

ירידת ערך נכסים



מרצה: שלומי שוב

IAS 36 - Impairment Of Assets

חלק ב'

מוניטין – הקצאה ובחינת ירידת ערך

נכסי מטה – הקצאה ובחינת ירידת ערך

השקעה בחברה כלולה

← לאור אופיו המיוחד של מוניטין שמעצם טיבו אינו מניב תזרימי מזומנים באופן בלתי תלוי בנכסים אחרים (או קבוצות נכסים אחרות), **לא ניתן לקבוע סכום בר-ההשבה עבור מוניטין כנכס נפרד וכפועל יוצא, בדיקת ירידת ערך מוניטין נדרשת להיעשות במסגרת קבוצת נכסים גדולה יותר.**

← התקן מכיר בכך שההנהלה יכולה לייחס את המוניטין לקבוצה של יחידות.

← ייתכן אף מצב שבו ההנהלה תקצה את המוניטין לקבוצה של יחידות מניבות מזומנים שכוללת גם יחידות מניבות מזומנים שהיו קיימות בחברה לפני מועד הרכישה.

← כבר בעת הרכישה יש לבצע הקצאה של מוניטין.

← בנוסף, התקן קובע מגבלה לפיה כל יחידה מניבה-מזומנים או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים אליה המוניטין מוקצה צריכה לעמוד **בשני התנאים** הבאים:

א. לייצג את הרמה הקטנה ביותר בישות המדווחת, שבה מידע לגבי המוניטין קיים לצרכים ניהוליים פנימיים; וכן,

ב. אינה גדולה ממגזר פעילות שנקבע בהתאם ל- IFRS 8, לפני קיבוץ מגזרים דומים.

בדיקת ירידת ערך מוניטין

← יש לבצע הבחנה בין שני סוגי הבדיקות הבאות:

א. יש לבחון ירידת ערך בגין יחידה מניבה-מזומנים (או קבוצת יחידות), אליה **הוקצה מוניטין**, אחת לשנה ובכל עת שקיימים סימנים לירידת ערך, על ידי השוואת הערך בספרים של היחידה (**כולל המוניטין**) לסכום בר-ההשבה שלה ובמידה וקיימת ירידת ערך היא תיוחס תחילה למוניטין.

ב. במקרים בהם מוניטין מתייחס ליחידה מניבה-מזומנים (או קבוצת יחידות), אך **אינו מוקצה** לאותה יחידה, התקן דורש לבחון ירידת ערך של **היחידה**, בכל מועד שבו **קיימים סימנים לירידת ערך של היחידה**, על ידי השוואת הערך בספרים (**ללא מוניטין**) עם הסכום בר-ההשבה שלה ואם מתהווה בשלב הזה הפסד מירידת ערך, יש להקצותו לנכסים המזוהים של היחידה.

הערה: במידה ובתקופת הבדיקה השנתית של ירידת ערך חלים גם סימנים לירידת ערך של נכס או יחידה מתוך היחידה (או הקבוצה) אליה שויך המוניטין, יש ליישם תחילה את ב' לפני א'.

קביעת מועד בדיקת ירידת ערך מוניטין

הבדיקה השנתית לירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים אליה הוקצה מוניטין, יכולה להיות מבוצעת בכל מועד במהלך השנה, כל עוד הבדיקה מבוצעת באותו מועד בכל שנת דיווח. יחד עם זאת, ניתן לבצע בדיקת ירידת ערך ליחידות מניבות-מזומנים שונות במועדים שונים.

אמידת סכום בר השבה של יחידה מניבה מזומנים אליה הוקצה מוניטין

לצורך אמידת סכום בר-ההשבה בתקופה השוטפת, התקן מאפשר להשתמש בחישוב המפורט האחרון של סכום בר-ההשבה, שנעשה בתקופה קודמת, **אם שלוש התנאים הבאים מתקיימים:**

- א. הנכסים וההתחייבויות אשר מרכיבים את היחידה לא השתנו באופן משמעותי מאז החישוב האחרון של הסכום בר השבה.
- ב. סכום בר-ההשבה האחרון שחושב, עולה על הערך בספרים של נכסי היחידה **באופן משמעותי, וכן;**
- ג. הסבירות שסכום בר-ההשבה הנוכחי, אם היה נקבע, יהיה נמוך מהערך בספרים של נכסי היחידה הינה קלושה.

