

**סיכומי שיעור 2015-2016 סמסטר ב'**

**נכסים מוחזקים למכירה IFRS-5**

**סיכום ועריכה: אריה אברמוביץ'**

**שיעור מספר 3 - 31.5.2016****תחולה**

1. מבחינת הצגה, התקן חל על כל הנכסים הלא שוטפים.
2. מבחינת מדידה, התקן חל על הנכסים הלא שוטפים, למעט:
  - א. מיסים נדחים (IAS-12).
  - ב. נכסים פיננסיים (IAS-32, IAS-39).
  - ג. הטבות לעובדים (IAS-19).
  - ד. נכסי ביטוח (IFRS-4).
  - ה. נדלין להשקעה הנמדד לפי מודל השווי ההוגן (IAS-40).
  - ו. נכסי חקלאות הנמדדים לפי מודל השווי ההוגן (IAS-41).
3. במידה ואנו עוסקים בקבוצת מימוש, הוראות המדידה של התקן חלות על הקבוצה כמכלול (גם אם היא כוללת נכסים שהוראות המדידה של התקן לא חלות עליהם).
4. נשים לב שהתקן עוסק לא רק במוחזק למכירה, אלא גם במוחזק לחלוקה.
5. התקן אוסר על העברת נכס מקבוצת הנכסים הלא שוטפים לקבוצת הנכסים השוטפים, אלא אם הוא עונה על הגדרת נכס מוחזק למכירה/לחלוקה. המטרה של הוראה זו היא למנוע מהישויות להעביר נכס מקבוצת הנכסים הלא שוטפים לשוטפים רק בגלל שנתרה שנה לשימוש, או רק בגלל כוונת מכירה, או רק בגלל שהוא נרכש מתוך מטרת מכירה.

**נכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה**

- הגדרה-** זהו נכס אשר ערכו הפנקסני יושב באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש. כדי שנכס יסווג כמוחזק למכירה צריכים להתקיים שני תנאים במצטבר:
1. הנכס צריך להיות זמין למכירה במצבו הנוכחי ובתנאי מכירה של נכסים דומים- המשמעות של הסעיף הזה היא שהמכירה אינה תלויה בתנאי מסוים.
  2. המכירה צריכה להיות צפויה ברמה גבוהה- כדי שתנאי זה יתקיים צריכים להתקיים כל הגורמים הבאים במצטבר:
    - א. הישות צריכה להיות מחויבת לתכנון מכירה, דהיינו: צריכה להיות תכנית מפורטת ומסודרת למכירת הנכס.
    - ב. הישות צריכה להתחיל בפעולה אקטיבית אשר מטרתה איתור רוכש פוטנציאלי. הכוונה לפרסום בעיתונות או פנייה למתווכים וכו'.
    - ג. הנכס צריך להיות משווק במחיר סביר ביחס לשווי ההוגן. המטרה היא למנוע משחקים כי אם הנכס משווק מעל השווי ההוגן, אז סיכויי המכירה אינם גבוהים וכל הרעיון של התקן הוא שהמכירה עומדת להתבצע בטווח הקצר.
    - ד. צריך כי יהיה זה צפוי כי תוך שנה הישות תוכל להכיר במכירה כמכירה שהושלמה, למעט חריג עליו נדבר בהמשך, במילים אחרות: לרוב תוך שנה ממועד הסיווג לראשונה הנכס יגרע (יימכר).
    - ה. צריך כי יהיה זה בלתי סביר שיבוצע שינוי או ביטול לתכנון המכירה.

דוגמאות :

1. ברשות הישות מבנה הנהלה. הישות הכריזה על כוונתה למכור בטווח המייד. מרגע שהקונה ימצא היא מתכוונת לפנות תוך 3 חודשים (זמן פינוי המקובל בנכסים דומים). הישות הכינה תכנית מפורטת, פנתה למתווכים, מעמידה את הנכס למכירה במחיר סביר וצופה כי הוא יימכר תוך 5-6 חודשים. נשים לב שמקרה זה, הנכס יסווג כמוחזק למכירה, שכן:

- הוא זמין למכירה במצבו הנוכחי ועצם העובדה שהפינוי יהיה תוך 3 חודשים אינה רלוונטית כי זה זמן הפינוי המקובל.

- התנאים לכך שהמכירה צפויה ברמה גבוהה מתקיימים גם הם.

אבל נניח, באותה דוגמה שהישות קבעה כי השלמת המכירה תהא רק כאשר היא תמצא מבנה חלופי. התנאי של הזמין למכירה במצבו הנוכחי לא מתקיים, נוצר תנאי על המכירה, ולכן: במקרה זה, גם אם המכירה צפויה ברמה גבוהה, לא נסווג כמוחזק למכירה. יתרה מכך, גם אם הישות תשיג התקשרות איתנה לרכישה (זה למעשה הסדר המפרט את תנאי המכירה העיקריים ואשר כולל תמריץ שלילי מספיק גבוה כדי שלא יפרו אותו), גם אז אסור לה לסווג את הנכס כמוחזק למכירה, כי הוא לא זמין למכירה במצבו הנוכחי.

2. ברשות הישות מבנה ישן. בכוונתה לבצע שיפוץ מהותי ואז למכור, אבל היא החלה בפרסום כבר היום והמכירה צפויה ברמה גבוהה. לא נוכל לסווג כמוחזק למכירה. שוב קיים תנאי, הנכס לא זמין למכירה במצבו הנוכחי, והתשובה לא תשתנה גם אם תושג התקשרות איתנה לרכישה. נניח כעת, שהיא סיימה את השיפוץ, אבל לפני השגת התקשרות איתנה לרכישה, מתברר כי הנכס יוצר נזק סביבתי וללא תיקונו אי אפשר למכור. שוב, הנכס לא זמין למכירה במצבו הנוכחי, ועל-כן: הוא לא יסווג כמוחזק למכירה.

למען הסר ספק, אם הישות רשאית ומתכוונת למכור את הנכס כמו שהוא, כמובן שמחירו יהיה יותר נמוך. אין בעיה כל עוד שאר התנאים מתקיימים.

3. ברשות ישות מפעל ייצור ויש לה צבר הזמנות אותו היא מחויבת להשלים. הישות מציעה את מפעל הייצור למכירה, אבל המכירה בפעול תסתיים אך ורק לאחר סיום צבר ההזמנות. במקרה הזה, שוב לא נוכל לסווג את המפעל כמוחזק למכירה, שכן הוא לא זמין למכירה במצבו הנוכחי, אבל אם הישות מתכוונת למכור את המפעל כמו שהוא, דהיינו: כולל צבר ההזמנות, אז בהנחה שהמכירה צפויה ברמה גבוהה נסווג את הנכס כמוחזק למכירה.

