

תקן חשבונאות בינלאומי 16

רכוש קבוע

International Accounting Standard 16

Property, Plant and Equipment

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2024 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2025.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2025

תקן חשבונאות בינלאומי 16 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי :

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2025 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 18, אשר כלול בכרך ג'.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 16

רכוש קבוע

1	מטרת התקן
2	תחולה
6	הגדרות
7	הכרה
11	עלויות ראשוניות
12	עלויות עוקבות
15	מדידה בעת הכרה
16	מרכיבי עלות
23	מדידת עלות
29	מדידה לאחר הכרה
30	מודל עלות
31	מודל הערכה מחדש
43	פחת
50	סכום בר-פחת ותקופת הפחתה
60	שיטת הפחת
63	ירידת ערך
65	פיצוי בגין ירידת ערך
67	גריעה
73	גילוי
80	הוראות מעבר
81	מועד תחילה
82	ביטול פרסומים אחרים

נספח:

תיקונים לפרסומים אחרים[†]

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן
חשבונאות בינלאומי 16 שפורסם בדצמבר 2003*

* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

תוכן עניינים (המשך)

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16:

הבהרה לגבי שיטות מקובלות של פחת והפחתה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 38), שפורסם במאי 2014*

חקלאות: צמחים מניבים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41), שפורסם ביוני 2014*

רכוש קבוע - תקבולים לפני השימוש המיועד (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16), שפורסם במאי 2020*

בסיס למסקנות*

דעות מנוגדות*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 16

רכוש קבוע

תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (IAS 16) מצוין בסעיפים 83-1 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 16 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

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 בהתייחס 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 אינו חל על:

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

(ב) נכסים ביולוגיים המתייחסים לפעילות חקלאית מלבד צמחים מניבים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות). תקן זה חל על צמחים מניבים, אך הוא אינו חל על התוצרת של צמחים מניבים.

(ג) ההכרה והמדידה של נכסי חיפוש והערכה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש משאבים מינרליים והערכתם).

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

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

4. [בוטל]

5. ישות, המשתמשת במודל העלות לגבי נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה, תשתמש במודל העלות בתקן זה לנדל"ן להשקעה בבעלות.

הגדרות

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

צמח מניב (*Bearer plant*) הוא צמח חי אשר:

- (א) משמש בייצור או בהספקה של תוצרת חקלאית;
 - (ב) חזוי שהוא יניב תוצרת במשך יותר מתקופה אחת; וכן
 - (ג) יש סבירות קלושה שהוא יימכר כתוצרת חקלאית, למעט מכירות אקראיות של גרוטאות.
- (סעיפים 5א-5ב לתקן חשבונאות בינלאומי 41 מפרטים הגדרה זו של צמח מניב).

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

עלות (*Cost*) היא סכום המזומנים או שווי המזומנים ששולם או השווי ההוגן של תמורה אחרת שניתנה כדי לרכוש נכס בעת רכישתו או הקמתו או, כאשר מתאים, הסכום שיוחס לנכס זה כאשר הוכר לראשונה בהתאם לדרישות הספציפיות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, לדוגמה תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות.

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

פחת (*Depreciation*) הוא הקצאה שיטתית של הסכום בר-הפחת 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 בסוף אורך החיים השימושיים שלו, או צופה שיתהוו בעת סילוק התחייבות.

שווי הוגן (Fair value) הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן).

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 פריט מוחשי אשר:

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

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

סכום בר-השבה (Recoverable amount) הוא הגבוה מבין שווי ההוגן של נכס בניכוי עלויות מימוש לבין שווי השימוש בו.

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

אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא:

(א) פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה זמין לשימוש על ידי ישות; או

(ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, שחזוי שיושגו מהנכס על ידי ישות.

הכרה

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

(א) צפוי (probable) שהטבות כלכליות עתידיות המיוחסות לפריט יזרמו אל הישות; וכן

(ב) העלות של הפריט ניתנת למדידה באופן מהימן.

8. פריטים כמו חלקי חילוף, ציוד גיבוי וציוד עזר מוכרים בהתאם לתקן זה, כאשר הם מקיימים את ההגדרה של רכוש קבוע. אחרת, פריטים כאלה מסווגים כמלאי.