דוגמה א' בדיקת ירידת ערך של מוניטין

ביום 1 בינואר 2008 רכשה חברה א' חברה בת תמורת 10,000 אלפי ש"ח.
לחברה הבת שלוש יחידות מניבות מזומנים הפועלות במדינות שונות.

להלן נתונים על הקצאת עלות הרכישה (באלפי ש"ח):

פעילות	הקצאת מחיר רכישה	שווי הוגן של נכסים מזוהים	הקצאת מוניטין
א'	3,000	2,000	1,000
ב'	2,000	1,500	500
ג'	5,000	3,500	1,500
סך הכל	10,000	7,000	3,000

נתונים נוספים:

א. אורך החיים השימושיים הממוצע הנותר של הפעילויות הינו 15 שנה.
ב. הסכום בר השבה של פעילות א', ב' ו- ג' ליום 31 בדצמבר 2008 הינו 1,360 אלפי ש"ח, 2,500 אלפי ש"ח ו- 6,000 אלפי ש"ח, בהתאמה.

נדרש:

בדיקת ירידת ערך שנתית של המוניטין בחברה הבת ליום 31 בדצמבר 2008 בהנחה שכל יחידה מניבה מזומנים הינה מגזר פעילות נפרד.

בדיקת ירידת ערך של מוניטין ושל יחידה מניבה מזומנים

להלן נתונים על הערך בספרים של שני קווי ייצור/יחידות מניבות מזומנים המצויים בחברה בת:

מוניטין	יחידה 2	יחידה 1	
	2,000	1,000	מכונה א'
	3,000	1,400	מכונה ב'
	5,000	1,600	מכונה ג'
3,500	10,000	4,000	סך הכל

נתונים נוספים:

- ← יחידה 2 צברה הפסדים ניכרים ועל כן מתקיימים בה סימנים לירידת ערך.
- ← המוניטין יוחס לכלל היחידות המניבות מזומנים של חברת הבת כמקשה אחת.
- ← סכום בר ההשבה של יחידה 2 הוא 9,000 אלפי ש"ח.
- ← סכום בר ההשבה של חברה הבת בכללותה הינו:
 - הנחה א': 16,000 אלפי ש"ח
 - הנחה ב': 12,000 אלפי ש"ח

ירידת ערך מוניטין זכויות שאינן מקנות שליטה

לצורך בחינת ירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים שבה יש זכויות שאינן מקנות שליטה, הישות נדרשת לבחון תחילה כיצד מוצגות זכויות שאינן מקנות שליטה - בהתאם לשוויין ההוגן או בהתאם לחלקן היחסי בנכסים המזוהים נטו:

- במידה וזכויות שאינן מקנות שליטה נמדדות בהתאם לשוויין ההוגן, הערך בספרים של היחידה המניבה מזומנים יכלול את המוניטין בכללותו, כולל הסכום המיוחס לזשמ"ש.
- במידה והישות בחרה בחלופה לפיה הזשמ"ש יימדד לפי חלקו בנכסים המזוהים נטו, יש לכלול **באופן רעיוני** את המוניטין שמיוחס לזכויות שאינן מקנות שליטה בסכום בר השבה של היחידה המניבה-מזומנים, וזאת על אף שאינו נכלל בדוחות הכספיים המאוחדים של הישות המדווחת.

ירידת ערך של מוניטין זכויות שאינן מקנות שליטה (המשך)

במידה ונוצרת ירידת ערך, הרי שבהתאם לכלל המנחה בתקן יש להקצותה ראשית למוניטין. כאשר הישות מודדת את הזכויות שאינן מקנות שליטה בהתאם לחלקן היחסי בנכסים המזוהים נטו, רק הפסד מירידת ערך המיוחס לבעלי מניות הרוב יוכר בדוחות הכספיים.