דגשים :

1. עסקת החלפה הנושאת אופי מסחרי כמוה כעסקת מכירה.
2. נטישה- אינה עונה על הגדרת מוחזק למכירה, שכן הנכס לא מושב באמצעות עסקת מכירה.

3. אם התנאים לסיווג כמוחזק למכירה מתקיימים לאחר תאריך המאזן, ולפני פרסומו זהו אירוע שאינו מחייב התאמה, דהיינו: לא ניתן לאירוע ביטוי במדידה בדו"ח, אלא רק בביאור.
4. אם ישות רוכשת נכס לא שוטף וכבר במועד ההכרה לראשונה בו היא מתכוונת למכור אותו, הוא יסווג כמוחזק למכירה רק אם מתקיימים שני תנאים במצטבר:
- א. התנאים למחזק למכירה צריכים להתקיים ברמה גבוהה תוך 3 חודשים, ואז נכיר כבר במועד ההכרה.
- ב. צפויה התקשרות איתנה לרכישה ברמה גבוהה תוך שנה.

### מדידה והצגה-

- **מדידה במועד ההכרה לראשונה-** במועד הסיווג לראשונה כמוחזק למכירה, נפעל בשלבים הבאים:
  1. נפעיל את התקן הספציפי לנכס: רכוש קבוע נפעיל את IAS-16 לפי מודל העלות או הערכה מחדש, נבי"מ לפי IAS-38, נדלי"ש הנמדד לפי מודל העלות נפעיל את IAS-40 וכך הלאה.
  2. נפעיל את IAS-36 על כל המשתמע. מדוע? כי כוונה למכור את הנכס מוקדם מהצפוי זהו סימן לירידת ערך.
  3. נפעיל את IFRS-5, דהיינו: נמדוד את הנכס לפי הנמוך מבין ערך פנקסני מקורי לאותו יום (שלב 1 שכרגע דובר) לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

### דגשים:

1. אם כתוצאה מהפעלת IFRS-5 נוצרת ירידת ערך נוספת, היא תירשם כהפסד. נדגיש: גם אם מדובר בנכס שנמדד לפי מודל העלות, וגם אם מדובר בנכס אשר נמדד לפי מודל הערכה מחדש, ירידת הערך תירשם כהפסד.
2. נשים לב שבשלב השני הפעלנו את IAS-36. אם השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה גבוה משווי השימוש, אז הכרנו בכל ההפסד אם בכלל באמצעות IAS-36. הפעלת IFRS-5 לא תיצור כלום, אבל אם שווי השימוש גבוה מהשווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה, אז הפעלת IFRS-5 יכולה ליצור ירידת ערך נוספת.
3. במקרה החריג שהמכירה צפויה להיערך יותר משנה, אז את עלויות המכירה יש לאמוד בערכם הנוכחי.
4. נשים לב שלכאורה אם אנו מסווגים כבר במועד ההכרה לראשונה נכס לא שוטף כמוחזק למכירה, יכול להיווצר הפסד כבר באותו היום, כי אנו רוכשים בשווי הוגן שזוהי העלות (ערך מקורי), ואז מעמידים על שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה ונוצר הפסד בגובה עלויות המכירה. האמור הוא מקרה תאורטי בלבד משום שבדרי"כ ישויות מבצעות עסקאות שכאלו רק כאשר הן רוכשות במחיר הזדמנותי (הרבה

מתחת לשווי ההוגן), ואז לא ייווצר הפסד כי השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה הוא גבוה יותר.

### ● מדידה עוקבת-

1. בגין נכס מוחזק למכירה אין פחת.
2. גם המדידה העוקבת היא לפי אותו עקרון כמו מועד ההכרה לראשונה, דהיינו : הערך הפנקסני (עלות מופחתת מקורית) למועד הסיווג לראשונה (שלב 1) לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה (לוקחים למועד ההכרה לראשונה כי אין פחת).
3. אם נוצר הפסד כתוצאה מהמדידה העוקבת, כמובן שנכיר עד העלות המופחתת המקורית למועד הסיווג לראשונה (שלב 1), אותו הדבר אם נוצר רווח.
4. כל הפסד או רווח שלא הוכר במהלך תקופת המדידה יוכר בעת המכירה בפועל.

### ● הצגה-

1. נכס מוחזק למכירה מוצג בשורה נפרדת במסגרת הנכסים השוטפים.
  2. רווח/הפסד הון הנובעים מהפעלת IFRS-5 יוצגו במסגרת הפעולות הנמשכות (רווח או הפסד הון רגיל).
  3. יינתן גילוי בנפרד לקרן שערך בגין נכס מוחזק למכירה, הן ברווח הכולל האחר והן בדו"ח על המצב הכספי.
  4. למען הסר ספק, לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי בגין הסיווג למוחזק למכירה.
- דוגמא מספר 1 : ב-1/16 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪. המכונה מופחתת למשך 10 שנים. ב-12/16 זוהה סימן לירידת ערך, סב"ה- 81,000. ב-12/17 לראשונה מתקיימים התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה. שווי השימוש- 68,000, שווי הוגן נטו- 65,000. ב-30.6.18 שווי הוגן נטו של המכונה :
- מקרה 1 : 6,0000.  
מקרה 2 : 74,000.  
מקרה 3 : 85,000.

ב-30.9.18 תחת מקרה 1, נמכרה המכונה תמורת 69,000 ₪.

נדרש : הצג את הסעיפים הרלוונטיים בדו"חות הכספיים.

פתרון :

2016

ח' מכונה 100,000

ז' מזומן

$$100,000 * \frac{1}{10} = 10,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

ז' פחני"צ

בדיקת י"ע

ע.מ.מ 90,000

סב"ה (81,000)

הפרשה צ"ל 9,000

הצגהנכסים לא שוטפים

ר"ק 81,000

דו"ח רווח/הפסד

הוצאות פחת 10,000

הפסד הון 9,000

2017

$$81,000 * \frac{1}{9} = 9,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

$$9,000 * \frac{1}{9} = 1,000 \quad \text{ח' הפרשה}$$

ז' פחני"צ 10,000

ב-12/17 מתקיימים התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה :

שלב 1 : הפעלת IAS-16.

$$100,000 * \frac{8}{10} = 80,000 \quad \text{ע.מ.מ}$$

שלב 2 : הפעלת IAS-36.