9. תקן זה אינו קובע את יחידת המידה להכרה, דהיינו, מה מהווה פריט של רכוש קבוע. לכן, נדרש שיקול דעת ביישום הקריטריונים להכרה לגבי הנסיבות הספציפיות של הישות. ייתכן שיהיה ראוי לקבץ פריטים שאינם משמעותיים בנפרד, כמו תבניות, כלים ומבלטים (dies), וליישם את הקריטריונים לגבי הערך המצרפי.

10. ישות מעריכה, בהתאם לעקרון הכרה זה, את כל עלויות רכוש קבוע במועד שבו הן מתהוות. עלויות אלה כוללות עלויות ראשוניות המתהוות כדי לרכוש או להקים פריט רכוש קבוע ועלויות המתהוות לאחר מכן כדי להוסיף לנכס זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו (service it). העלות של פריט רכוש קבוע עשויה לכלול עלויות המתהוות בהקשר לחכירות של נכסים המשמשים להקים פריט רכוש קבוע, להוסיף לו, להחליף חלק שלו או לתחזק אותו, כמו פחת של נכסי זכות שימוש.

עלויות ראשוניות

11. פריטים של רכוש קבוע יכולים להירכש משיקולי בטיחות או איכות הסביבה. אף על פי שרכישת רכוש קבוע כזה אינה מגדילה במישרין את ההטבות הכלכליות העתידיות של פריט רכוש קבוע ספציפי קיים, ייתכן שהרכישה דרושה 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 כימיקלים עשוי להתקין (install) תהליכים חדשים לטיפול בכימיקלים כדי לעמוד בדרישות איכות הסביבה לגבי ייצור ואחסון של כימיקלים מסוכנים; השיפורים המתייחסים לכך במפעל מוכרים כנכס, משום שבלעדיהם הישות לא הייתה יכולה לייצר ולמכור כימיקלים. אולם, הערך בספרים המתקבל של נכס כזה ושל נכסים קשורים נסקר לצורכי ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים.

עלויות עוקבות

12. בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 7, ישות אינה מכירה בערך בספרים של פריט רכוש קבוע את עלויות התחזוקה היום-יומיות (day-to-day servicing) של הפריט. במקום זאת, עלויות אלה מוכרות ברווח או הפסד בעת התהוותן. עלויות תחזוקה יום-יומיות 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 שלד המטוס. ניתן גם לרכוש פריטי רכוש קבוע כדי להוריד את התדירות של ההחלפות כמו החלפת הקירות הפנימיים של בניין 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 הגריעה של תקן זה (ראה סעיפים 67-72).

14. התנאי להמשך הפעלתו של פריט רכוש קבוע (לדוגמה, מטוס) עשוי להצריך בדיקות סדירות משמעותיות (regular major inspection), שמטרתן לגלות תקלות. בדיקות אלה מבוצעות בין אם יוחלפו חלקים של הפריט ובין אם לאו. כאשר מבוצעת כל אחת מהבדיקות המשמעותיות, עלותן מוכרת בערך בספרים של פריט הרכוש הקבוע כהחלפה, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. יתרה כלשהי של הערך בספרים של עלות הבדיקה הקודמת (בשונה מחלקים פיזיים) נגרעת. הגריעה תתבצע ללא קשר לשאלה אם זוהתה עלות הבדיקה הקודמת בעסקה שבה הפריט נרכש או הוקם. אם יש צורך, אומדן עלות בדיקה עתידית דומה עשוי לשמש כאינדיקציה לעלות רכיב הבדיקה הקיים 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, כולל מסי יבוא ומסי רכישה שאינם מוחזרים, בניכוי הנחות מסחריות והוזלות (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 שבו 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 הן:

(א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד*), העולות 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 (כלומר בחינה אם הביצועים הטכניים והפיזיים של הנכס הם כאלה שהנכס יכול לשמש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים או לצרכים מינהליים); וכן

(ו) שכר יועצים מקצועיים.

18. ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי לעלויות של מחויבויות בגין פירוק, פינוי ושיקום האתר שבו ממוקם פריט, שמתהוות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה משימוש בפריט כדי לייצר מלאי במהלך אותה תקופה. המחויבויות בגין עלויות, המטופלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 2 או תקן חשבונאות בינלאומי 16, מוכרות ונמדדות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*.

19. דוגמאות לעלויות שאינן עלויות של פריט רכוש קבוע:

(א) עלויות השקת מתקן חדש;

(ב) עלויות הצגת מוצר חדש או שירות חדש (כולל עלויות של פעילויות פרסום ושל פעילויות קידום מכירות);

(ג) עלויות ניהול עסק במיקום חדש או עם סוג חדש של לקוחות (כולל 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 כדי 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, כמו אלה שהתהוו כאשר נבנה הביקוש לתפוקה של הפריט; וכן

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

20א. פריטים עשויים להיות מיוצרים במהלך הבאת פריט רכוש קבוע למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה (כמו דגימות המיוצרות בעת בדיקת תקינות פעולת הנכס). ישות מכירה בתקבולים ממכירת פריטים כאלה ובעלות של אותם פריטים ברווח או הפסד בהתאם לתקנים המתאימים. הישות מודדת את העלות של פריטים כאלה תוך יישום דרישות המדידה בתקן חשבונאות בינלאומי 2.

21. פעילויות מסוימות מתרחשות בהקשר להקמה או לפיתוח של פריט רכוש קבוע, אך הן אינן דרושות להבאת הפריט למיקום ולמצב הדרושים כדי שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. פעילויות נלוות אלה עשויות להתרחש לפני פעילויות ההקמה או הפיתוח או במהלכן. לדוגמה, ניתן להפיק הכנסה באמצעות שימוש באתר הבנייה כחניון עד התחלת הבנייה. מכיוון שפעילויות נלוות אינן דרושות כדי להביא את הפריט למיקום ולמצב הדרושים כדי שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, ההכנסות וההוצאות המתייחסות לפעילויות נלוות מוכרות ברווח או הפסד 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 בינלאומי 2). לכן, רווחים פנימיים כלשהם מבוטלים בחישוב עלויות כאלה. באופן דומה, העלות של סכומים חריגים של חומרים, עבודה, או משאבים אחרים מבוזבזים שהתהוו בהקמה עצמית של נכס אינה נכללת בעלות הנכס. תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי קובע קריטריונים להכרה בריבית כרכיב של הערך בספרים של פריט רכוש קבוע בהקמה עצמית.

22א. צמחים מניבים מטופלים באותה דרך כמו פריטי רכוש קבוע בהקמה עצמית לפני שהם במיקום ובמצב הדרושים כדי שיוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. כתוצאה מכך, אזכורים ל"הקמה" בתקן זה ייקראו ככוללים גם פעילויות הדרושות לעבד את הצמחים המניבים לפני שהם במיקום ובמצב הדרושים כדי שיוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה.

מדידת עלות

23. העלות של פריט רכוש קבוע היא הסכום שווה ערך למחיר במזומן (cash price equivalent) במועד ההכרה. אם תשלום נדחה מעבר לתנאי אשראי רגילים, ההפרש בין הסכום שווה הערך למחיר במזומן לבין סך התשלום מוכר כריבית במשך תקופת האשראי אלא אם ריבית כזו מהוונת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23.

24. פריט רכוש קבוע אחד או מספר פריטי רכוש קבוע עשויים להירכש תמורת נכס או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ונכסים לא כספיים. לשם הפשטות, 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 כזה נמדדת בשווי הוגן, אלא אם (א) לעסקת ההחלפה אין מהות מסחרית (commercial substance) או (ב) השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר לא ניתן למדידה באופן מהימן. הפריט הנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע מיידיית את הפריט שנמסר. אם הפריט הנרכש לא נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בהתאם לערך 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 המזומנים 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) השווי 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 החלק מפעילויות הישות שהושפע מהעסקה, ישקף תזרימי מזומנים לאחר מסים. התוצאה של ניתוחים אלה אמורה להיות ברורה מבלי שישות תידרש לבצע חישובים מפורטים.