כלומר, יחוס מוניטין לזכויות שאינן מקנות שליטה מבוצע רק לצורך בחינת ירידת ערך. עם זאת, באם חלה ירידת ערך, היא לא תיוחס אליהם.

שיתוף/אי שיתוף הזשמ"ש במוניטין – דוגמה

ביום 1 בינואר 2008 חברה א' רוכשת 80% מהון המניות של חברה ב' תמורת 1,600 אלפי ש"ח (הסכום ששולם כולל פרמיית שליטה בסך 100 אלפי ש"ח). ההון של חברה ב' לאותו מועד הסתכם ב- 1,500 אלפי ש"ח.

השווי ההוגן של הנכסים וההתחייבויות המזוהים בחברה ב' זהה לערכם בספרים (אין נכסים בלתי מוחשיים מזוהים או התחייבויות תלויות).

נתונים נוספים:

1. ביום 31 בדצמבר 2008, אומדת חברה א' את הסכום בר-השבה של חברה ב' ב- 1,000 אלפי ש"ח. ההון של חברה ב' בע"מ לאותו מועד הינו 1,350 אלפי ש"ח.

2. חברה ב' מהווה יחידה מניבה-מזומנים.

שיתוף/אי שיתוף הזשמ"ש במוניטין – דוגמה (המשך)

נדרש:

- א. בדיקת ירידת ערך בגין חברה ב' כאשר חברה א' בחרה למדוד את זכויות שאינן מקנות שליטה לפי חלקם היחסי בנכסים המזוהים נטו.
- ב. בדיקת ירידת ערך בגין חברה ב' כאשר חברה א' בחרה למדוד את זכויות שאינן מקנות שליטה לפי שווין ההוגן. השווי ההוגן של זכויות שאינן מקנות שליטה במועד הרכישה הינו 375 אלפי ש"ח.

- א. הקצאה ראשונית זמנית – תקופת המדידה
- ב. מימוש חלק מיחידה מניבה מזומנים
- ג. שינוי הרכב יחידות מניבות מזומנים בעקבות ארגון מחדש

נכסי מטה (Corporate Assets)

← נכסי מטה הינם נכסים, פרט למוניטין, אשר תורמים לתזרימי המזומנים העתידיים הן של היחידה מניבה-מזומנים הנבחנת והן של יחידות מניבות-מזומנים אחרות. המאפיין הבולט של נכסים משותפים הוא כי הם אינם מניבים תזרימי מזומנים חיוביים באופן בלתי תלוי בנכסים אחרים וכפועל יוצא לא ניתן לייחס אותם ליחידה מניבה-מזומנים ספציפית.

← מאחר ונכסי מטה אינם מפיקים תזרימי מזומנים חיוביים נפרדים, הסכום בר-ההשבה של נכס מטה בודד אינו ניתן לקביעה, אלא אם ההנהלה מחליטה לממש את הנכס.

סימן לירידת ערך של נכס המטה

- ❑ כאשר קיים סימן המצביע על האפשרות שחלה ירידת ערך של נכס מטה החברה, ייקבע סכום בר-ההשבה של היחידה מניבה-מזומנים אליה שייך נכס המטה, תוך הקצאה מתאימה של הנכס המשותף, במידת הצורך.
- ❑ אם הערך בספרים של נכס המטה **ניתן להקצאה** באופן סביר ועקבי ליחידה מניבה-מזומנים הנבחנת, על הישות להשוות את הערך בספרים של היחידה (כולל חלק מהערך בספרים של הנכס המשותף שהוקצה ליחידה) לסכום בר-ההשבה שלה ולהכיר במקרה הצורך בהפסד מירידת ערך.