ע.מ.מ 80,000

סב"ה (68,000)

הפרשה צ"ל 12,000

$$9,000 * \frac{8}{9} = \underline{8,000} \quad \text{הפרשה על}$$

גידול 4,000

ח' הפסד הון 4,000

ז' הפרשה

**שלב 3 : הפעלת IFRS-5.**

עלינו להעמיד את הנכס לפי הנמוך בין העלות המופחתת המקורית (80,000) לבין השווי הוגן נטו (65,000), ולכן :

65,000	נכס צ"ל
<u>(68,000)</u>	נכס על
(3,000)	הפסד

ח' הפסד הון 3,000  
ז' הפרשה

65,000	ח' נמ"ל
3,000	ח' הפסד
12,000	ח' הפרשה
20,000	ח' פחני"צ
100,000	ז' ר"ק

הצגה

נכסים שוטפים

65,000	נמ"ל
--------	------

דו"ח רווח/הפסד

9,000	הוצאות פחת
4,000 + 3,000 = 7,000	הפסד הון

1-6/18 - אין פחת כי הנכס מוגדר כנמ"ל.

<u>מקרה 3</u>	<u>מקרה 2</u>	<u>מקרה 1</u>		
80,000	80,000	80,000	ע.מ.מ	} צ"ל
85,000	<b>74,000</b>	<b>60,000</b>	שווי הוגן נטו	
<u>(65,000)</u>	<u>(65,000)</u>	<u>(65,000)</u>		רשום
15,000	9,000	(5,000)		רווח (הפסד)
80,000	74,000	60,000		<u>נכסים שוטפים</u>

7-9/18 - אין פחת כי הנכס מסווג למכירה, וב-30.9 מבצעים פקודת מכירה :

69,000	ח' מזומן
(לפי מקרה 1) 60,000	ז' נמ"ל
9,000	ז' רווח הון

- **חריג – תנאי השנה-** כפי שכבר למדנו (בהגדרה 2ד'), כדי שמכירה תהא צפויה ברמה גבוהה אחד מהתנאים שנדרש הוא שצריך כי יהיה זה צפוי כי תוך שנה הישות תוכל להכיר במכירה כמכירה שהושלמה ולתקופה הזו של השנה יש חריג:
 

אם נוצרו נסיבות שהן לא בשליטת הישות הגורמות להארכת התקופה מעל לשנה והישות עדיין מחוייבת לתכנון מכירה ועדיין שאר התנאים מתקיימים, אז הנכס ממשיך להיות מסווג כמוחזק למכירה. מהן הנסיבות?

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

**דוגמא:** ברשות ישות מבנה אשר בבעלות מנהל מקרקעי ישראל. בהתאם להסכם החכירה, ישות צריכה בעת מכירה להעביר את חוזה המכירה למנהל מקרקעי ישראל כדי שהוא יאשר אותה ולעיתים ההליך הזה לוקח מספר חודשים. נשים לב, שבמקרה הזה בהחלט ייתכן שהמכירה תיערך יותר מאשר שנה, ואז עדיין אם מתקיימים התנאים שאמרנו זה יכול להיות מסווג כמוחזק למכירה.
  2. הנכס סווג כמוחזק למכירה ואז לאחר שנוצר הסכם מכירה (התקשרות איתנה לרכישה) הקונה או גורמים אחרים מערימים קשיים על המכירה ו:
    - א. הישות הגיבה בעיתוי מתאים.
    - ב. צפוי פתרון חיובי.

**דוגמא:** ישות סיווגה מכונה כמוחזקת למכירה. היא חתמה על הסכם מכירה ואז התברר שהמכונה מקולקלת. הקונה כועס ומערים קשיים על ביצוע העסקה. הישות החלה בתיקון מיידי וצפוי פתרון חיובי. בהחלט ייתכן כי המכירה תתעכב, על-אף האמור, זה עדיין יסווג כמוחזק למכירה.
  3. במשך תקופת השנה, נוצרו נסיבות שקודם לכן נחשבו כבלתי סבירות ו:
    - א. הישות הגיבה בעיתוי מתאים.
    - ב. הנכס ממשיך להיות מסווג במחיר סביר יחסית לשווי ההוגן.
    - ג. שאר התנאים כמוחזק למכירה מתקיימים.

**דוגמא:** במהלך תקופת השנה נוצר מיתון כבד וכתוצאה מכך המכירה מתעכבת. הישות הורידה את המחיר כך שהוא יתאים למצב של מיתון ועדיין מתכוונת למכור. במקרה הזה, נמשיך לסווג את הנכס כמוחזק למכירה, על-אף שהמכירה יכולה להיערך יותר מאשר שנה, אבל אם היא לא הייתה מורידה את המחיר אז חייבים להפסיק לסווג את הנכס כמוחזק למכירה.
- **שינוי בתכנון מכירה (ביטול מכירה)-** במידה וסיווגנו את הנכס כמוחזק למכירה ואז התוכנית בוטלה עלינו לבצע מיידית שתי פעולות:



1. להעמיד את הנכס על הנמוך בין העלות המופחתת המקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 (או שווי הוגן אם במודל הערכה מחדש) לבין הסכום בר ההשבה.
2. למיין את הנכס מקבוצת הנכסים השוטפים לקבוצת הנכסים הלא שוטפים. באופן עקרוני, הפער בין המדידה מחדש של הנכס לבין הערך הפנקסני נרשם לרווח והפסד אלא אם כן מדובר על נכס משוערך ואז חלק יירשם כקרן שערך.
- דוגמא מספר 2: ב-1/16 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪, המופחתת ל-10 שנים בקו ישר. ב-12/16 נוצרו לראשונה התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה. שווי השימוש-81,000, שווי הוגן נטו-75,000. ב-12/17 בוטלה עסקת המכירה. סב"ה-79,000.
- נדרש: הצג את הסעיפים הרלוונטיים בדו"חות הכספיים.

פתרון:

שנת 2016- כמובן שמכירים בפחת של 10,000. מתקיימים התאנים לסיווג כמוחזק למכירה.

שלב 1: הפעלת IAS-16.

ע.מ.מ	90,000
-------	--------

שלב 2: הפעלת IAS-36.

ע.מ.מ	90,000
-------	--------

סב"ה	(81,000)
------	----------

	9,000
--	-------

שלב 3: הפעלת IFRS-5.

