

יחידה מניבת מזומנים סעיפים 6, 66-67

זהה קבוצת הנכסים הקטנה ביותר אשר מניבה תזרים חיובי בלתי תלוי בנכסים אחרים. עד כה דיברנו על ירידת ערך לנכס בודד ואילו כתע אנו עוסקים בירידת ערך של קבוצת נכסים כנסים כקשה אחת המכונה **יחידה מניבת מזומנים**.

36 IAS מעדיף באופן מוחלט בדיקה של ירידת ערך לנכס הבודד והוא אפשר בדיקה לקבוצה של נכסים רק כשאין ברירה. מתי אין ברירה?

כאשר אין אפשרות לאמוד סכום בר השבה לנכס הבודד זהה קורה בהתקיימות 3 תנאים במצטבר:

1. השווי ההוגן בNICIO עליות מימוש אינו ניתן לאמדן מהימן או לחילוף הוא ניתן לאמדן אבל הוא נמוך מהעלות המופחתת המקורית. לעומת זאת, ניתן כי לנכס יש ירידת ערך וחיבורים לאמוד את שווי השימוש.

2. אין אפשרות לאמוד את שווי השימוש כי הנכס אינו מניב תזרים עצמאי, תזרים המזומנים שלו תלוי בנכסים אחרים. במקרה זה אין אפשרות לחשב סכום בר השבה

3. לא ניתן לומר כי בקרוב שווי השימוש שווה לשווי ההוגן בNICIO מימוש, כי אז השווי ההוגן בNICIO עלויות מימוש מבטא את הסכום בר השבה. במקרה אחרות הנכס לא מיועד למכירה בטוחה המיידי

זהות יחידה מניבת מזומנים סעיפים 68-79

הליך הזההו הוא קרייטי שכן הוא משפיע על המדידות של ירידות ערך. את הליך הזההו חייב לבצע גורם בעל ידע עסקי רחוב המכיר היטב את הפעולות התפעולית, את השוק ואת דרך קבלת החלטות. בין השאר עליו להפעיל את השיקולים הבאים:

1. חוזים עם גורמים חיצוניים

ישות מפעילה שלושה קווים רכבות (ירושלים, ת"א, אופקים), כל קו מהוות מרכז רוח עצמאי. הקו לאופקים הוא קו מסיד, כלומר יש סימן לירידת ערך. במקרה זה ברור שתזרים המזומנים של קו אופקים הוא תלוי לקוים אחרים ועל כן נמדד ירידת ערך בקו זה בלבד.

לעומת זאת, נניח כי בהתאם להסכם עם הממשלה היותה מחויבת להפעיל את כל הקווים או אף אחד מהם, הסכם זה יוצר מצב בו תזרים המזומנים של כל קו תלוי בקו الآخر. על כן אם יש סימן לירידת ערך אצל אחד מהקוים צריך למדוד סכום בר השבה של 3 קוים כמקרה אחד.

2. מוצר פנימי

נניח המצב הבא:



השאלה העולה היא האם כל מפעל מהוות יחידה עצמאית או שני המפעלים מהווים יחידה מניבת מזומנים אחת? התשובה תלויה "האם לחומר הגלם יש שוק חיצוני".

אם יש שוק חיצוני תזרימי המזומנים הם בעלי תלוויות זה בזו, שכן, מפעל אי יכול למוכר לשוק החיצוני ומפעל ב' יכול לרכוש מהשוק החיצוני. במקרה זה כל מפעל מהוות יחידה עצמאית. יש לשים לב, לצורך התזרים החיווי של מפעל אי' נתחשב במחירים השוק ולא במחירים העברה וכן גם לצורך התזרים השלילי של מפעל ב'.

אם אין שוק חיצוני אז כਮון תזרימי המזומנים תלויים זה בזו ולכן נחשב ירידת ערך ליחידה מניבת מזומנים הכולת את שני המפעלים.

3. מוצר יחיד בשוק מוגבל

נניח שלישות יש שני מפעלים אשר מייצרים את אותו המוצר והשוק הוא מוגבל. הליך הייצור הוא כדלקמן:

- מתקבלת הזמנה מהלקוח וזו הישות כראות עיניה מקצת לאחד מהמפעלים.
- מתקבלת הזמנה נוספת, אם אחד המפעלים עסוק היא מקצת למפעל השני ואם אף אחד לא עסוק או כראות עיניה.

