

נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו



מרצה: שלומי שוב

IFRS 5

**Non-current Assets Held for Sale
and Discontinued**

התקן חל על כל הנכסים הבלתי שוטפים.

נכס בלתי שוטף מוגדר ב- IAS 1, ככל נכס אשר אינו עומד בקריטריונים הרלוונטיים לסיווג כנכס שוטף.

יש לציין כי בעוד כללי הסיווג וההצגה חלים על כל הנכסים הבלתי שוטפים, הרי שכללי המדידה אינם חלים על הנכסים הבאים:

1. נכסי מסים נדחים בהתאם ל- IAS 12.
2. נכסים הנובעים מהטבות לעובדים בהתאם ל- IAS 19.
3. נכסים פיננסיים שנמצאים בתחולת IFRS 9.
4. נדל"ן להשקעה המוצג בשווי הוגן בהתאם ל- IAS 40.
5. נכסים ביולוגים הנמדדים לפי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה – בהתאם ל- IAS 41.

3 מישורים לצורך הטיפול החשבונאי

טיפול חשבונאי בנכס בודד בלתי שוטף המוחזק למכירה
(הצגה, מדידה וגילוי)

טיפול חשבונאי בקבוצת מימוש המוחזקת למכירה
(הצגה, מדידה וגילוי)

פעילויות שהופסקו (הצגה וגילוי)

סיווג נכס בודד בלתי שוטף כמוחזק למכירה

בהתאם לתקן יש לסווג נכס בלתי שוטף כמוחזק למכירה כאשר הערך בספרים שלו יושב בעיקר באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש מתמשך.

בהתאם לתקן סיווג כאמור מתקיים **אם מתקיימים לגביו שני התנאים הבאים:**

1. זמינות למכירה מיידית.
2. הסתברות צפויה ביותר למכירה.

תנאי 1 - זמינות למכירה מיידית

הנכס נדרש להיות זמין למכירה מיידית **במצבו הנוכחי** בכפוף אך ורק לתנאים רגילים ומקובלים למכירת נכסים מסוג זה.

תנאי 2 – הסתברות צפויה ביותר למכירה

המכירה צריכה להיות צפויה ברמה גבוהה (highly probable). לעניין זה צפוי (probable) מוגדר בתקן כ"יותר סביר מאשר לא" וצפוי ביותר מוגדר כהסתברות גבוהה יותר באופן משמעותי (significantly) מאשר צפוי (בערך 70% - 75%).

התקן קובע כי לצורך הבחינה האם המכירה הינה צפויה ביותר נדרשים להתקיים התנאים הבאים:

1. להנהלה בעלת הסמכות המתאימה מחויבות לתוכנית מכירת הנכס.
2. החלה להיות מיושמת תוכנית אקטיבית לאיתור קונה והשלמת המכירה
3. הנכס צריך להיות משווק באופן אקטיבי למכירה במחיר סביר בהשוואה לשווי ההוגן של הנכס.
4. צפוי כי המכירה תושלם ותעמוד בכללי הכרה בתוך שנה ממועד הסיווג.

הארכה מותרת של תקופת ההשלמה

לאחר שנכס בלתי שוטף סווג לראשונה כמוחזק למכירה, ייתכנו אירועים או נסיבות אשר יאריכו את תקופת ההשלמה של המכירה מעבר לשנה.

התקן מכיר במספר אירועים או נסיבות, **שאינם בשליטת המוכר**, ושמאריכים את תקופת ההשלמה מעל שנה אך אינם גורמים לשינוי סיווג וזאת בתנאי שקיימות ראיות מספיקות שהישות המדווחת נותרה מחויבת לתוכנית המכירה.

לצורך כך, התקן מכיר בשלושה מקרים:

1. תנאים שנכפו על העברת הנכס על ידי אחרים.
2. תנאים שנכפו על ידי הקונה (או אחרים) כתוצאה מחתימה על הסכם רכישה מחייב. דוגמה למקרה כאמור הינה חברה שסיווגה בעבר מתקן ייצור מסוים כמוחזק למכירה. לאחר השגת הסכם מכירה מחייב התגלה, בבדיקה שנערכה מטעם הקונה, נזק סביבתי שלא היה ידוע קודם לכן. בעקבות כך החברה נדרשת על ידי הקונה לתקן את הנזק, דבר אשר יאריך את תקופת השלמת המכירה מעבר לשנה אחת.
3. היווצרות נסיבות בלתי צפויות, לדוגמה – משבר כלכלי.