ס.ב.ה	81,000
-------	--------

שווי הוגן נטו	(75,000)
---------------	----------

הפסד הון	6,000
----------	-------

נכסים שוטפים

נמ"ל	75,000
------	--------

דו"ח רווח והפסד

פחת	10,000
-----	--------

הפסד הון	15,000
----------	--------

שנת 2017- אין פחת כי הנכס מוחזק למכירה. ב-12/17 בוטלה עסקת המכירה. עלינו להעמיד את הנכס על הנמוך מבין:

1. עלות מקורית מופחתת כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 -  $100,000 \times \frac{8}{10} = 80,000$

2. סב"ה-79,000.

הנכס אם כך, צריך לעמוד על 79,000, הוא רשום ב-75,000, נכיר ברווח הון של 4,000.

<u>הצגה</u>	
<u>נכסים לא שוטפים</u>	
ר"ק	79,000
<u>דו"ח רווח והפסד</u>	
רווח הון	4,000

דגש: מה המשמעות של הרווח בסך 4,000? למעשה, הוא אמור לשקף במספר אחד את כל ההשפעה של המעבר מ-IFRS-5 למצב כאילו מעולם לא הפעלנו אותו. נוכיח זאת: אם מעולם לא היינו מפעילים את IFRS-5, אבל כן את IAS-36, ההפסד בשנת 2016 היה רק 9,000, ולכן: יש לבטל הפסד של 6,000. מצד שני, כן היינו מכירים בפחת של 9,000 =  $81,000 \times \frac{1}{9}$ . בנוסף, היינו מכירים ב-2017 בביטול הפרשה כדלקמן:

$$80,000 - 79,000 = 1,000 \quad \text{יתרת הפרשה-12/17}$$

$$9,000 \times \frac{8}{9} = 8,000 \quad \text{הפרשה רשומה}$$

$$7,000 \quad \text{רווח}$$

$$6,000 - 9,000 + 7,000 = 9,000 \quad \text{סה"כ השפעות}$$

#### שיעור מספר 4 - 7.6.2016

#### נכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה – המשך

#### מדידה והצגה – המשך

#### שינוי בתכנון מכירה (ביטול מכירה) – המשך

דוגמא מספר 3: ב-1/16 רכשה הישות מכונה בתמורה ל-100,000 ש. המכונה מופחתת ל-10 שנים בקו ישר ונמדדת לפי מודל הערכה מחדש. השווי ההוגן ל-12/16 - 108,000. באותו יום מתקיימים התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה. שווי השימוש - 103,500, שווי הוגן נטו - 102,000. ב-12/17 בוטל העסקת המכירה. השווי ההוגן - 120,000, וסב"ה גבוה מסכום זה.

נדרש: הצג את הסעיפים הרלוונטיים בדו"חות לשנים 2016-2017.

#### פתרון:

2016 - כמובן שנכיר בפחת של 10,000. ב-12/16, לראשונה מתקיימים התנאים לסיווג כמוחזק למכירה, ולכן: נעבוד לפי שלושה שלבים:

שלב 1 : הפעלת IAS-16. בהתאם אליו נעמיד את הנכס על 108,000, כלומר : ניצור קרן שערך בסכום של  $108,000 - 90,000 = 18,000$ .

שלב 2 : הפעלת IAS-36. נעמיד את הנכס על השווי שימוש שלו – 103,500 – כלומר : נקטין את קרן השערך ב-4,500. קרן שערך שנשארה- 13,500.

שלב 3 : הפעלת IFRS-5. כיוון שהשווי ההוגן נטו הוא 102,000, נכיר בהפסד הון של 1,500.

<u>הצגה</u>	
<u>דו"ח על הרווח הכולל</u>	
(10,000)	הוצ' פחת
(1,500)	הפסד הון
13,500	קרן שערך-נמ"ל
<u>דו"ח על המצב הכספי</u>	
<u>נכסים שוטפים</u>	
102,000	נמ"ל
<u>הון עצמי</u>	
(13,500)	קרן שערך

2017- כיוון שהנכס מסווג לנמ"ל אין פחת, אין הפחתת קרן שערך לעודפים. ב-12/17 בוטלה עסקת המכירה. צריך להעמיד את הנכס על סכום של 120,000 (השווי ההוגן), כי נאמר במפורש שהסב"ה גבוה יותר. ניעזר בפקודת יומן כשהדגש הוא שהמטרה היא לחזור למצב כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5.

18,000	ח' נכס
28,000	ז' קרן שערך
10,000	ח' הפסד הון
1,500	ח' קרן שערך
	ז' עודפים

קרן שערך- עלינו לחשוב מה סכום קרן השערך שהיינו יוצרים אם מעולם לא היינו מפעילים את IFRS-5, אבל כן היינו מפעילים את IAS-36 :

	120,000	שווי הוגן
$103,500 \times \frac{8}{9} =$	<u>(92,000)</u>	פנקסני
	28,000	יתרת קרן

הפסד הוגן - אם מעולם לא היינו מפעילים את IFRS-5, אז בשנת 2016 לא היינו מכירים בהפסד של 1,500, אבל כן היינו מכירים בשנת 2017 בפחת של  $11,500 = 103,500 \times \frac{1}{9}$ . סך כל הפסד ההוגן שיוכר - 10,000.

הפחתת קרן שערוד - כמובן שגם היינו מכירים בהפחתת קרן שערוד לעודפים בסכום של  $1,500 = 13,500 \times \frac{1}{9}$ .

#### הצגה

##### דו"ח על הרווח הכולל

הפסד הוגן	(10,000)
קרן שערוד	28,000

##### דו"ח על המצב הכספי

##### נכסים לא שוטפים

רכוש קבוע	120,000
-----------	---------

##### הון עצמי

קרן שערוד	(40,000)	$13,500 - 1,500 + 28,000 =$
-----------	----------	-----------------------------

**דוגמא כוללת:** שאלה מספר 1 בחוברת תרגילים. בקובץ פתרונות.

#### **קבוצת מימוש**

קבוצת מימוש זוהי קבוצה של נכסים והתחייבויות אשר מוחזקים למכירה כמקשה אחת. קבוצת מימוש יכולה לכלול גם נכסים והתחייבויות שהם לא בתחולת התקן. אף-על-פי-כן, הוראות המדידה של התקן חלים על הקבוצה כמכלול. מוניטין משוייך לקבוצת מימוש רק אם מדובר על יחידה מניבת מזומנים אליה משוייך מוניטין.

#### **מדידה והצגה-**

##### **מדידה במועד ההכרה לראשונה-**

1. כל נכס וכל התחייבות אשר קשורים לקבוצת המימוש ימדדו לפי התקן המתאים. מלאי- IAS-2, רכוש קבוע- IAS-16, הלוואות- IAS-39 וכד'.