26. השווי ההוגן של נכס ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) השונות (variability) בתוך טווח של מדידות שווי הוגן סבירות אינה משמעותית לגבי נכס זה או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך הטווח ולהשתמש בהן בעת מדידת שווי הוגן. אם ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר, השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת העלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראיה ברורה יותר.

27. [בוטל]

28. הערך בספרים של פריט רכוש קבוע עשוי לקטון כתוצאה ממענקי ממשלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 20 *הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי*.

מדידה לאחר הכרה

29. ישות תבחר במודל העלות כאמור בסעיף 30 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 31 כמדיניותה החשבונאית ותיישם מדיניות זו לגבי כל סוג של רכוש קבוע.

29א. ישויות אחדות מפעילות, באופן פנימי או באופן חיצוני, קרן השקעה המספקת למשקיעים הטבות הנקבעות על ידי יחידות בקרן. באופן דומה, ישויות אחדות מנפיקות קבוצות של חוזי ביטוח עם מאפייני השתתפות ישירה ומחזיקות בפריטי הבסיס. קרנות אחדות כאלה או פריטי בסיס אחדים כאלה כוללים נדל"ן בשימוש-בעלים. הישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 16

לנדל"ן בשימוש-בעלים אשר נכלל בקרן כזו או שהוא מהווה פריט בסיס. למרות סעיף 29, הישות רשאית לבחור למדוד נדל"ן כזה תוך שימוש במודל השווי ההוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40. לצורך בחירה זו, חוזי ביטוח כוללים חוזי השקעה עם מאפייני השתתפות לפי שיקול דעת. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח למונחים ששימשו בסעיף זה ואשר מוגדרים באותו תקן).

29. ישות תטפל בנדל"ן בשימוש-בעלים הנמדד לפי מודל השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה ביישום סעיף 29א כסוג נפרד של רכוש קבוע.

מודל עלות

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

מודל הערכה מחדש

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

32-33. [בוטל]

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 מחייבים הערכה מחדש מידי שנה. הערכות מחדש בתדירות כזו אינן נדרשות לגבי פריטי רכוש קבוע, אשר נתונים רק לשינויים לא משמעותיים בשווי הוגן. במקום זאת, ייתכן שיהיה צורך בהערכה מחדש של הפריט רק כל שלוש או חמש שנים.

35. כאשר פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, הערך בספרים של נכס זה מותאם לסכום המשוערך. במועד ההערכה מחדש הנכס מטופל באחת מהדרכים הבאות:

(א) הערך בספרים ברוטו מותאם באופן שהוא עקבי עם ההערכה מחדש של הערך בספרים של הנכס. לדוגמה, ניתן להציג מחדש את הערך בספרים ברוטו על ידי התייחסות

לנתוני שוק נצפים או שניתן להציג אותו מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים. הפחת שנצבר במועד ההערכה מחדש מותאם כדי שיהיה שווה להפרש בין הערך בספרים ברוטו של הנכס לבין ערכו בספרים לאחר הבאה בחשבון של הפסדים מירידת ערך שנצברו ; או

(ב) הפחת שנצבר מבוטל מול הערך בספרים ברוטו של הנכס.

סכום התיאום של הפחת שנצבר מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים, שמטופלות בהתאם לסעיפים 39 ו-40.

36. אם פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, כל הסוג של הרכוש הקבוע, שהנכס משתייך אליו יוערך מחדש.

37. סוג של רכוש קבוע הוא קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. להלן דוגמאות של סוגים נפרדים :

(א) קרקע ;

(ב) קרקע ובניינים ;

(ג) מכונות ;

(ד) אניות ;

(ה) מטוסים ;

(ו) כלי רכב ;

(ז) ריהוט ואביזרים קבועים אחרים ;

(ח) ציוד משרדי ; וכן

(ט) צמחים מניבים.

38. הפריטים מסוג רכוש קבוע מוערכים מחדש בו זמנית, כדי להימנע מהערכה מחדש סלקטיבית של נכסים ומדיווח של סכומים בדוחות הכספיים, שהם תערובת של עלויות ושווים למועדים שונים. אולם, ניתן להעריך מחדש סוג של נכסים בזמנים שונים בתנאי שתהליך ההערכה מחדש של סוג הנכסים מושלם תוך תקופה קצרה ובתנאי שההערכות מחדש נשמרות מעודכנות.