במקרה הזה ברור כי תזרים המזומנים של כל מפעל בפני עצמו הוא מקרי לחלוטין ועל כן נחשב ירידת ערך ליחידה מניבת מזומנים הכולת את שני המפעלים.

4. נכס שבפני עצמו מהווע גראוטאה אבל היישות חייבת אותו לצורך הליך הייצור

נכס כזה סביר להניח שהיה שיקן ליחידה מניבת מזומנים.

לדוגמא : ישות כורה פחים ולצורך הובלת הפחים היא משתמשת במסילת ברזל עתיקה המהווע גראוטאה בפני עצמה. סביר להניח שמסילת הברזל תהיה שייכת ליחידה מניבת מזומנים.

5. סניפים (של רשות)

במציאות הכלכלית של היום כל סניף מהווע מרכזו רוח עצמאי ותזרים המזומנים שלו הוא בלתי תלוי לאחר.

לדוגמא, רשות ישרוטל, תזרים המזומנים של מלון בראשית הוא בלתי תלוי בתזרים המזומנים של מלון קרמיים, אך אם יש סימן לירידת ערך לאחד מהסניפים יש לבדוק רק את הסניף הספציפי.

התשובה לא תשנה גם אם מרכזו הזמניות אחד והיא גם לא תשנה כאשר חלק מההוצאות הונאות משותפות כמו למשל פרסום / שיווק.

6. כוונת מכירה של קבוצת נכסים כמקרה

నניח ש 5 IFRS לא חל, ייתכן שקבלת החלטות היא ברמה של קבוצת הנכסים ולא ברמה של הנכס הבודד כך שייתכן שהם מהווים יחידה אחת.

7. ימוש באופן זמני למטרת אחרת

אינו הופך את הנכס ליחידה עצמאית.

לדוגמא : באופן זמני את אחד מהחדרים במפעל הייצור הישות משכירה לעובדים, זה לא הופך את החדר ליחידה נפרדת.

8. פעילות תעשיילית וזהר קבלת החלטות

דוגמה : ישות עוסקת בהפקת וייצור עיתונים בעוזרת 2 מכונות למוגרים שונים.

למגורן החלוני היא מפיצה עיתון חדש המצטרף לדיות אחרונות ע"י מכונה מסוימת.

למגורן החדרי היא מצורפת עיתון חדש המצורף לעיתון "המודיע".

כאשר העיתון הזה הופך להיות לא רלוונטי לאחד מהמוגרים מופק עלוון חדש רק לאותו מגזר.

זה אומר שכל אחת מהמכונות מייצרת תזרים שהוא בלתי תלוי למוגנה השניה, אך ירידת הערך של כל מוגנה תיבדק בנפרד.

1. חשוב כי ייחודה מניבת מזומנים תזהה באופן עקבי מתאריך דוח למשנהו, אחרת ייווצרו עיוותים במדדיה. כאמור, ייחודה מניבת מזומנים היא הקבוצה הנכיסים הקטנה ביותר המפיקה תזרים עצמאי בלתי תלוי לנכסים אחרים. התקן מגדיש שגודל היחידה הוא לעולם לא עלתה על מגזר כהגדרתו בIFRS8.

לפני הקבצת מוגזרים דומים.

לדוגמא:

מגזר בנייה			מגזר מחשבים	
משרדים		מגורים		
			ניידם	
				טאבלטים

כמה ייחודות מניבות מזומנים יש לישוט? המינימום הינו 2 ייחודות, מכיוון שיחידה לא יכולה להיות גודלה ממוגזר.

2. כאמור, ייחודה מניבת מזומנים כוללת רק את הנכסים בתחולת התקן. לעיתים, לצורך מכנה משותף אנחנו כוללים גם נכסים שהם לא בתחולת התקן. הדוגמה הנפוצה: הון חוזר תפעולי. כאשר מחשבים סכום בר השבה של ייחודה מניבת מזומנים הוא בדרך כלל כולל גם נכסים תפעוליים/התחביבות תפעוליות שאינם בתחולת המדידה של התקן ואשר קשורים לפעולות השוטפת של היחידה, כגון מלאי, לקוחות וספקים (סעיפים אלו נקראים הון חוזר תפעולי). על מנת להשוות "תפוחים לתפוחים" יש לחתוב בחשבונו בעת חישוב הערך בספרים של היחידה מניבה מזומנים גם את סעיף ההון החוזר התפעולי אלא אם נאמר במפורש כי סכום בר השבה אינו כולל את אותם סעיפים (נדיר). בכל מקרה, לעולם לא ניחס לנכסים אלו חלק מירידת הערך.

