימון של 10,000 (110,000-100,000).

6/2016	פנקסי	הקצאה מקרה 1	לאחר	הקצאה 2	לאחר
מכונה א	85,000	(20,000)	65,000	15,000	100,000
מכונה ב	85,000	(20,000)	65,000	15,000	100,000
נדל"ן להשקעה	180,000		180,000		180,000
מוניטין	0		0		0
הלוואה לשלם	(110,000)		(110,000)		(110,000)
סה"כ	240,000	(40,000)	200,000	30,000	270,000
שווי הוגן נטו					
מקרה 1	200,000				
הפסד	(40,000)				
מקרה 2	290,000				
רווח	50,000				

מקרה 2 – לכאורה צריך להכיר ברווח של 50,000, אך לא ניתן לעשות זאת כי הנכסים היחידים שניתן להקצות להם רווח זה למכונה א ולמכונה ב, וניתן להגיע במקסימום לגבי כל אחת מהן ל-100,000. ולכן מכירים ברווח של 30,000-15,000 בכל מכונה.

ביטול עסקת מכירה

אם מפסיקים להתקיים התנאים לסיווג קבוצת המימוש עלינו לפרק אותה. כל נכס שהוא לא בתחולת התקן נמדד לפי התקן המתאים, כרגיל. והוא יוצג או בנכסים שוטפים או בנכסים לא שוטפים/ התחייבויות שוטפים או לא שוטפים, בהתאם לסיווג הרגיל. כל הנכסים שהם בתחולת התקן יסווגו כנכסים לא שוטפים, וכעקרון כל אחד מהם צריך לעמוד לפי הנמוך בין העלות המופחתת המקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 לבין סכום בר ההשבה שלו. למעשה, ייתכנו המקרים הבאים :

פיננסית מתקדמת ב

1. בוטלה עסקה המכירה לגבי כל קבוצת המימוש והיא לא מהווה יחידה מניבת מזומנים – במקרה זה, נבדוק לגבי כל נכס בנפרד את הנמוך בין העלות המופחתת המקורית לבין סכום בר השבה. כמוכן, רק לנכסים שהם בתחולת התקן.
2. בוטלה עסקת המכירה לגבי כל קבוצת המימוש והיא כן מהווה יחידה מניבת מזומנים – במקרה זה, נפעיל את הוראות IAS-36 על הקבוצה כמכלול, תוך כל המגבלות שלמדנו. בהתאם לכך, נוכל לדעת בדיוק על כמה כל נכס עומד.
3. בוטלה עסקת המכירה לגבי כל קבוצת המימוש, למעט נכס מסוים – על הנכס המסוים נמשיך להפעיל את IFRS-5 ולגבי שאר קבוצת המימוש נפעל לפי מקרה 1 או מקרה 2.
4. בוטלה עסקת המכירה רק לגבי נכס מסוים מתוך קבוצת המימוש – במקרה זה, לגבי נכס זה נעמיד אותו לפי הנמוך בין עלות מופחתת מקורית לבין סכום בר השבה, ולגבי שאר הנכסים נמשיך להפעיל את IFRS-5.

דוגמאות כוללות לנושא: שאלות בחוברת – 3,4

חלק שלישי: נכסים לא שוטפים מוחזקים לחלוקה

התקן חל גם כאשר הישות מחזיקה נכסים לא שוטפים או קבוצת מימוש לצורך חלוקה לבעלים כדיבידנד (דיבידנד בעין). כדי שנסווג נכס כנכס לא שוטף מוחזק לחלוקה צריכים להתקיים 2 תנאים מצטברים:

1. הנכס צריך להיות זמין לחלוקה במצבו הנוכחי.
2. החלוקה צריכה להיות צפויה ברמה גבוהה. וכדי שתנאי זה יתקיים צריכים להתקיים הגורמים הבאים:
 - א. הישות צריכה להיות מחויבת לתכנון חלוקה.
 - ב. צריך כי יהיה זה צפוי כי החלוקה תושלם תוך שנה.
 - ג. צריך כי יהיה זה בלתי סביר שיבוצעו שינויים בתכנון החלוקה, לרבות ביטולה.