39. אם הערך בספרים של נכס עולה כתוצאה מהערכה מחדש, העלייה תוכר ברווח כולל אחר ותיצבר בהון, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש. אולם, העלייה תוכר ברווח או הפסד עד למידה שבה היא מבטלת ירידה בערך בספרים של אותו נכס כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן ברווח או הפסד.

40. אם הערך בספרים של נכס יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר ברווח או הפסד. אולם, הירידה תוכר ברווח כולל אחר, עד למידה שבה קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו נכס. הירידה שהוכרה ברווח כולל אחר מקטינה את הסכום שנצבר בהון תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש.

41. ניתן להעביר את קרן הערכה מחדש, הנכללת בהון בהתייחס לפריט רכוש קבוע, ישירות לעודפים כאשר הנכס נגרע. דבר זה עשוי להיות כרוך בהעברת כל הערכה מחדש כאשר הנכס יצא משימוש (retired) או מומש. אולם, 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 הערכה 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 בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

פחת

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

44. ישות מקצה את הסכום שהוכר לראשונה, בהתייחס לפריט רכוש קבוע, לחלקים משמעותיים שלו ומפחיתה בנפרד כל חלק כזה. לדוגמה, יהיה ראוי להפחית בנפרד את שלד המטוס ואת מנועי המטוס. באופן דומה, אם ישות רוכשת רכוש קבוע, אשר כפוף לחכירה תפעולית שבה הישות היא המחכיר, ייתכן שיהיה זה מתאים להפחית בנפרד סכומים שמשקפים בעלות של הפריט שניתן לייחסם לתנאים עדיפים או לתנאים נחותים של החכירה יחסית לתנאי השוק.

45. לחלק משמעותי של פריט רכוש קבוע יכול להיות אורך חייו 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, ייתכן שיהיה צורך בשיטות קירוב כדי להפחית את השארית באופן שמייצג נאמנה את תבנית הצריכה ו/או את אורך החיים השימושיים של חלקים אלה.

47. ישות רשאית לבחור להפחית בנפרד את החלקים של הפריט, שאין להם עלות שהיא משמעותית ביחס לסך עלות הנכס.

48. **הוצאות הפחת לכל תקופה יוכרו ברווח או הפסד, אלא אם הן נכללות בערך בספרים של נכס אחר.**

49. הוצאות הפחת לתקופה מוכרות, בדרך כלל, ברווח או הפסד. אולם, 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 בינלאומי 2). באופן דומה, הוצאות פחת של רכוש קבוע, ששימש לפעילויות פיתוח, עשויות להיכלל בעלות נכס בלתי מוחשי, שהוכר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים.

סכום בר-פחת ותקופת הפחתה

50. **הסכום בר-הפחת של נכס יוקצה באופן שיטתי על פני אורך חייו השימושיים.**

51. **ערך השייר ואורך החיים השימושיים של נכס ייסקרו לפחות בכל סוף שנת כספים ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, השינוי יטופל (השינויים יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.**

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-הפחת של נכס נקבע לאחר ניכוי ערך השייר שלו. בפועל, ערך השייר של נכס, לעיתים קרובות, אינו משמעותי ולכן אינו מהותי בחישוב הסכום בר-הפחת.
54. ערך השייר של נכס עשוי לעלות לסכום השווה 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, דהיינו, כאשר הוא הגיע למיקום ולמצב הדרושים כדי 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 5 לבין המועד שבו הנכס נגרע. חישוב הפחת אינו נפסק כאשר הנכס מושבת או כאשר הנכס יוצא מכלל שימוש פעיל, אלא אם הנכס הופחת במלואו. אולם, 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. אולם, גורמים אחרים, כמו התיישנות טכנית או מסחרית ובלאי כאשר הנכס נשאר מושבת, לעיתים קרובות, גורמים לירידה בהטבות כלכליות שהיה ניתן להשיג מהנכס. כתוצאה מכך, יש לשקול 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 פיזי חזוי, שתלוי בגורמים תפעוליים כמו מספר משמרות שבהן ישתמשו בנכס ותוכנית תיקונים ואחזקה, והטיפול והאחזקה של הנכס כאשר הוא מושבת.
- (ג) התיישנות טכנית או מסחרית, הנובעות משינויים או שיפורים בייצור, או משינוי בביקוש השוק למוצר או לשירות שמופקים על ידי הנכס. ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