דוגמה מס' 7

ביום 31.12.2016 ישות מודדת ירידת ערך לייחודה מניבת מזומנים הכוללת את הנכסים הבאים (בש"ח):

מכונה	100,000
מלאי	<u>80,000</u>
סה"כ	180,000
סכום בר השבה	160,000

נדרש:

מה סכום ירידת הערך וכייזד היא מיוחסת?

3. **התחביבות** - כולל הערך בספרים של ייחודה מניבה מזומנים אינו כולל את הערך בספרים של התחביבות כלשהי שהוכרה. אולם, אם לא ניתן לקבוע את הסכום בר השבה של היחידה המניבה מזומנים ללא התייחסות לאותה התחביבות, יש להתייחס לאותה התחביבות גם במדדית הערך בספרים על מנת להשוות "תפוחים לתפוחים". כך למשל, ייחודה מניבת מזומנים כולל מפעל, בגין הוכרה התחביבות לפירוק ושיקום. לאור העובדה שלמחזיק במפעל ובקרקע ישנה התחביבות לפנות אותו בתום אורך חייו השימושיים, השווי ההונן בניכוי עלויות מימוש יכולול את התחביבות האמורה (קרי, יהיה נמוך יותר לאור העלות של המחזיק במפעל ובקרקע יהיה לשלים), יש לכלול את התחביבות הון בחישוב הערך בספרים של היחידה מניבה מזומנים והן בחישוב שווי השימוש של היחידה מניבה מזומנים. ככל מקרה, לעולם לא ניחס להתחביבות חלק מירידת הערך.

דוגמה מס' 8

ישות בוחנת ירידת ערך למכונה. להלן נתונים הקשורים למכונה (בש"ח) :

מכונה	200,000
התחייבות לשיקום	(40,000)
שווי הוגן ע"ב <u>נתנו</u> בניכוי עלויות מימוש	130,000
שווי שימוש	190,000
אינו כולל את עלויות השיקום הצפויות	

נדרש:

להציג את חישוב ירידת הערך.

4. נכסים בעלי אורך חיים שונה ביחסה מניבת מזומנים - לעיתים, ייחידה מניבת מזומנים כוללת נכסים כשלכל אחד מהם אורך חיים שונה. במקרה זה נחשב את התזוריים לאורך החיים הארוך ביותר של הנכס המשמעותי אבל נתחשב בעלותות ההחלפה של נכסים עם אורך חיים קצר יותר. (בדומה לגישת הרכיבים)

5. אורך החיים של יחידה מניבת מזומנים - אורך החיים יכול להיות מוגדר – לדוגמה לישות יש רישיון להפעלת קווי אוטובוסים ל 10 שנים אשר אינו ניתן לחידוש. ברור במקרה זה כי אורך החיים של היחידה הינו 10 שנים.

אורך החיים לא מוגדר – בדרך כלל יחידה מניבת מזומנים מהוות עסק ולאור עקרון העסקandi הוא ימשיך להתקיים בעתיד הנראה לעין. ועל כן, בד"כ נשתמש בנוסחאות האינסוף.

יחידה מניבת מזומנים אליה לא משוויך מוניטין / נכס מטה

מועד ביצוע הבדיקה סעיפים 89-88

רק כאשר יש סימנים לירידת ערך.

חריג

אם ליחידה מיוחס נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים בלתי מוגדר או שאינו זמין לשימוש, אז נבצע גם בדיקה שנתית.

אופן ביצוע הבדיקה סעיפים 108-104

נשווה בין העלות המופחתת של נכסים היחידה לבין הסכום בר ההשבה שלו.

תיכונה 2 תוצאות:

1. הסכום בר השבה גבוהה מהעלות המופחתת המקורית.

המשמעות היא שאין ירידת ערך ליחידה וזה אומר שאין ירידת ערך לאף אחד מהנכסים השייך לה.