חוסר יכולת לבצע הקצאה של נכסי מטה

אם קיימים סימנים לירידת ערך של נכס מטה, אשר אינו ניתן להקצאה באופן סביר ועקבי ליחידות מניבות-מזומנים, על הישות ליישם את המבחן הדו שלבי הבא:

- א- להשוות בין הערך בספרים של היחידה, ללא נכס מטה החברה, לסכום בר השבה שלה ולהכיר במקרה הצורך בהפסד מירידת ערך.
 - ב- לזהות את הקבוצה הקטנה ביותר של יחידות מניבות-מזומנים (אשר כוללת את היחידה המניבה-מזומנים הנבחנת) ושאליה ניתן להקצות באופן סביר ועקבי את נכס המטה, וכן;
- להשוות בין הערך בספרים של הקבוצה לרבות החלק של הערך בספרים של נכס מטה החברה לבין הסכום בר- ההשבה של קבוצת היחידות ולהכיר במידת הצורך בהפסד מירידת ערך.

אם הוכר הפסד מירידת ערך בשלב א' יש לקזז אותו מהערך בספרים לצורך הבחינה בשלב ב'.

- לחברה 3 יחידות מניבות מזומנים: חטיפים, מרקים ומזון קפוא שערכם בספרים ליום 31 בדצמבר 2008 הינו 100, 150 ו- 200 אלפי ש"ח, בהתאמה. כמו כן, בבעלות החברה מבנה הנהלה ומרכז מחקר שערכם בספרים הוא 150 ו- 50 אלפי ש"ח בהתאמה.
- יחס הערך בספרים של היחידות משוקלל באורך החיים השימושיים הנותר מהווה אינדיקציה סבירה לחלק של מבנה ההנהלה המיוחס לכל יחידה מניבה-מזומנים.
- מרכז המחקר לא ניתן להקצאה באופן סביר.

נכסי מטה – דוגמא (המשך)

נתונים נוספים:

- לאחרונה חלו שינויים בעלי השפעה שלילית בסביבה הטכנולוגית בה פועלת החברה.
- לסוף שנת 2008 יתרת אומדן אורך החיים השימושים של היחידות מניבות מזומנים: חטיפים, מרקים ומזון קפוא הוא 10, 20 ו-20 בהתאמה (הפחתה בקו ישר).
- סכום בר ההשבה של היחידות: חטיפים, מרקים ומזון קפוא ליום 31 בדצמבר 2008 הינו 199, 164 ו-271 אלפי ש"ח בהתאמה.

נדרש:

בדיקת ירידת ערך של היחידות מניבות-מזומנים ליום 31 בדצמבר 2008.

נכסי מטה – דוגמא (המשך)

סה"כ	מזון קפוא	מרקים	חטיפים	
450	200	150	100	ערך בספרים, נטו
	20	20	10	אורך חיים שימושיים
8,000	4,000	3,000	1,000	ערך משוקלל
100%	4,000/8,000 50%	3,000/8,000 37.5%	1,000/8,000 12.5%	הקצאה יחסית של מבנה ההנהלה
150	75	56	19	הקצאת הערך בספרים של המבנה
600	275	206	119	ערך בספרים לאחר הקצאת המבנה

נכסי מטה ומוניטין

נכס מטה		מוניטין	
לא ניתן להקצאה	ניתן להקצאה		
- קיים סימן לירידת ערך נכס המטה	- קיים סימן לירידת ערך נכס המטה	- בדיקה שנתית - קיים סימן לירידת ערך מוניטין	מועד בדיקת ירידת ערך
- באופן סביר ועקבי לקבוצה הקטנה ביותר האפשרית	- באופן סביר ועקבי ליחידות מניבות מזומנים	- לפי גישת ההנהלה (בכפוף לעקביות)	שיוך ליחידות מניבות מזומנים
1. בדיקת ירידת ערך לכל יחידה - ללא הקצאה 2. בדיקת המכלול	- בדיקת ירידת ערך של היחידה כולל הקצאת נכס המטה	- בדיקת ירידת ערך רק ליחידה שלגביה יש סימנים - ללא הקצאת מוניטין	סימן לירידת ערך של יחידה/יחידות מניבות מזומנים
- בדיקת ירידת ערך לקבוצה הקטנה ביותר אליה ניתן להקצות	- בדיקת ירידת ערך של היחידות שאליהן הוקצה נכס המטה	- בדיקת המכלול	סימן לירידת ערך מוניטין/נכס מטה