הטיפול החשבונאי בנכס שסוג כמוחזק למכירה

הטיפול החשבונאי הוא בשני מישורים :

במישור המדידה

במישור ההצגה

מדידה של נכס בלתי שוטף מוחזק למכירה

יש לבצע הבחנה בין:

1. מועד הסיווג לראשונה

2. טיפול בתקופות עוקבות

1. מועד הסיווג לראשונה

במועד סיווג לראשונה של נכס בלתי שוטף כמוחזק למכירה יש לפעול בהתאם לשלבים הבאים:

- (1) עד למועד הסיווג יש למדוד את הנכס על פי כללי החשבונאות הרלוונטיים ולמצוא את ערכו בספרים ערב הסיווג.
 - (2) יש לבחון, במידת הצורך, את ירידת הערך של הנכס בהתאם ל- IAS 36 מאחר והעמדה של נכס למכירה יכולה להוות סממן לירידת ערך.
 - (3) החל ממועד הסיווג כמוחזק למכירה הנכס הבלתי שוטף **לא יופחת** ויימדד על פי הנמוך מבין הערך בספרים **והשווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה** (*).
- במידת הצורך יש להכיר בהפסד מירידת ערך בעת הסיווג הראשוני אם השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה נמוך מהערך בספרים.

2. טיפול בתקופות עוקבות

בכל תאריך מאזן עוקב למועד הסיווג לראשונה, יש למדוד את הנכס לפי הנמוך מבין ערכו בספרים לבין השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה:

במידה והשווי ההוגן נטו נמוך יותר יש להכיר בהפסד מירידת ערך.
לעומת זאת, במידה והשווי ההוגן נטו גבוה מהערך בספרים יש להכיר ברווח, אך לא מעבר להפסד המצטבר לירידת ערך שהוכר בהתאם ל- IFRS 5 או קודם לכן בהתאם ל- IAS 36.

בכל מקרה בתקופות העוקבות, אין לחשב הוצאות פחת.

חברה רכשה מכונת ייצור ביום 1 בינואר 2007 בעלות של 300,000 ש"ח. אורך החיים השימושיים של המכונה הוא 10 שנים. החברה מיישמת את מודל העלות, הפחתה בשיטת הקו הישר. אין ערך שייר (מס הכנסה=חשבונאות).

נתונים נוספים:

1. ביום 1.6.09 החלה הנהלת החברה בהכנת תוכנית מוסדרת למכירת המכונה.
2. ביום 1.8.09 גובשה התוכנית במלואה והמכונה פורסמה למכירה לרבות צבר ההזמנות שיוותר במידה ויימצא קונה.
3. עלויות המכירה נאמדו בשיעור של 2% מהתמורה שתתקבל.
4. בחודש 1/2010 נמכרה המכונה תמורת שוויה ההוגן.
5. החברה עורכת דוחות רבעוניים אשר מאושרים לפרסום חודשיים לאחר תאריך כל מאזן.
6. שיעור מס חברות / מס רווח הון – 20%.
7. החברה צופה רווחים חייבים במס.

דוגמה א' (המשך)

להלן נתונים על השווי ההוגן של המכונה לתאריכים שונים:

| שווי הוגן | תאריך |
|-----------|----------|
| 230,000 | 1.6.09 |
| 230,000 | 1.8.09 |
| 220,000 | 30.9.09 |
| 235,000 | 31.12.09 |

נדרש:

תאר את הטיפול החשבונאי במכונה בכל מאזן מדווח בשנת 2009.

הטיפול בנכס שסווג כמוחזק למכירה אשר אינו עומד עוד בתנאים

כאמור, התקן קובע כי במידה ולאחר שנכס בלתי שוטף סווג כבר כמוחזק למכירה והתנאים לסיווג אינם מתקיימים עוד, יש להפסיק ולסווג את הנכס כמוחזק למכירה. לכן, אין לבצע תיקון של מספרי השוואה (למעט מקרה של השקעה בחברה כלולה).

בהתאם לתקן יש למדוד את הנכס אשר מפסיק להיות מסווג כמוחזק למכירה **על פי הנמוך מבין:**

- א. ערכו בספרים ערב סיווגו כמוחזק למכירה תוך ביצוע התאמה בשל פחת, הפחתה או הערכה מחדש שהיו מוכרים אלמלא היה הנכס מסווג כמוחזק למכירה.
- ב. סכום בר השבה למועד ההחלטה שלא למכור את הנכס.