חריג

אם אחד מהנכסים מיועד למכירה בטוחה המיידי- בקרוב שווי השימוש שלו שווה לשווי ההוגן בניכוי עלויות שימוש וazi סכום בר השבה מיוצג על ידי השווי ההוגן בניכוי עלויות שימוש. במקרה זה, ניתן שלנכס יש ירידת ערך למורות שלכל היחידה אין. בכלל, אם ניתן לחשב לנכס מסוים בתוך היחידה סכום בר השבה, קודם מעבוד עלייו ורק אחר כך לעבור ליחידה (מהקטן ביותר לגודל)

2. סכום בר השבה נמוך מהעלות המופחתת המקורית

המשמעות היא שיש ירידת ערך ליחידה אבל יש להקטות אותה לנכסים.

התיקן קבוע הקצתה שרירותית, פרופורציה של שווי פנסטי.

הקצתה שרירותית תמיד יכולה ליצור עיוותים ולכן התקון דורש לבדוק 3 מגבלות:

א. אסור שאף נכס ירד מתחת לאפס

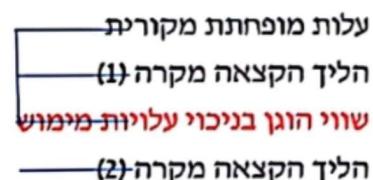
ב. אם לאחד מהנכסים ניתן לחשב שווי שימוש (והוא נמוך מהעלות המופחתת המקורית) אסור שהנכס יעמוד מתחת לסכום הזה כי הוא מהו סכום בר השבה.

ג. אם לנכס מסוים יש שווי ההוגן בניכוי עלויות שימוש והוא נמוך מהעלות המופחתת המקורית, אסור שהנכס יעמוד מתחתיו כי הוא מהו סכום בר השבה.

בכל מקרה, אם חרגנו לגבי אחד מהנכסים או יותר, נחזיר אותו לסכום הרצוי על חשבן שאר הנכסים לפי פרופורציה.

הסבר נוסף למוגבלות

כיוון שבדר"כ אין אפשרות לחשב שווי שימוש, הлик ההקצאה מדמה שווי שימוש:



הлик הקצאה – מקרה (1)

הлик ההקצאה מדמה שווי שימוש – שווי השימוש גבוה מהשווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש, אך הוא מייצג סכום בר השבה, סכום זה נמוך מהעלות המופחתת המקורית.

המסקנה היא שהנכס צריך לבדוק על הסכום הזה ולא צריך לעשות כלום (הגענו לתוצאה הרצוייה)

הлик הקצאה – מקרה (2)

הлик ההקצאה מדמה שווי שימוש – הפעם שווי השימוש נמוך מהשווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש, כך שהשווי ההוגן מייצג את הסכום בר השבה, סכום זה נמוך מהעלות המופחתת המקורית על כן הנכס צריך לבדוק בסכום זה.

מסקנה, צריך להגדיל את הנכס לשווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש על חשבון נכסים אחרים.

דוגמא מס' 9

בימים 31.12.2016 זוהה סימן לירידת ערך ליחידה מניבת מזומנים, הכוללת את הנכסים הבאים (בש"ח):

מכונה א'	200,000
מכונה ב'	150,000
מכונה ג'	50,000

נדרש:

להציג את חישובי ירידת הערך במרקורים הבלטי תלוים הבאים:

- הסכום בר השבה הינו 440,000 ₪.
- מכונה א' ניוקה. היחס מתכוונת למכור אותה בטוחה המיידי. שוויו ההוגן נטו 160,000 ₪ ואילו סכום בר ההשבה של היחידה הינו 440,000 ₪.
- מכונה א' ניוקה, היחס מתכוונת למכור אותה בטוחה המיידי. השווי ההוגן נטו שלה הינו 160,000 ₪. סכום בר ההשבה של היחידה הינו 440,000 ₪.
- מכונה א' ניוקה, היחס מתכוונת למכור אותה בטוחה המיידי. השווי ההוגן נטו שלה הינו 160,000 ₪. סכום בר ההשבה של היחידה הינו 320,000 ₪.
- השווי ההוגן נטו של מכונה א' הינו 220,000 ₪. סכום בר השבה של היחידה הינו 320,000 ₪.