מישור שלישי – השקעה בחברה כלולה

בהתאם לתקן, כאשר מדובר בהשקעה בחברה כלולה, **ירידת הערך תיבחן בהתייחס לנכס שהוא חשבון ההשקעה בכללותו ולא בהתייחס לנכסיה של החברה הכלולה, כפי שהדבר נעשה לגבי חברה מאוחדת.**

בדיקת ירידת ערך בגין חברה כלולה תתבצע רק כאשר ישנם סימנים לירידת ערך.

הטיפול החשבונאי בירידת ערך של השקעה בחברה כלולה דומה במהותו לטיפול בירידת ערך של נכס בודד, בשינויים המחויבים.

השינויים נובעים בעיקר מכך שמדובר כאן בנכס השונה מיתר הנכסים שנמצאים בתחולת התקן שהרי מדובר בהשקעה במניות.

השקעה בחברה כלולה: זיהוי סימנים נוספים המצביעים על ירידת ערך

לצורך בדיקת הסימנים לירידת ערך השקעה במניות חברה כלולה מציין IAS 28 את הסימנים הבאים:

- ← קשיים פיננסיים משמעותיים של החברה הכלולה.
- ← צפוי כי החברה הכלולה תיכנס להליכי פשיטת רגל או לרה ארגון פיננסי אחר
- ← מניות החברה הכלולה נמחקו מהמסחר כתוצאה מקשיים פיננסיים
- ← הפרה של חוזה או פיגור בתשלום על ידי החברה הכלולה.
- ← נתונים נוספים זמינים המעידים על ירידה בשווי ההשקעה ביחס לערכה בספרים.

דוגמאות לנתונים נוספים זמינים המעידים על ירידה בשווי ההשקעה

- ← ירידה במחירי הבורסה, לפיהם שווי ההשקעה נמוך משמעותית מערכה בספרים.
- ← עסקאות במניות שנעשו במחירים נמוכים מהערך בספרים של ההשקעה.
- ← הפסדים מתמשכים בחברה הכלולה.
- ← התייחסות רואה החשבון של החברה הכלולה בדוח רואה חשבון המבקר לספקות לגבי קיום "עסק חי" או לאי וודאות בסכום מהותי.

אמידת סכום בר השבה של השקעה בכלולה

כאשר ישות מגלה, בכפוף לעיקרון המהותיות, כי מתקיים סימן כלשהו המצביע על ירידת ערך של ההשקעה, היא נדרשת לאמוד את סכום בר-ההשבה של השקעה זו בהתאם לגבוה מבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של ההשקעה לבין שווי השימוש שלה.

קביעת שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה

כאשר מניות החברה הכלולה נסחרות בשוק פעיל (כדוגמת בורסה לניירות ערך), השווי ההוגן של ההשקעה יתבסס על מחירן בשוק של מניות החברה הכלולה.

כאשר מניות החברה הכלולה אינן נסחרות בשוק פעיל, יתכן וייווצר קושי מסוים בקביעת שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה ולפיכך, עשוי סכום בר-ההשבה להתבסס על שווי השימוש של השקעה זו.

על מנת לאמוד את שווי השימוש של ההשקעה, קובע IAS 28 כי יש להתבסס על אחת מטכניקות האמידה הבאות:

א- מודל היוון תזרימי המזומנים (D.C.F- Discounted Cash Flow):

חלק הישות בערך הנוכחי של אומדני תזרימי המזומנים, אותם צפויה החברה הכלולה בכללותה לייצר (אמידת שווי פעילותה של החברה הכלולה, בכללותה, המוכפל בשיעור ההחזקה בה); או,

ב- מודל הערכת הדיבידנדים (Dividend Valuation Model):
הערך הנוכחי של אומדני תזרימי המזומנים הצפויים להתקבל כדיבידנד מההשקעה וממימושה הסופי.