1. נכס בלתי שוטף שמיועד לנטישה

2. דיבידנד בעין

3. נכס בלתי שוטף שנרכש מלכתחילה לצורך מימוש

4. רכוש קבוע להשכרה הנמכר במהלך העסקים הרגיל לאחר השכרתו

5. אי קיום התנאים לסיווג בתקופות עוקבות

מישור 2 - קבוצת מימוש המוחזקת למכירה

קבוצת מימוש - מהי?

קבוצת מימוש הינה קבוצת נכסים המיועדת למימוש יחד **בעסקה אחת** על ידי מכירה או בדרך אחרת. קבוצת מימוש עשויה לכלול גם התחייבויות המיוחסות במישרין לנכסים המועברים בעסקה ומוניטין.

דוגמה לקבוצת מימוש היא חברת בת שמיועדת למימוש.

סיווג ראשוני של קבוצת מימוש כמוחזקת למכירה

בהתאם לתקן יש לסווג קבוצת מימוש כמוחזקת למכירה כאשר הערך בספרים שלה ייושב בעיקר באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש מתמשך.

יש ליישם את אותם תנאים שהתקן קובע לגבי נכס בלתי שוטף מוחזק למכירה: זמינות למכירה מיידית והסתברות צפויה ביותר למכירה.

הצגה של קבוצת מימוש מוחזקת למכירה

בהתאם לתקן יש להציג בנפרד על גבי הדוח על המצב הכספי ("מאזן") את הנכסים של קבוצת מימוש המוחזקת למכירה ומנגד, יש להציג בנפרד את ההתחייבויות של קבוצת המימוש.

חשוב להדגיש כי סעיפים אלו כוללים גם את הנכסים השוטפים וגם את ההתחייבויות השוטפות של קבוצת המימוש. בנוסף יש להדגיש כי **אין לקזז למספר אחד את הנכסים וההתחייבויות של קבוצת המימוש המוחזקת למכירה.**

מדידה של קבוצת מימוש מוחזקת למכירה

שלבי עבודה

1. קביעת הערך בספרים של קבוצת המימוש.
 2. מדידת קבוצת המימוש כמכלול לפי הנמוך מבין:
 - א. הערך בספרים שחושב
 - ב. שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה
- במידה ונוצר הפסד, יש להקצותו לנכסים שבתחולת IFRS 5 בלבד.

קבוצת מימוש המוחזקת למכירה

דוגמה

חברה מתכננת למכור קבוצה של נכסים כמקשה אחת.
להלן נתונים על הרכב הנכסים של הקבוצה:

| פריט | ערך בספרים בתחילת תקופת דיווח 1.1.08 | ערך בספרים בערב הסיווג 14.3.08 |
|---------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| מוניטין | 1,500 | 1,500 |
| נכסים בלתי מוחשיים מזוהים | 4,600 | 4,000 |
| רכוש קבוע לפי מודל העלות | 5,900 | 5,700 |
| מלאי | 2,400 | 2,200 |
| נכסים פיננסיים FVTOCI | <u>1,800</u> | <u>1,500</u> |
| | 16,200 | 14,900 |

קבוצת מימוש המוחזקת למכירה דוגמה (המשך)

נתונים נוספים:

1. ביום 14 במרץ 2008 התקיימו לראשונה התנאים לסיווג הקבוצה כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה.
2. השווי ההוגן של קבוצת המימוש בניכוי עלויות מכירה למועד זה הינו 13,000 ש"ח.

נדרש:

טיפול חשבונאי במועד הסיווג.

טיפול חשבונאי בתקופות עוקבות

שלבי הטיפול החשבונאי בתקופות עוקבות זהים לאלו שיושמו במועד הסיווג כאשר כאמור יש להפסיק ולמדוד את אותם נכסים שנמצאים בתחולת כללי המדידה של IFRS 5 לפי הכללים הרלוונטיים שלהם. כפועל יוצא, ייתכן כי בתקופה עוקבת ייווצר הפסד נוסף מירידת ערך של קבוצת המימוש או לחילופין ייווצר צורך לבטל הפסד מירידת ערך של קבוצת המימוש.