ביטול ירידת ערך של יחידה מניבת מזומנים סעיפים 122-123

אם אנו מזהים סימן חיובי, בודקים סכום בר השבה ובמידת הצורך מבטלים חלק מההפרש או את כולה. את ביטול ההפרש אנו מזמנים לנכסים לפי פרופורציה של שווי פנסני ובודקים מגבלות:

1. אסור שלאחר החקזאה הנכס יעמוד על סכום גבוה יותר מהنمוק בין:

א. העלות המופחתת המקורית שלו

ב. הסכום בר השבה שלו אם הוא ניתן לאומדן

מכיוון שבדר"כ לא ניתן לאמוד את הסכום בר ההשבה - המשמעות של המגבלה היא שהנכס לא יעמוד מעל העלות המופחתת המקורית

2. אם השווי ההוגן בניכוי עלויות IMPLEMENTED נמוך מההוצאות המופחתת המקורית, אסור שהנכס יעמוד מתחתתו כי הוא זה אשר מייצג את סכום בר ההשבה, ככל מקרה אם חריגו באחד הנכסים נקבע על חשבונו הנכסים אחרים

הסבר נוספת:

זכור שהליך החקזאה מדמה שווי שימוש

הליך החקזאה מקרה (1)

עלות מופחתת מקורית

הליך החקזאה מקרה (2)

שווי הוגן בניכוי עלויות IMPLEMENTED

הליך החקזאה מקרה (3)

מקרה (1)

שווי השימוש גבוה מהשווי ההוגן בניכוי עלויות IMPLEMENTED, אך הוא מייצג סכום בר השבה. סכום זה גבוה מההוצאות המופחתת המקורית, כך שהנכס צריך לעמוד על העלות המופחתת המקורית. מסקנה – יש להקטין את הנכס ע"ח הנכסים האחרים.

מקרה (2)

שווי השימוש גבוה מהשווי ההוגן בניכוי עלויות IMPLEMENTED, אך הוא מייצג סכום בר השבה. סכום זה נמוך מההוצאות המופחתת המקורית כך שהנכס צריך לעמוד עליו. מסקנה – ההליך הביא אותנו לתוצאה הרצiosa ולכן לא צריך לעשות כלום.

מקרה (3)

השווי ההוגן בניכוי עלויות IMPLEMENTED גבוה משווי השימוש כך שהוא מייצג סכום בר השבה. סכום זה נמוך מההוצאות המופחתת המקורית כך שהנכס צריך לעמוד עליו. מסקנה – יש להעלות את הנכס על חשבונו הנכסים האחרים.

דוגמה מס' 10

ביום 31.12.2016 זווהה סימן לירידת ערך של יחידה מניבת מזומנים.

להלן הרכב היחידה (בש"ח) :

נכס א' 150,000

נכס ב' 100,000

נכס ג' 50,000

השווי ההוגן נטו של נכס א' הינו 135,000 ₪. הסכום בר ה涮ה של היחידה הינו 180,000 ₪. יתרת אורך חי הכספיים 5 שנים.

בדצמבר 2017 זווהה סימן חיובי. הישות מדדה את הסכום בר השוואת היחידה ל- 231,000 ₪. השווי ההוגן נטו של נכס א' באותו יום הינו 118,000 ₪.

נדרש:

להציג את חישובי ירידת הערך ליום 31.12.2016 ולדצמבר 2017, לרבות ההקצתה לנכסיים.

יחידה מניבת מזומנים אליה מיויחס מוניטין (שיעור החזקה 100%)

הקדמה

מוניטין סעיפים 87-80

סך ההטבות הצפויות מכל הנכסים הלא מזוהים יחד. מוניטין כולל בתוכו מספר רב של מרכיבים כגון: נתח שוק, פלח שוק, פרמיית שליטה וכו'. נזכיר, אנו מציגים את המוניטין בדוח על המצב הכספי במספר אחד, עם זאת IAS36>Dורש לצורך בדיקות ירידות הערך להקצות את המוניטין ליחידות מניבת מזומנים עליהן הוא משפייע. נדגש, ההказאה זו היא רק לצורך בדיקות ירידות הערך, בדוח על המצב הכספי בכל מקרה יוצג מספר אחד.