א. אופי תזרימי המזומנים

חשוב להדגיש כי אופי תזרימי המזומנים, בהתאם לטכניקה הראשונה, שונה מזה של תזרימי המזומנים הנאמדים לצורך אמידת שווי השימוש של נכסים אחרים שבתחולת התקן, שכן במקרה הנדון תזרימי המזומנים נבחנים מנקודת ראותו של המשקיע ביחס להשקעה כמכלול, ולפיכך הכוונה **לתזרימי מזומנים לאחר הוצאות מימון ומסים על ההכנסה**.

בהתאם לכך, **יש להתאים את שיעור הניכיון המשמש באמידת שווי השימוש, בהתאם לאופי תזרימי המזומנים אשר נלקחים בחשבון לצורך קביעת שווי השימוש**.

אמידת שווי השימוש – הערות (המשך)

ב. זמינות נתונים

באמידת שווי השימוש של ההשקעה עלולה להתעורר בעייתיות הנובעת מהקושי הניצב בפני הישות המחזיקה להשיג נתונים זמינים ומידע אשר רלבנטיים לצורך כך. זאת לנוכח העובדה כי החברה המחזיקה אינה שולטת בחברה הכלולה ולפיכך מידת יכולתה לכפות את דרישתה לקבלת נתונים ומידע כאמור, הקשורים לחברה הכלולה ולפעילותה, הינה מוגבלת.

הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך

← הפסד מירידת ערך של השקעה יוכר במידה שסכום בר-ההשבה שנקבע עבורה נמוך מערכה בספרים לרבות יתרות עודפי עלות מיוחסים ומוניטין הכלולים בחשבון ההשקעה. כמו כן, אין לכלול במסגרת ערכה בספרים של ההשקעה רט"מים.

← יש להכיר בהפסד מירידת ערך (כנגד הפרשה), בגובה הפרש שבין ערכה בספרים של ההשקעה לבין סכום בר-ההשבה שנקבע עבורה, באופן מיידִי בדוח רווח והפסד ואין צורך לייחסו ראשית למוניטין שהרי המוניטין מהווה חלק אינטגרלי ממדידת ההשקעה כמקשה אחת.

← במידת הצורך תבוטל בעתיד ההפרשה לירידת ערך בהתאם לכללים הרגילים.

← יש לכלול הפסד מירידת ערך של השקעה וביטולו במסגרת סעיף רווחי האקוויטי.

הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך - דוגמה

חברה א' מחזיקה 40% מהון המניות של חברה כלולה ב'.

להלן הרכב חשבון ההשקעה של חברה א' בחברה ב' ליום 30 בדצמבר 2008:

באלפי ש"ח

1,400

חלק בהון

400

יתרת מוניטין

1,800

בעקבות סימנים המצביעים על ירידת ערך אפשרית של ההשקעה במניות חברה ב', חושב סכום בר-ההשבה ליום 31 בדצמבר 2008 עבור השקעה זו ונמצא כי הוא עומד על 1,200 אלפי ש"ח.

ביטול ההפרשה לירידת ערך בתקופות עוקבות

IAS 28 קובע כי ביטול של הפסד מירידת ערך בתקופות עוקבות יטופל בהתאם ל-36. IAS

כפועל יוצא, הישות המחזיקה יכולה לבטל בתקופות עוקבות ירידת ערך, גם אם אותו מרכיב מיוחס למעשה למוניטין שנכלל כחלק מהשקעה בחברה הכלולה.

טיפול בהפרשה לירידת ערך בתקופות עוקבות הגישה הסיסטמית

- הטיפול בהפסד מירידת ערך בתקופות עוקבות הינו כדלקמן:**
- בתקופות הדיווח העוקבות ליצירת ההפרשה לירידת ערך בגין ההשקעה, תוצג ההשקעה בדוחות הכספיים **על פי הנמוך מבין:**
- סכום בר-ההשבה
 - חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני (לפני ההפרשה לירידת ערך).