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

57. אורך החיים השימושיים של נכס מוגדר במונחים של תועלת חזויה לישות מהנכס. מדיניות ניהול הנכס 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 הניתנים להפרדה ומטפלים בהם בנפרד, גם אם הם נרכשים ביחד. לקרקע יש אורך חיים שימושיים בלתי מוגבל ולכן אין להפחיתה, למעט חריגים מסוימים, כמו 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-הפחת של הבניין.

59. אם עלות הקרקע כוללת את עלויות הפירוק, הפינוי והשיקום של האתר, אותו חלק של נכס הקרקע מופחת במהלך התקופה שבה 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 התבנית שבה 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 בתבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס, השיטה תשונה כדי לשקף את התבנית ששונתה. שינוי כזה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

62. ניתן להשתמש במגוון שיטות פחת להקצאת הסכום בר-הפחת 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 התבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס. שיטה זו מיושמת באופן עקבי מתקופה לתקופה, אלא אם חל שינוי בתבנית החזויה של צריכת הטבות כלכליות עתידיות אלה.

62. שיטת פחת המבוססת על הכנסות המופקות מפעילות שכוללת את השימוש בנכס אינה נאותה. ההכנסות המופקות מפעילות שכוללת את השימוש בנכס משקפות באופן כללי גורמים אחרים מאשר צריכת ההטבות הכלכליות של הנכס. לדוגמה, הכנסות מושפעות מתשומות ותהליכים אחרים, פעילויות מכירה ושינויים בהיקפי מכירות ובמחירי מכירה. רכיב המחיר של הכנסות עשוי להיות מושפע מאינפלציה, אשר אין לה קשר לאופן שבו נכס נצרך.

ירידת ערך

63. כדי לקבוע אם נפגם ערכו של פריט רכוש קבוע, ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 36 *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 הפסד כאשר הישות נעשית זכאית לקבל את הפיצוי (receivable).**

66. ירידת ערך או אובדן של פריטי רכוש קבוע, תביעות מתייחסות לפיצוי מצדדים שלישיים או תשלומי פיצוי מצדדים שלישיים ורכישה עוקבת (subsequent) או הקמה של נכסים חלופיים הם אירועים כלכליים נפרדים והם מטופלים בנפרד כדלהלן:

(א) ירידות ערך של פריטי רכוש קבוע מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 ;

(ב) גריעת פריטי רכוש קבוע שיצאו משימוש 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 נעשית 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 ממימוש.

68. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע ייכללו ברווח או הפסד, כאשר הפריט נגרע (אלא אם תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מכירות דורש אחרת במכירה וחכירה בחזרה). רווחים אלה לא יסווגו כהכנסות.

68א. אולם, ישות אשר במהלך הפעילויות הרגילות מוכרת באופן שגרתי, פריטי רכוש קבוע שהיא החזיקה בהם למטרות השכרה לאחרים תעביר נכסים כאלה למלאי לפי ערכם בספרים במועד שבו הופסקה השכרתם והם מוחזקים למכירה. התקבולים ממכירת נכסים כאלה יוכרו כהכנסות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות. תקן דיווח כספי בינלאומי 5 אינו חל כאשר נכסים המוחזקים למכירה במהלך העסקים הרגיל מועברים למלאי.

69. המימוש של פריט רכוש קבוע עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). מועד המימוש של פריט רכוש קבוע הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על פריט זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה בחזרה.

70. אם, בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 7, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מהפריט כחלק מהערך בספרים של פריט רכוש קבוע, היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף, ללא קשר אם החלק שהוחלף הופחת בנפרד. אם אין זה מעשי לישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, הישות עשויה להשתמש

בעלות ההחלפה כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד שבו הוא נרכש או הוקם.