דוגמאות

1. באופן עקרוני צריך להשלים את ההказאה עד למועד הדיווח מכיוון שבאותו המועד תתקנן ירידות ערך. עם זאת, לעיתים משימה זו אינה בלתי אפשרית וזאת לאור העובדה שIAS36^{IFRS3} מאפשר לשנות את הקצאת עלויות הרכישה עד 12 חודשים ממועד הרכישה (תקופת המדייה) וכל שינוי בהказאה שכזו משנה את המוניטין. לכן, קובע IAS 36^{IFRS8} שתאיליך הקצאת המוניטין יש לסיים עד שוטף + שנה, ככלمر עד סוף שנת הרכישה ועוד שנה מלאה.
2. את המוניטין יש להקצות לפי הרמה הנמוכה ביותר של היחידה מניבת מזומנים שהישות / הנהלה עוקבת אחר המוניטין (כמה יותר לפצל אותו זה יותר טוב). התקן קובע שלulos הוא לא יופצל לרמה גבוהה יותר מגזר כהגדרתו בIAS 36^{IFRS8} לפני הקבצת מגזרים דומים. לדוגמא, ישות עסקת ב 2 מגזרים ו-ב 4 יחידות מניבת מזומנים כדלקמן:

מכללות	אוניברסיטאות	נשים	גברים
מגזר אקדמי		מגזר הלבשה	

כעת, נניח שהחברה רוכשת שליטה בישות זו והיא משלם עבור מוניטין, הטוב ביותר היה להקצות את המוניטין לכל אחת מ 4 היחידות מניבת מזומנים, אבל זה אפשרי אם יש מעקב אחריו המוניטין ברמה של כל יחידה בנפרד. לכל הפחות התקן דורש להקצות את המוניטין למגזר הלבשה בנפרד ולמגזר האקדêmיה. יש לשים לב שבמקרה זה המוניטין המוקצה לדוגמא למגזר הלבשה משפייע על שתי יחידות מניבת מזומנים (גברים + נשים) אבל אין אפשרות לדודק מה השפעה על כל אחת מהן. במקרה לעולם לא תוכל להטען הטענה כי המוניטין מיויחס למגזר הלבשה ולמגזר האקדêmיה כמכלול.

3. ייתכן כי הישות מחזיקה חברות עם מטבעות פעילות שונות ועל כן המוניטין מפוצל לפי מטבעות אלו. התקן מדגש כי אין זה אומר כי הן מהוות יחידה מניבת מזומנים.

4. התקן מדגיש כי יתכן שחלק מהמונייטין מתייחס ליחידה מניבת מזומנים של חברת האם ולא של חברת הבת, למשל, חברת האם רכשה חברת בת אחרת, זה יכול להגדיל את ההזדמנויות של חברת האם או שהחברה רכשה חברת עם מוצר דומים, בכל מקרה חברת האם יכולה ליהנות מהסינרגיה של הנכסים, יתכן כי חלק מהמונייטין משוויך ליחידות שלא. בהתאם לפרשנויות כל הניתן ההקצתה ליחידות מניבות מזומנים של חברת האם תהא מותך פרמיית השליטה.

5. נניח בדוגמה, שהמונייטין יוחס למגזר הלבשה כך שהוא מתייחס גם ליחידת הגברים וגם ליחידת הנשים. נניח בעת כי יחידת הגברים נמכרה. ברור שצורך לגורע חלק מהמונייטין, הבעיה היא שאנו חנו לא יודעים לבדוק כמה מייחס ליחידת הגברים. התקן קובע שיש להפעיל חישוב הגיגוני, לדוגמה נניח שהיחידת הגברים נמכרה בתמורה ל 100 ₪ וסכום בר ההשבה של הנשים הוא 300 ₪, במקרה זה נגרע רבע מהמונייטין.

6. נניח שוב באוטה הדוגמא שהמונייטין הוקצה למגזר הלבשה, כתע נוצר שינוי במבנה הארגוני הפנימי של העסק, וכתוואה מכך מגזר הלבשה פועל למגזר הגברים ומגזר הנשים. במקרה הזה חובה לפצל את המונייטין, שוב צריך לעשות זאת על בסיס הגיגוני.

יעתוי בדיקת ירידת ערך סעיף 10

- א. כאשר יש סימן לירידת ערך.
- ב. בדיקה שנתית:

את הבדיקה השנתית ישות יכולה לבחור את המועד בתנאי שעקביות בין תאריך דוח אחד לשנהו. אם המונייטין פועל לכמה יחידות היא יכולה לבחור לכל יחידה תאריך אחר. אם צירוף העסקים בוצע השנה, את הבדיקה השנתית יש לבצע עד לסוף השנה.