טיפול בהפרשה לירידת ערך בתקופות עוקבות מניעת רישום כפול של הפסדים - דוגמה א'

בהמשך לנתוני הדוגמה הקודמת, נניח שחלק חברה א' בהפסדי חברה ב' לשנת 2009 הינו 250 ש"ח.
הסכום בר ההשבה של ההשקעה ליום 31 בדצמבר 2009 הינו 1,200 ש"ח.

טיפול בהפרשה לירידת ערך בתקופות עוקבות מניעת רישום כפול של הפסדים - דוגמה ב'

בהמשך לנתוני הדוגמה הקודמת, נניח שחלק חברה א' בהפסדי חברה ב' לשנת 2010 הינו 500 ש"ח.
הסכום בר ההשבה של ההשקעה ליום 31 בדצמבר 2010 הינו 1,200 ש"ח.

הבחנה בין ירידת ערך של עודפי עלות לבין ירידת ערך של השקעה בכלולה

במסגרת יישום שיטת השווי המאזני כולל חשבון ההשקעה עודפי עלות מזהים אשר נדרשים בחלקם להיות מופחתים באופן שיטתי לדוח רווח והפסד לאורך תקופת חייהם השימושיים. לפיכך יש תחילה לבדוק האם קיימת ירידת ערך בגין ע"ע כחלק מהיישום של שיטת השווי המאזני. לאחר מכן יש לבדוק האם קיימת ירידת ערך בהתאם ל-IAS 36 בהתאם להשקעה בכללותה. המשמעות הינה שרואים את ההשקעה במקשה אחת כנכס בודד.

כלומר - יישום שיטת שווי מאזני קודמת לבדיקת ירידת ערך לפי IAS 36.

הבחנה בין ירידת ערך של עודפי עלות לבין ירידת ערך של השקעה בכלולה - המחשה

ביום 31 בדצמבר 2008 רכשה חברה א' 20% מהון המניות של חברה ב' תמורת 220 אלפי ש"ח.

למועד הרכישה לחברה ב' שתי קרקעות בסך 200 אלפי ש"ח כנגד הון:

קרקע ב'	קרקע א'	(באלפי ש"ח)
100	100	עלות (ספרי חברה ב')
100	1,000	שווי הוגן

שווי הקרקעות ליום 31 בדצמבר 2009 הינו (באלפי ש"ח):

קרקע א'	500
קרקע ב'	800

חברה ב' לא ביצעה פעולות בשנת 2009 והרווח הנקי שלה הסתכם ב-0 ש"ח.

יש להתעלם ממסים.

נדרש:

הצג חשבון השקעה ליום 31 בדצמבר 2009.

ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים לגבי כל קבוצת נכסים:

- הסכום של הפסדים מירידת ערך שהוכר בדוח רווח והפסד במהלך התקופה והסעיף בדוח רווח והפסד (או הסעיפים) שבהם הסכום נכלל.
- הסכום של ביטול הפסדים מירידת ערך שהוכר בדוח רווח והפסד במהלך התקופה והסעיף בדוח רווח והפסד (או הסעיפים) שבהם הסכום נכלל.
- הסכום של הפסדים מירידת ערך בגין נכסים שנמדדים על בסיס הערכה מחדש שהוכר ישירות בהון (רווח כולל אחר) במהלך התקופה.
- הסכום של ביטול הפסדים מירידת ערך בגין נכסים שנמדדים על בסיס הערכה מחדש שהוכר ישירות בהון (רווח כולל אחר) במהלך התקופה.

בנוסף, יש לתת גילוי בגין הנושאים הבאים:

- מידע לגבי הפסד מהותי מירידת ערך שהוכר או בוטל
- מידע מצרפי להפסדים לא מהותיים שהוכרו או בוטלו
- גילוי לגבי הפסדים מצרפיים מהותיים מירידת ערך
- מוניטין שלא הוקצה באופן זמני
- אומדנים ששימשו לאמידת סכום בר השבה של יחידות מניבות-מזומנים שכוללות מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים בלתי מוגדר