2. נפעיל את הוראות IAS-36. כיצד? אם קבוצת המימוש הזו לא מהווה יחידה מניבת מזומנים נפעיל את IAS-36 לגבי כל נכס בנפרד, כמובן אך ורק לנכסים שבתחולתו. אם קבוצת המימוש מהווה יחידה מניבת מזומנים נפעיל את ההוראות לגבי יחידה: נקצה תחילה למוניטין, אח"כ פרופורציה של שווי פנקסני תוך התחשבות במגבלות.
3. נפעיל את IFRS-5, נמדוד את קבוצת המימוש כקבוצה אחת לפי הנמוך מבין שלב א' לבין שווי הוגן נטו. אם נוצרה ירידת ערך נוספת נזכיר כי היא תירשם כהפסד גם אם מדובר על נכס משוער. ההפסד הזה יוקצה לנכסים שבתחולת התקן לפי השיטה המוסברת ב-IAS-36, דהיינו: קודם למוניטין ואחר כך פרופורציה של שווי פנקסני. ההבדל לעומת IAS-36 הוא שאין מגבלות.

### ● **מדידה עוקבת-**

1. לגבי נכסים והתחייבויות שהם לא בתחולת התקן נמדוד לפי התקן שלהם, כך לדוגמא: מלאי יימדד לפי IAS-2, נדלין להשקעה במודל השווי ההוגן לפי IAS-40, וכך הלאה.
2. נכסים שהם כן בתחולת התקן לא נכיר בגינם בפחת, בקרן שערוד ובהפחתת קרן שערוד.
3. נשווה בין הערך הפנקסני לאותו יום לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה. אם שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה נמוך יותר, המשמעות היא שנוצר הפסד נוסף ושוב נקצה את ההפסד הנוסף הזה לנכסים שבתחולת IFRS-5 לפי הכללים של IAS-36 ללא מגבלות. אם השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה גבוה יותר נכיר ברווח עד גובה הערך הפנקסני של הנכסים בתחולת התקן למועד הסיווג לראשונה (שלב 1 במדידה לראשונה). למען הסר ספק, לא מחזירים מוניטין.
4. רווח או הפסד שלא הוכר בתקופת המדידה יוכר בעת גריעת היחידה.

### ● **הצגה-**

1. כל הנכסים הקשורים לקבוצת מימוש יוצגו במספר אחד במסגרת הנכסים השוטפים.
2. כל ההתחייבויות בגין קבוצת המימוש תוצגנה במספר אחד במסגרת ההתחייבויות השוטפות.
3. יש להציג ביאור של הרכב הנכסים והרכב ההתחייבויות בגין קבוצת המימוש. הביאור הזה אינו נדרש לגבי חברת בת שנרכשה מלכתחילה למטרת מכירה כפי שנלמד בהמשך.
4. רווח או הפסד מהפעלת IFRS-5 הוא רווח או הפסד הון רגיל ומוצג במסגרת הפעולות הנמשכות.
5. קרנות הון בגין נכסים השייכים לקבוצת המימוש, יינתן להם גילוי בנפרד גם ברווח הכולל האחר וגם בדו"ח על המצב הכספי

6. למען הסר ספק, לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי בגין סיווג קבוצת מימוש למוחזקת למכירה, לא בדו"ח רוו"ה ובוודאי לא בדו"ח על המצב הכספי.  
דוגמא מספר 4 : ב-12/16 הגדירה הישות קבוצת מימוש כדלקמן :

מלאי	80,000
נדל"ש	120,000
מכונה א'	40,000
מכונה ב'	160,000
הלוואות	<u>(100,000)</u>
	300,000
מוניטין	<u>50,000</u>
	350,000

קבוצת המימוש עונה על כל הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה. היא מהווה יחידה מניבת מזומנים. שווי השימוש שלה הוא 280,000, שווי הוגן נטו- 240,000. השווי ההוגן נטו של מכונה ב'- 150,000.

ב-30.6.17 המלאי נמדד לפי הוראות IAS-2 לסכום של 60,000. הנדל"ש לפי הוראות IAS-40 נמדד ל-150,000 (שווי הוגן). ההלוואות נמדדו לפי IAS-39 ל-140,000. השווי ההוגן נטו של קבוצת המימוש הוא :

מקרה 1 : 190,000.

מקרה 2 : 260,000.

נדרש : הצג את הסעיפים הרלוונטיים בדו"חות הכספיים תחת שני המקרים הבלתי-תלויים הנ"ל..

#### פתרון :

2016- ב-12/16 מתקיימים התנאים לסיווג קבוצת המימוש כמוחזקת למכירה.  
שלב 1 : נסווג את כל הנכסים וההתחייבויות לפי התקנים המתאימים (נתון לנו).

לאחר הקצאה	הקצאה	לאחר הקצאה	הקצאה	ע.מ.מ	
IFRS-5		IAS-36			
80,000	-	80,000	-	80,000	מלאי
120,000	-	120,000	-	120,000	נדל"ש
23,333	(6,667)	30,000	(10,000)	40,000	מכונה א'
116,667	(33,333)	150,000	(10,000)	160,000	מכונה ב'
(100,000)	-	(100,000)	-	(100,000)	הלוואות
<u>-----</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>	<u>(50,000)</u>	<u>50,000</u>	מוניטין
240,000	(40,000)	280,000	(70,000)	350,000	
				<u>(280,000)</u>	סב"ה
				70,000	י"ע

ההקצאה של ירידת הערך היא : למוניטין- 50,000, שאר ה-20,000 יוקצו רק למכונה א' ו-  
 ב', תוך בדיקת מגבלות : המקסימום למכונה ב' הוא  $10,000 = 150,000 - 160,000$ , לפי  
 פרופורציה  $10,000 > 20,000 * \frac{160,000}{200,000}$ , ולכן : נקצה את ה-10,000, וכל השאר למכונה א'.

שלב 2 : נפעיל את IAS-36 - בטבלה לעיל.

שלב 3 : נפעיל את IFRS-5.

280,000	סב"ה
<u>(240,000)</u>	שווי הוגן נטו
40,000	

נקצה למכונה א' ו-ב' ללא מגבלות, כאשר בסיס ההקצאה הוא  $180,000 = 150,000 + 30,000$  (בטבלה לעיל).