דגשים:

1. לעיתים בעלי המניות צריכים לאשר את החלוקה. יש לשקלל את ההסתברות לאישור זה כאשר קובעים אם החלוקה צפויה ברמה גבוהה.
2. כדאי לשים לב שהתנאים מאוד דומים לנכס לא שוטף מוחזק למכירה. ההבדל בניהם: אין את הדרישה שהישות תבצע פעולה אקטיבית לצורך מכירה כי זה לא רלוונטי ואין את הדרישה לכך שהנכס צריך להיות משווק במחיר סביר יחסית לשווי ההוגן כי זה לא רלוונטי.
3. למען הסר ספק, התקן חל (עוסק) רק במדידה ובהצגה של הנכסים, הוא לא עוסק במדידה של ההתחייבות דיבידנד לשלם (בכך עוסק IFRIC-17 עליו נדון מאוחר יותר).

מדידה והצגה

המדידה וההצגה מאוד דומים לנכס לא שוטף מוחזק למכירה ולקבוצת מימוש מוחזקת למכירה, ויש רק 2 הבדלים מינוריים.

1. במדידה – לא נמדוד שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, אלא שווי הוגן בניכוי עלויות חלוקה.
2. בהצגה – לא נקרא לזה נכס לא שוטף מוחזק למכירה, אלא נכס לא שוטף מוחזק לחלוקה.

חלק רביעי: פעילות מופסקת

הגדרות:

1. "רכיב של ישות" – פעילות ותזרימי מזומנים המזוהים בנפרד לצרכים תפעוליים ולצרכי דיווח כספי.
2. "פעילות מופסקת" – רכיב של ישות אשר מומש או מסווג כמוחזק למכירה, והמקיים 2 תנאים במצטבר:
 - א. מהווה תחום פעילות עיקרי או אזור גיאוגרפי נפרד.
 - ב. מהווה חלק מתכנון יחיד אשר מטרתו הפסקת תחום פעילות עיקרי או אזור גיאוגרפי.

דגשים:

1. נשים לב שההגדרה דורשת מימוש או סיווג כמוחזק למכירה, לכן, גם נטישה יכולה להיות מוגדרת כפעילות מופסקת.
2. נשים לב שהתנאי הראשון בהגדרה דורש תחום פעילות עיקרי או אזור גיאוגרפי. מגזר כהגדרתו ב- IFRS-8 עונה על תנאי זה, אבל גם חלק ממגזר יכול לענות על התנאי.
3. התנאי השני מדבר על תכנון יחיד. הכוונה לתוכנית אחת כוללת. המימוש עצמו יכול היות בבת אחת או בשלבים.
4. למען הסר ספק, צמצום בהיקף הפעילות אינו מהווה פעילות מופסקת, שכן הפעילות ממשיכה, רק בהיקף קטן יותר.
5. מקרה נוסף העונה על הגדרת פעילות מופסקת הוא רכישת חברת בת מלכתחילה למטרת מכירה (נדבר עליו בהמשך).

פיננסית מתקדמת ב

מועד ההכרה בפעילות מופסקת

קרורות המוקדם בין האירועים הבאים:

- א. מכירת הפעילות.
- ב. נטישת הפעילות.
- ג. סיווג הפעילות כמוחזקת למכירה.

דגש: אם התנאים להכרה בפעילות מופסקת מתקיימים לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו זהו אירוע שאינו מחייב התאמה.

מדידת פעילות מופסקת

התקן לא עוסק במדידה. אם הפעילות נמכר או ננטש אין מה למדוד, יש רק רווח או הפסד מהמכירה או מהנטישה. ואם הפעילות מוגדרת כמוחזקת למכירה אז יש את הכללים הרגילים את IFRS-5.