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

72. סכום התמורה שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מהגריעה של פריט רכוש קבוע נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

גילוי

73. הדוחות הכספיים ייתנו גילוי לפרטים הבאים לגבי כל סוג של רכוש קבוע:

- (א) בסיסי המדידה ששימשו לקביעת הערך בספרים ברוטו;
- (ב) שיטות הפחת שנעשה בהן שימוש;
- (ג) אורך החיים השימושיים או שיעורי הפחת שנעשה בהם שימוש;
- (ד) הערך בספרים ברוטו והפחת שנצבר (סכום מצרפי עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה; וכן
- (ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, תוך הצגה של:
 - (i) תוספות;
 - (ii) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש, שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומימושים אחרים;
 - (iii) רכישות באמצעות צירופי עסקים;

(iv) עליות או ירידות כתוצאה מהערכות מחדש לפי סעיפים 31, 39 ו-40 ומהפסדים מירידת ערך שהוכרו או שבוטלו (reversed) ברווח כולל אחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;

(v) הפסדים מירידת ערך שהוכרו ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;

(vi) הפסדים מירידת ערך שבוטלו (reversed) ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;

(vii) פחת;

(viii) הפרשי השער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים ממטבע הפעילות למטבע הצגה שונה, כולל התרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות המדווחת; וכן

(ix) שינויים אחרים.

74. הדוחות הכספיים ייתנו גם גילוי:

(א) לקיומן ולסכומן של מגבלות על בעלות ולרכוש קבוע ששועבד כבטוחה להתחייבויות;

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

(ג) לסכומן של התקשרויות חוזיות לרכישה של רכוש קבוע.

74א. אם לא הוצג בנפרד בדוח על הרווח הכולל, הדוחות הכספיים יכללו גם גילוי:

(א) לסכום הפיצוי מצדדים שלישיים, שנכלל ברווח או הפסד, בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם; וכן

(ב) לסכומי התקבולים והעלות, שנכללו ברווח או הפסד בהתאם לסעיף 20א המתייחסים לפריטים שיוצרו שאינם תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות ובאילו סעיף (סעיפים) נכללו תקבולים כאלה ועלות כזו.

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

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

(ב) לפחת שנצבר לסוף התקופה.

76. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8, ישות נותנת גילוי למהות ולסכום של שינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה בתקופה השוטפת או שחזויה להיות לו השפעה בתקופות עוקבות. לגבי רכוש קבוע, גילוי כזה יכול לנבוע כתוצאה משינויים באומדנים 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, יינתן גילוי לפרטים הבאים בנוסף לגילויים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 13 :**

(א) מועד (effective date) ההערכה מחדש ;

(ב) אם היה מעורב מעריך שווי בלתי תלוי ;

(ג) [בוטל]

(ד) [בוטל]

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

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

78. ישות נותנת גילוי למידע לגבי רכוש קבוע שערכו נפגם בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36, בנוסף למידע הנדרש לפי סעיפים 73(ה)-(iv)-(vi).

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

(א) הערך בספרים של רכוש קבוע שמושבת 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 5; וכן

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

לכן, התקן מעודד ישויות לתת גילוי לסכומים אלה.

הוראות מעבר

80. **הדרישות של סעיפים 24-26, בהתייחס למדידה לראשונה של פריט רכוש קבוע שנרכש בעסקת החלפת נכסים, ייושמו מכאן והלאה רק לגבי עסקאות עתידיות.**

80א. סעיף 35 תוקן על ידי שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012. ישות תיישם תיקון זה לכל הערכות מחדש שהוכרו בתקופות שנתיות המתחילות במועד היישום לראשונה של תיקון זה או לאחריו ובתקופה השנתית הקודמת הסמוכה. ישות רשאית גם להציג מידע השוואתי מותאם לתקופות קודמות כלשהן שמוצגות, אך היא אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות מציגה מידע השוואתי לתקופות קודמות כלשהן שלא הותאם, היא תזהה בבירור את המידע שלא הותאם, תצהיר שהמידע הוצג על בסיס שונה ותסביר בסיס זה.