#### הצגה

#### נכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה  $340,000 = 240,000 + 100,000$

#### התחייבויות שוטפות

התחייבויות בגין קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (100,000)

#### ביאורים

80,000	מלאי
120,000	נדלי"ש
23,333	מכונה א'
116,667	מכונה ב'
(100,000)	הלוואות

30.6.17 - המלאי נמדד לפי IAS-2, הנדלי"ש לפי IAS-40, ההלוואות לפי IAS-39. רק  
 מכונה א' ו-ב' הן בתחולת התקן, ועל-כן : אין בגינן פחת.

מקרה 1 :

<u>לאחר הקצאה</u>	<u>הקצאה</u>	<u>ערך פנקסני</u>	
60,000	-	60,000	מלאי
150,000	-	150,000	נדלי"ש
20,000	(3,333)	23,333	מכונה א'
100,000	(16,667)	116,667	מכונה ב'
<u>(140,000)</u>	<u>-</u>	<u>(140,000)</u>	הלוואות
190,000	(20,000)	210,000	
		<u>(190,000)</u>	שווי הוגן נטו
		20,000	י"ע

מקרה 2 :

<u>לאחר הקצאה</u>	<u>הקצאה</u>	<u>ערך פנקסני</u>	
60,000	-	60,000	מלאי
150,000	-	150,000	נדלי"ש
32,000	8,333	23,333	מכונה א'
158,334	41,667	116,667	מכונה ב'
<u>(140,000)</u>	<u>-</u>	<u>(140,000)</u>	הלוואות
260,000	50,000	210,000	
		<u>260,000</u>	שווי הוגן נטו
		50,000	רווח

חייבים לבדוק האם מותר להכיר ברווח של 50,000. נזכיר, המגבלה היחידה שיש היא בגין מכונה א' ו-ב'. מותר לנו לחזור עד 40,000 ו-160,000 בהתאמה, שזה גבוה מעלייה של 50,000, ולכן : נכיר במלוא ה-50,000 ונקצה אותם לפי פרופורציה בין מכונה א' ו-ב'.

<u>מקרה 2</u>	<u>מקרה 1</u>	<u>הצגה</u>
$260,000 + 140,000 = 400,000$	$240,000 + 190,000 = 330,000$	<u>נכסים שוטפים</u>
		קבוצת מימוש

<u>מקרה 2</u>	<u>מקרה 1</u>	<u>התחייבויות שוטפות</u>
(140,000)	(140,000)	קבוצת מימוש

<u>מקרה 2</u>	<u>מקרה 1</u>	<u>ביאורים</u>
60,000	60,000	מלאי
150,000	150,000	נדלי"ש
32,000	20,000	מכונה א'
158,334	100,000	מכונה ב'
<u>(140,000)</u>	<u>(140,000)</u>	הלוואות



● **ביטול תכנון מכירה-** עלינו להפסיק להפעיל את IFRS-5 כאשר התנאים לסיווג כמוחזק למכירה מפסיקים להתקיים, ואין זה חשוב אם הישות מבטלת את תכנית המכירה או שתנאי אחר פשוט מפסיק להתקיים. באותו רגע עלינו לבצע מדידה מחדש כפי שנסביר, ועלינו לפרק את קבוצת המימוש לנכסים וההתחייבויות שלה. הנכסים השוטפים יוצגו במסגרת הנכסים השוטפים, הנכסים הלא שוטפים במסגרת הנכסים הלא שוטפים ואותו רעיון לגבי ההתחייבויות.

❖ **מדידה-** המטרה היא להגיע למצב כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5, כך שכל נכס אשר בתחולתו יעמוד על הנמוך בין ערך פנקסני כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 לבין הסב"ה שלו ויתכנו 4 מצבים :

1. קבוצת המימוש מהווה יחידה מניבת מזומנים ועסקת המכירה בוטלה לגבי כל הקבוצה- במקרה הזה נפעיל את הוראות IAS-36 של יחידה מניבת מזומנים, דהיינו: נשווה בין הערך הפנקסני של הקבוצה (עלות מופחתת מקורית) לבין הסב"ה, נקצה לנכסים שבתחולת IAS-36, ועל-ידי כך נדע על כמה כל נכס צריך לעמוד. הפער בין הסכום שמצאנו לבין הסכום שהנכס עומד לפי הוראות IFRS-5 יהיה רווח או הפסד, אלא אם כן מדובר על נכס משוער ואז חלק יהיה קרן שערוד.

2. הקבוצה אינה מהווה יחידה מניבת מזומנים- במקרה הזה נפעיל את IAS-36 על כל נכס בנפרד, דהיינו: נשווה בין הערך הפנקסני שלו כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 לבין הסב"ה. על ידי הליך זה אנחנו מוצאים בכמה כל נכס צריך לעמוד. ההפרש בין סכום זה לבין הסכום שבו הנכס עומד לפי IFRS-5 יירשם ברווח והפסד/קרן שערוד.

3. בוטלה עסקת המכירה רק לגבי נכס מסוים מתוך הקבוצה- הנכס המסוים הזה, נעמיד אותו על הנמוך בין ערך פנקסני כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 לבין סב"ה. לגבי שאר הקבוצה ממשיכים להפעיל את IFRS-5.

4. בוטלה עסקת המכירה לגבי כל קבוצת המימוש חוץ מנכס מסוים- לגבי הנכס המסוים נפעיל את IFRS-5, ולגבי השאר תלוי אם זו יחידה מניבת מזומנים או לא. אם זו יחידה מניבת מזומנים נפעל לפי המצב הראשון, אם לא נפעל לפי המצב השני.

הערה: למען הסר ספק, אין תיקון רטרואקטיבי בגין ביטול עסקת מכירה אלא אם כן מדובר על חברת בת, כלולה, הסדר משותף.

**דוגמה כוללת:** שאלה 2 בחוברת תרגילים. בקובץ פתרונות.

**ש.ב:** לשיעור של דאובר- שאלות 4, 8, 9, 10, 13 ו-15 בירידת ערך, לשיעור של אלי- שאלות 4, 5 בנמ"ל.

**שיעור מספר 5 - 14.6.2016****נכסים לא שוטפים וקבוצת מימוש המוחזקים לצורך חלוקה לבעלים**

התקן חל גם על מצב שבו שהנכסים הלא שוטפים מוחזקים לצורך חלוקה לבעלים. כדי לסווג נכס כנכס מוחזק לחלוקה צריכים להתקיים 2 תנאים במצטבר :

1. הנכס צריך להיות זמין לחלוקה במצבו הנוכחי.
2. החלוקה צריכה להיות צפויה ברמה גבוהה. כדי שתנאי זה יתקיים צריכים להתקיים התנאים הבאים במצטבר :
  - א. הישות צריכה להיות מחויבת לתכנון חלוקה- צריכה להיות תכנית מפורטת לחלוקה.
  - ב. צריך כי יהיה זה צפוי שתוך שנה הישות תוכל להכיר בחלוקה כחלוקה שהושלמה.
  - ג. צריך כי יהיה זה בלתי סביר שיבוצע שינוי בתכנון החלוקה, לרבות ביטולה.