הצגה

IFRS-5 עוסק בהרחבה בנושא ההצגה. והכללים הם כדלקמן:

1. כל הרווח מהפעילות המופסקת מוצג במספר אחד, נטו ממס לאחר הפעילות הנמשכת. רווח זה כולל למעשה שני מרכיבים:
 - א. את כל ההכנסות וההוצאות עד להפסקת הפעילות.
 - ב. הרווח או הפסד ההון כתוצאה מהמכירה, נטישה או מהפעלת IFRS-5.
2. יש לבצע תיקון רטרואקטיבי של מספרי ההשוואה. הרי במספרי ההשוואה הפעילות עדיין לא הופסקה. כלומר, סעיפי רווח והפסד שלה הופיעו בפעילות הנמשכת (מכירות, עלות מכר וכדומה). צריך לנטרל את כל מה שקשור לפעילות המופסקת מתוך הסעיפים הנ"ל ולהציג במספר אחד נטו ממס.
3. יש לתת מידע של דוח רווח והפסד לפעילות המופסקת. את המידע הזה אפשר להציג בטור נפרד בדוח רווח והפסד או במסגרת הביאורים (בדרך כלל שמים את זה במסגרת הביאורים). אם אנו עוסקים בחברת בת שנרכשה מלכתחילה למטרת מכירה אין צורך לתת את המידע הזה.
4. במידה ויש השלכות של הפעילות המופסקת בשנים הבאות הם גם יוצגו ברווח או הפסד מהפעילות המופסקת.
5. בדוחות מאוחדים יש לבצע חלוקות בנפרד על הפעילות הנמשכת ועל הפעילות המופסקת.
6. בדוח תזרים מזומנים יש להציג את סך פעילות שוטפת מופסקת, השקעה מופסקת ומימון מופסקת או במסגרת הדוח עצמו או במסגרת הביאורים.
7. התקן אינו עוסק בהצגת פעילות מופסקת בדוח על המצב הכספי. כי אם הפעילות נמכרה או ננטשה אז אין לה השלכות מאזניות, ואם היא מוגדרת כמוחזקת למכירה מפעילים את ההוראות הרגילות של קבוצת מימוש.
8. אם ישות חזרה בה מפעילות מופסקת אזי:
 - א. צריך לפרק את קבוצת המימוש כפי שלמדנו.
 - ב. צריך לתקן רטרואקטיבית את הרווח וההפסד כי הצגנו את זה כרווח מפעילות מופסקת וצריך להחזיר את זה לתוך הפעילות הנמשכת. (כולל מספרי השוואה).

חברת בת שנרכשה מלכתחילה למטרת מכירה

כאמור, גם מצב כזה מהווה פעילות מופסקת. מבצעים עסקה שכזו כאשר יש מחיר הזדמנותי או כאשר חברה ב שולטת ב-ג. הן עובדות ב-2 תחומים שונים ו-א רוכשת שליטה ב-ב כדי לשמור את ב וכדי למכור את ג. נזכיר שבהתאם להוראות IFRS-3 כחריג, נכס מוחזק למכירה נמדד לפי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה. לכן נמדוד את חברת הבת כדלקמן:

P.N. – XXX	קבוצת מימוש מוחזקת למכירה
(xxx) כרגיל לפי שווי הוגן	התחייבויות בגין קבוצת המימוש
XXX מודדים לפי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה	סך חברת הבת

מכאן ואילך, המדידה העוקבת תהא כמו כל קבוצת מימוש.

למען הסר ספק, כל רווח והפסד של חברת הבת יוצג כרווח מפעילות מופסקת. כל הנכסים של חברת הבת מוצגים כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה. וכל ההתחייבויות של חברת הבת מוצגות כהתחייבויות בגין קבוצת מימוש מוחזקת למכירה.