ניתן להימנע מהבדיקה השנתית אם מתקיימים 3 תנאים במצטבר :

1. אשתקד הסכום בר ההשבה יהיה גבוה באופן משמעותי ממהלות המופחתת המקורית
2. לא יהיה שינוי משמעותי בנכסים היחידה
3. מנתוח האירועים ברור כי הסיכון שסכום בר ההשבה יהיה נמוך ממהלות המופחתת המקורית הוא קלוש

אופן ביצוע הבדיקה סעיפים 96-90, 99, 104-108, 122-125

בין אם מדובר על סימן לירידת ערך של המוניטין ובין אם מדובר על הבדיקה השנתית הבדיקה היא זהה נשווה בין הערך הפנסני של היחידה לרבות המוניטין לעומת סכום בר ההשבה.

במידה ויש ירידת ערך היא תייחס ראשית למוניטין עד לאיפוסו ורק אח"כ לשאר הנכסים לפי פרופורציה ותוך המגבלות שדיברנו.

יש לשים לב, מוניטין שהופחת לא יוחזר.

תקן 38 SAI קובע שאסור להכיר במוניטין אשר יוצר באופן פנימי (צמח).

כיוון שмонיטין הוא נכס לא מזוהה, לעולם לא יוכל לדעת האם באמת עליה ערכו של המוניטין שהופחת או שאולי נוצר באופן פנימי מוניטין חדש, על כן לעולם לא נעלמת את ערכו.

עד כדי לשים לב כי במידה והמוניטין אינם ניתנים לפיצול בין היחידות יש לעורוך בדיקה ליחידה הכוללת את המוניטין ואת כל היחידות עליו הוא משפייע.

דוגמה מס' 11

lishot Shati Yachidot Menivot Mazonim.

להלן הערך בספרים של כל יחידה לפני בדיקת ירידת ערך ליום 31.12.2023 (בש"ח) :

<u>יחידה א'</u>	<u>יחידה ב'</u>
180,000	נכס ג'
<u>120,000</u>	<u>נכס ד'</u>
300,000	200,000

נתוניים נוספים:

1. נכסי א'-ד' מהווים נכסים רכוש קבוע הנמדדים במודל העלות.
2. הערך בספרים של המוניטין לפני בדיקת ירידת ערך ליום 31.12.2023 היו 200,000 ש"ח.
3. השווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש של נכס ג' ליום 31.12.2023 היו 160,000 ש"ח.
4. נכון ליום 31.12.2023 לא קיימים סימנים לירידת ערך.

נדרש:

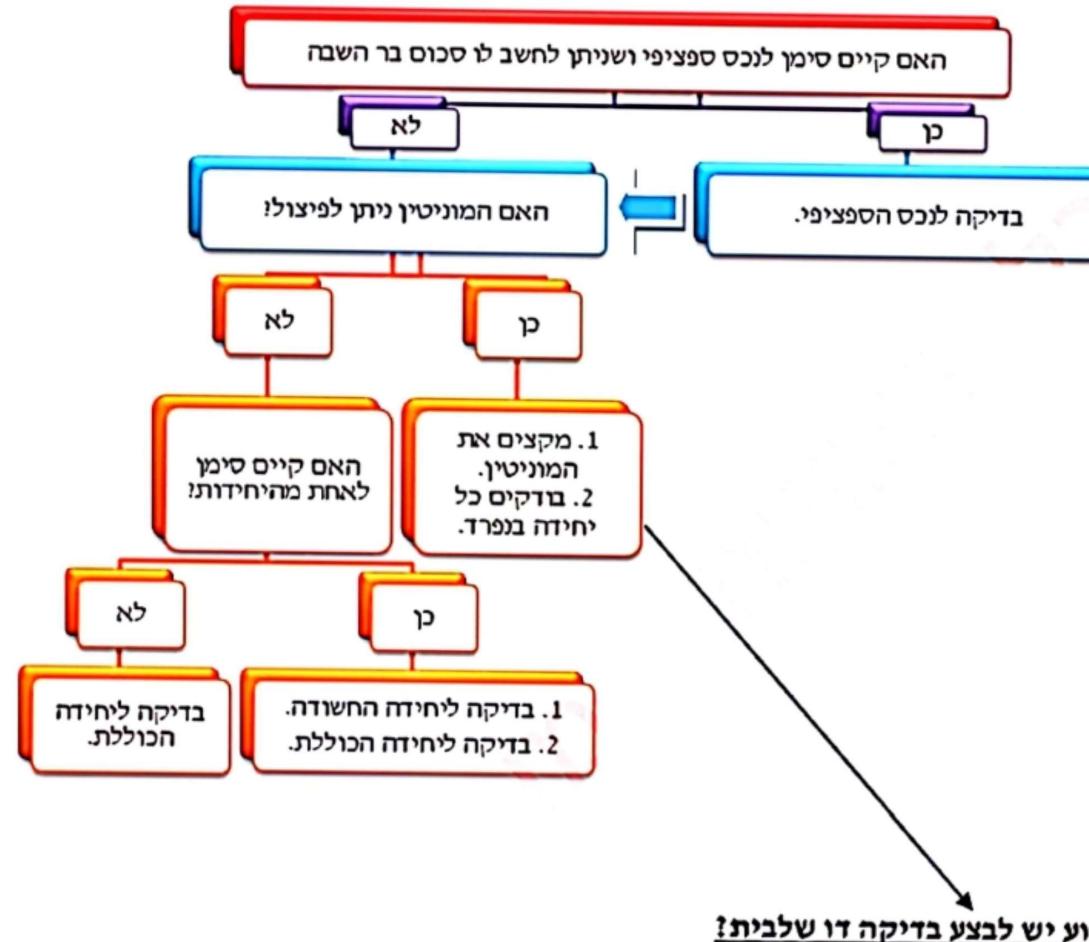
להציג את חישובי ירידת הערך ליום 31.12.2023 תחת המקורים הבלטי תלויים הבאים:

- המוניטין ניתן להកצהה ליחידות בלבד כמפורט: 120,000 ש"ח ליחידה א' והיתרה ליחידה ב'. נכון ליום 31.12.2023 סכום בר השבה של יחידה א' ושל יחידה ב' היו 260,000 ש"ח ו- 220,000 ש"ח בהתאמה.
- המוניטין אינם ניתן להקצהה בין היחידות. סכום בר השבה של שתי היחידות היו 400,000 ש"ח.

סימנים לירידת ערך לנכס / ייחידה בעת הבדיקה השנתית סעיפים 98-97

אם בעת הבדיקה השנתית יש סימנים לירידת ערך לנכס מסוימת וניתן לחשב להם סכום בר השבה עצמאי אז קודם נבעוד על הנכס / היחידה הספציפית ורק אח"כ נבצע את הבדיקה השנתית.

הליך הבדיקות מוצג בתרשימים הבא :



הבדיקה הראשונה מעוותת שכן, הערך הפנסוני אינו כולל את המוניטין ואילו הסכום בר השבה מושפע ממנו. אם היינו יודעים לנטרל מהסכום בר השבה את השפעת המוניטין ירידת הערך הייתה גבוהה יותר. על כן התaken קבוע כי תוצאה ירידת הערך המתקבלת היא תוצאה מינימאלית ובאמצעות הבדיקה השנייה ניתן להגדיל אותה אך לא להקטין אותה.

דוגמה מס' 12

לישות שתי יחידות מניבות מזומנים.

להלן הערך בספרים של כל יחידה לפני בדיקת ירידת ערך ליום 31.12.2023 (בש"ח) :

יחידה א'	ש"ח	יחידה ב'	ש"ח
נכס א'	180,000	נכס ג'	150,000
<u>נכס ב'</u>	<u>120,000</u>	נכס ד'	50,000
		סה"כ	200,000
סה"כ	300,000		

נתוניים נוספים:

1. נכס אי-די מהווים נכסי רכוש קבוע הנמדדים במודל העלות.
2. הערך בספרים של המוניטין לפני בדיקת ירידת ערך ליום 31.12.2023 היה 200,000 ש"ח.
3. ביום 31.12.2023 נכס ג' נזוק. הישות מתכוונת למכור אותו בטוחה הקצר. השווי הוגן במכבי עלויות מימוש של נכס ג' ליום 31.12.2023 היה 160,000 ש"ח.
4. ביום 31.12.2023 זוהה סימן לירידת ערך ליחידה א'.

נדרש:

להציג את חישובי ירידת הערך ליום 31.12.2023 תחת המקורים הבלתי תלויים הבאים:

- א. המוניטין ניתן להקצאה בין היחידות: 100,000 ש"ח לכל יחידה. הסכום בר השבה של יחידה א' ושל יחידה ב' היה 180,000 ש"ח ו- 340,000 ש"ח בהתאם.
- ב. המוניטין אינו ניתן להקצאה בין היחידות. הסכום בר השבה של יחידה א' ושל יחידה ב' היה 180,000 ש"ח ו- 220,000 ש"ח בהתאם.