**דגשים:**

1. שימו לב שהתנאים הם מאוד דומים לנכס מוחזק למכירה. ההבדל היחיד הוא פעולה אקטיבית לרכישת קונה שאינה רלבנטית בעניין של חלוקה, ושיווק במחיר סביר יחסית לשווי ההוגן שגם תנאי שאינו רלבנטי בחלוקה.
2. לעיתים חלוקה דורשת אישור של בעלי המניות. כדי להחליט האם החלוקה ברמה צפויה או לא יש לשקלל את ההסתברות של האישור הזה.

**מדידה והצגה-** המדידה וההצגה זהים למדידה והצגה של נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה ושל קבוצת מימוש. ההבדל הוא הבדל מינורי. מבחינת המדידה, במקום שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה אנחנו לוקחים שווי הוגן בניכוי עלויות חלוקה. מבחינת הצגה, במקום לקרוא לזה נכס לא שוטף מוחזק למכירה אנחנו קוראים לזה נכס לא שוטף מוחזק לחלוקה. הערה: למען הסר ספק, IFRS-5 עוסק במדידה והצגה של הנכסים. הוא לא עוסק במדידה של ההתחייבות לתשלום דיבידנד.

**פעילות מופסקת****הגדרות-**

• **רכיב של ישות-** אלו הם פעולות ותזרימי מזומנים הניתנים לזיהוי בנפרד מבחינה תפעולית ומבחינת הדיווח הכספי, במילים אחרות: מדובר על יחידה מניבת מזומנים או קבוצות של יחידות מניבות מזומנים.

• **פעילות מופסקת-** רכיב של ישות שמומש או שהוגדר כמוחזק למכירה ו :

1. מהווה תחום פעילות עיקרי או אזור גיאוגרפי נפרד.

2. מהווה חלק מתכנון יחיד אשר מטרתו יציאה מתחום פעילות עיקרי או מאזור גיאוגרפי נפרד.  
אפשרות נוספת לפעילות מופסקת היא רכישת חברת בת מלכתחילה למטרת מכירה.

### דגשים:

1. שימו לב שהגדרת פעילות מופסקת, בניגוד להגדרת נכס מוחזק למכירה, אינה דורשת השבה באמצעות עסקת מכירה, ולכן: גם נטישה יכולה לענות על הגדרת פעילות מופסקת.
2. התנאי הראשון בהגדרת פעילות מופסקת דורש תחום פעילות עיקרי או אזור גיאוגרפי נפרד. מגזר כהגדרתו ב-IFRS-8 עונה על דרישה זו, אבל גם חלק ממגזר יכול לענות על הדרישה, לדוגמא: מגזר בניה עוסק בבניית מגורים ובבניית משרדים. ברור שאם הישות מוכרת את מגזר הבנייה היא יוצאת מתחום פעילות עיקרי, אבל בהחלט ייתכן שאם היא מוכרת רק את החלק של בניית המשרדים, גם אז זה עונה על הקריטריון של תחום פעילות עיקרי.
3. שימו לב שהתנאי השני בהגדרה דורש תכנון יחיד אשר מטרתו יציאה מתחום פעילות או אזור גיאוגרפי. תכנון יחיד הכוונה היא לתוכנית אחת כוללת ומפורטת ליציאה מהתחום, אבל המימוש עצמו של הפעילות יכול להיות בבת אחת או בחלקים.
4. שינוי בהיקף הפעילות אינו עונה על הגדרת פעילות מופסקת שכן הפעילות ממשיכה להתקיים.

### **הכרה בפעילות מופסקת- מכירים בפעילות מופסקת בקרות המוקדם בין האירועים הבאים:**

1. מכירת הפעילות.
2. נטישת הפעילות.
3. סיווג הפעילות כמוחזקת למכירה.

**דגש:** מה קורה אם התנאים לפעילות מופסקת מתקיימים לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו? זהו אירוע שאינו מחייב התאמה.

**מדידת פעילות מופסקת-** התקן אינו עוסק במדידה של פעילות מופסקת, מכיוון שאם הפעילות נמכרה או ננטשה אין צורך לעסוק במדידה, כי הרי הכרנו ברווח או בהפסד הון והפעילות כבר לא קיימת, ואם הפעילות מוגדרת כמוחזקת למכירה, אז יש את ההוראות הרגילות של קבוצת המימוש, אין צורך לחזור עליהם.

**הצגת פעילות מופסקת-** התקן עוסק בהרחבה בהצגה של פעילות מופסקת והכללים הינם כדלקמן:

1. רווח או הפסד מפעילות מופסקת מוצג במספר אחד נטו ממס, כאשר הרווח או ההפסד הזה כולל למעשה 2 מרכיבים:

א. ההכנסות וההוצאות של הפעילות עד הפסקתה (מכירות, עלות מכר, הוצ' הנהלה וכדומה).

ב. רווח או הפסד הון כתוצאה מהמכירה או הנטישה או הסיווג כמוחזק למכירה. למעשה דו"ח רו"ח יראה כך :

XX	רווח לפני מס מפעילות נמשכת
(XX)	הוצ' מס (המתייחסות רק לנמשכת)
XX	רווח נקי מפעילות נמשכת
XX	רווח/הפסד מפעילות מופסקת נטו ממס
XX	רווח השנה

2. יש לבצע תיקון רטרואקטיבי של דו"ח רו"ח. אם אשתקד סעיפי ההכנסות וההוצאות של הפעילות המופסקת נכללו בתוך הפעילות הנמשכת במסגרת מכירות, עלות מכר וכדומה, נצטרך לנטרל אותם מהסעיפים הנ"ל ולהציגם כמספר אחד נטו ממס. למען הסר ספק, התיקון הרטרואקטיבי אינו משנה את הרווח אלא את ההצגה.

3. יש לתת גילוי על סעיפי הרווח והפסד של הפעילות הנמשכת לרבות מספרי השוואה. את הגילוי הזה ניתן לתת באחת משתי צורות :

א. כטור נפרד בדו"ח רו"ח.

ב. בביאורים – מה שמקובל בארץ.

למעשה בביאורים אנחנו מציגים דו"ח רו"ח לפעילות המופסקת. הפירוט הזה אינו נדרש לגבי חברת בת אשר נרכשה מלכתחילה למטרת מכירה.