80. בתקופת הדיווח שבה מיושם לראשונה חקלאות: צמחים מניבים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41) ישות אינה נדרשת לתת גילוי למידע כמותי הנדרש על ידי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לתקופה הנוכחית. אולם, ישות תציג את המידע הכמותי הנדרש על ידי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לכל תקופה קודמת שמוצגת.

80. ישות רשאית לבחור למדוד פריט צמחים מניבים לפי השווי ההוגן בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים לתקופת הדיווח שבה הישות מיישמת לראשונה את חקלאות: צמחים מניבים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41) ולהשתמש באותו שווי הוגן כעלות הנחשבת שלו באותו מועד. הפרש כלשהו בין הערך בספרים הקודם לבין השווי ההוגן יוכר ביתרת הפתיחה של העודפים בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

80. רכוש קבוע - תקבולים לפני השימוש המיועד, שפורסם במאי 2020, תיקן את סעיפים 17 ו-74 והוסיף את סעיפים 20א ו-74א. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע, אולם רק לפריטי רכוש קבוע שהובאו למיקום ולמצב הדרושים לכך שהם יוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה בתחילת תקופת הדיווח השנתית המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים שבה הישות מיישמת לראשונה את התיקונים (מועד היישום לראשונה) או לאחריה. הישות תכיר בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה של התיקונים כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) בתחילת התקופה המוקדמת הזו המוצגת.

מועד תחילה

81. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

81. ישות תיישם את התיקונים בסעיף 3 לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש של משאבים מינרליים והערכותם לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לאותה תקופה מוקדמת.

81. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיפים 39, 40 ו-73(ה)(iv). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן

חשבוונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

81. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים* (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיף 44. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, גם תיקון זה ייושם לתקופה מוקדמת זו.

781. סעיפים 6 ו-69 תוקנו וסעיף 68א נוסף על ידי שיפורים לתקני דיווח *כספי בינלאומיים* שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם באותה תקופה את התיקונים המתייחסים בתקן חשבוונאות בינלאומי 7 *דוח על תזרימי המזומנים*.

81. סעיף 5 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח *כספי בינלאומיים* שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקון זה באופן של מכאן ולהבא לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר אם הישות מיישמת גם את התיקונים לסעיפים 8, 9, 22, 48, 53, 53א, 54, 57 ו-85 לתקן חשבוונאות בינלאומי 40 באותה תקופה. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

181. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן ואת ההגדרה של סכום בר-השבה בסעיף 6, תיקן את סעיפים 26, 35 ו-77 וביטל את סעיפים 32 ו-33. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

781. *שיפורים שנתיים מחזור 2009-2011*, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 8. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

81. *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012* שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיף 35 והוסיף את סעיף 80א. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

81ט. הבהרה לגבי שיטות מקובלות של פחת והפחתה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 38), שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 56 והוסיף את סעיף 62א. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

81י. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 68א, 69 ו-72. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

81יא. חקלאות: צמחים מניבים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 41), שפורסם ביוני 2014, תיקן את סעיפים 3, 6 ו-37 והוסיף את סעיפים 22א ו-80ב-80ג. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8, למעט כמפורט בסעיף 80ג.

81יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, ביטל את סעיפים 4 ו-27 ותיקן את סעיפים 5, 10, 44 ו-68-69. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

81יג. תקן דיווח כספי בינלאומי 17, שפורסם במאי 2017, הוסיף את סעיפים 29א ו-29ב. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 17.

81יד. רכוש קבוע - תקבולים לפני השימוש המיועד, שפורסם במאי 2020, תיקן את סעיפים 17 ו-74 והוסיף את סעיפים 20א, 74א ו-80ד. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2022 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

ביטול פרסומים אחרים

82. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (שעודכן בשנת 1998).

83. תקן זה מחליף את הפרשנויות הבאות :

- (א) פרשנות מספר 6 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 6) עלויות התאמת תוכנה קיימת.
- (ב) פרשנות מספר 14 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 14) רכוש קבוע-פיצוי בגין ירידת ערך או אובדן פריטים.
- (ג) פרשנות מספר 23 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 23) רכוש קבוע-עלויות בשל בדיקה או שיפוץ כללי משמעותיים.