4. אם יש בשנים הבאות השלכות תוצאתיות לפעילות המופסקת, הן יוצגו כרווח או הפסד מפעילות מופסקת.

5. בדו"חות מאוחדים יש לבצע חלוקה בין הבעלים לבין הזשמ"ש בנפרד על הפעילות הנמשכת ובנפרד על הפעילות המופסקת.

6. דו"ח תזרים- מציגים את סך תזרימי המזומנים מהפעילות השוטפת המופסקת, השקעה מופסקת, מימון מופסקת או במסגרת דו"ח התזרים עצמו או במסגרת הביאורים, לרבות תיקון רטרואקטיבי של מספרי השוואה.

7. דו"ח על המצב הכספי- התקן כלל לא עוסק בהצגת פעילות מופסקת בדו"ח על המצב הכספי כי אם הפעילות נמכרה או ננטשה, אין לה יותר השלכות מאזניות ואם היא מוגדרת כמוחזקת למכירה יש את ההוראות הרגילות של קבוצת מימוש מוחזקת למכירה.

למען הסר ספק, לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי בדו"ח על המצב הכספי כתוצאה מהסיווג למוחזק למכירה.

8. אם ישות חזרה בה מהכוונה לפעילות מופסקת, מבחינת מדידה מפעילים את הוראות ביטול תכנית מכירה, מבחינת הצגה צריך לפרק את המספר של רווח או הפסד מפעילות

מופסקת ולהחזירו לסעיפים בפעילות הנמשכת לרבות תיקון רטרואקטיבי של מספרי ההשוואה.

### **רכישת חברת בת מלכתחילה למטרת מכירה-**

מופסקת, מתי ישות תבצע רכישה שכזו?

1. כאשר יש מחיר הזדמנותי.
2. נניח שהישות רוצה להיכנס לתחום הבניה ולשם כך רוכשת שליטה בחברה ב' שעוסקת בתחום הבניה, אבל חברה ב' שולטת בחברה ג' שעוסקת בכלל בתחום המזון. זה אומר שא' קונה את ג' למטרת מכירה. כיצד נפעל?  
לצורך ההסבר נניח שב-12/2014 חברה א' רוכשת 100% מ-ב' למטרת מכירה. באותו יום אנחנו צריכים להציג את כל הנכסים של חברה ב' כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה ואת כל התחייבויות ב' כהתחייבויות בגין קבוצת מימוש מוחזקת למכירה. לשם כך נבצע 2 מדידות:

א. מדידה של כל חברה ב' לפי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

ב. מדידה של התחייבויות ב' לפי שווי הוגן.

ואז זה יראה כך:

נכסים מוחזקים למכירה	?	לא מדדנו
התחייבויות	(XX)	לפי שווי הוגן
חברה ב'	XX	לפי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה

על ידי כך מוצאים כ-PN את הסכום בו צריכים להיות מוצגים הנכסים. נזכיר שבמקרה הזה, אין צורך לפרט בביאורים את הרכב הנכסים והתחייבויות. המדידה העוקבת תהיה בדיוק כמו כל קבוצת מימוש, רק מה שמיוחד הוא שכל הרווח או ההפסד של חברה ב' יוצג במספר אחד נטו ממס כפעילות מופסקת.

### **חלוקה לבעלים של נכסים שאינם מזומן – IFRIC-17**

כאשר למדנו את IFRS-5 דיברנו על נכסים לחלוקה לבעלים, אבל דיברנו על צד הנכסים. IFRIC-17 עוסק במדידת ההתחייבות לדיבידנד (דיבידנד לשלם).

### **תחולה-**

1. הפרשנות חלה על מצב שבו ישות מחלקת נכסים לבעלים.
2. הפרשנות חלה כאשר הבעלים יכולים לבחור בין קבלת נכסים לבין קבלת מזומן.

**הערות :**

1. למען הסר ספק, הפרשנות חלה רק כאשר הנכסים מחולקים לכל בעלי המניות לפי חלקם היחסי, או במילים אחרות: חלוקת דיבידנד.
2. הפרשנות חלה רק כאשר אין גורם ששולט על הישות המחלקת.
3. הפרשנות חלה גם אם חברת האם מחלקת את המניות של הבת ומאבדת שליטה.

**דוגמאות :**

1. חברה א' היא חברה ציבורית, אף אחד לא שולט בה. היא מחלקת מלאי כדיבידנד. במקרה הזה הפרשנות חלה, אבל אם גורם מסוים היה שולט בחברה א' הפרשנות לא הייתה חלה על כל החלוקה.
2. חברת אם מחלקת כדיבידנד את מניות הבת וכתוצאה מכך מאבדת שליטה. במקרה הזה הפרשנות חלה, אבל אם לא הייתה מאבדת שליטה אז הפרשנות לא חלה.

**סוגיות-**

1. מועד ההכרה כדיבידנד לשלם - יש להכיר כדיבידנד לשלם כאשר :
  - א. בעלי המניות אישרו את ההכרזה אם נדרש אישור כזה.
  - ב. מועד ההכרזה אם לא נדרש אישור.
2. מדידת ההתחייבות - גם במועד ההכרה לראשונה וגם במדידה העוקבת, ההתחייבות תימדד לפי השווי ההוגן של הנכסים שיחולקו, ואם בעלי המניות יכולים לבחור לקבל מזומן צריך לבצע תוחלת. פקודת היומן היא :
 

במועד ההכרה לראשונה  
ח' עודפים / דיבידנד שהוכרז  
ז' דיבידנד לשלם                      בגובה השווי ההוגן

ובהמשך אותה פקודה, בגובה עדכון השווי.
3. מועד החלוקה - ראשית מעדכנים את ההתחייבות לשווי ההוגן ע"י אותה פקודה :
 

ח' עודפים  
ז' דיבידנד לשלם

ואז הפקודה :

ח' דיבידנד לשלם	כדי לסגור (שווי הוגן)
ז' מזומן	אם יש עלויות חלוקה
ז' נכסים	בגובה ערכם הפנקסני
ז' רווח הון	

הערה : אם הנכסים נמדדו לפי ערך פנקסני כי הוא היה נמוך מהשווי ההוגן בניכוי עלויות חלוקה, אז החלוקה תיצור רווח או הפסד (כאילו מכרנו את הנכסים), אבל אם הנכסים הוצגו לפי שווי הוגן בניכוי עלויות חלוקה לפי הוראות IFRS-5, אז החלוקה לא יוצרת רווח או הפסד.