ביטול הפסד מירידת ערך של קבוצת מימוש

כאשר יש צורך לבטל הפסד מירידת ערך יש ליישם את העקרונות הבאים:

1. מוניטין שנמחק אינו חוזר.
2. לצורך הקצאת הביטול יש להגדיל רק את הערך בספרים של הנכסים שנמצאים בתחולת התקן.
3. אין להקצות לנכס מסוים רווח מעבר לירידת הערך המצטברת שהוכרה בגינו (הן בהתאם ל-IFRS 5 והן בהתאם ל-IAS 36 קודם לכן).

טיפול חשבונאי בתקופות עוקבות

דוגמה

חברה א' החליטה לממש ביום 15 באוקטובר 2007 פעילות המהווה קבוצת מימוש. הנח כי במועד זה מתקיימים התנאים לסיווג קבוצת המימוש כמוחזקת למכירה. להלן נתונים על הערך בספרים של נכסי והתחייבויות הקבוצה נכון ליום 15.10.07, ערב הסיווג:

| אלפי ש"ח | |
|--------------|-----------------------|
| 200 | מוניטין |
| 930 | נכסים בלתי מוחשיים |
| 360 | נכסים פיננסיים FVTOCI |
| 1,020 | רכוש קבוע |
| 250 | מסים נדחים |
| 520 | נכסים שוטפים |
| (870) | התחייבויות שוטפות |
| <u>(250)</u> | הפרשות |
| 2,160 | |

טיפול חשבונאי בתקופות עוקבות

דוגמה (המשך)

נתונים נוספים:

1. השווי ההוגן של קבוצת המימוש נאמד ליום הסיווג ב- 1,900 אלפי ש"ח ועלויות המכירה ב- 70 אלפי ש"ח.
2. נכון ליום 31.12.07 טרם נמכרה קבוצת המימוש ושוויה ההוגן נטו נאמד ב- 1,650 אלפי ש"ח.
3. להלן נתונים ליום 31.12.07 המתייחסים למדידת חלק מהנכסים וההתחייבויות הכלולים בקבוצת המימוש (באלפי ש"ח):

| גידול (קיטון) בנכס קיטון (גידול) בהתחייבות | |
|---|-----------------------|
| 50 | נכסים פיננסיים FVTOCI |
| (20) | מסים נדחים |
| (120) | נכסים שוטפים |
| (30) | התחייבויות שוטפות |

טיפול חשבונאי בתקופות עוקבות

דוגמה (המשך)

נתונים נוספים (המשך):

4. ביום 31.3.08 טרם נמכרה קבוצת המימוש אך התנאים לסיווג עדיין מתקיימים. לאותו מועד השווי ההוגן נטו הינו 1,950 אלפי ש"ח, כאשר 100 אלפי ש"ח מהגידול בשווי ההוגן של הקבוצה מיוחס לנכסים פיננסיים (FVTOCI) כל יתר הנכסים וההתחייבויות שאינם בתחולת התקן נותרו ללא שינוי).

נדרש:

1. הטיפול החשבונאי בקבוצת המימוש במועד הסיווג.
2. היתרות שיופיעו במאזן ליום 31.12.07 וליום 31.3.08 בגין קבוצת המימוש.

טיפול חשבונאי בתקופות עוקבות

נדרש 2 – 31.12.07

שלב א' – חישוב הערך בספרים של הקבוצה:

| ערך בספרים 31.12.07 לפני שלב ב' | שינוי | ערך בספרים 15.10.07 אחרי הסיווג | |
|------------------------------------|--------------|---------------------------------------|--------------------------|
| 868 | אין פחת | 868 | נכסים בלתי מוחשיים |
| 410 | 50 | 360 | נכסים פיננסיים FVTOCI |
| 952 | אין פחת | 952 | רכוש קבוע |
| 230 | (20) | 250 | מסים נדחים |
| 400 | (120) | 520 | נכסים שוטפים |
| (900) | (30) | (870) | התחייבויות שוטפות |
| <u>(250)</u> | --- | <u>(250)</u> | הפרשות |
| 1,710 | (120) | (1,830) | |

פעילות שהופסקה – מהי?

פעילות שהופסקה מוגדרת כרכיב של ישות מדווחת שסולק בפועל או מסווג כמוחזק למכירה אשר עומד באחד מהתנאים הבאים:

- א. מייצג קו עסקים **משמעותי נפרד** או אזור גיאוגרפי **משמעותי נפרד** של פעילויות;
- ב. מהווה חלק מתוכנית אחת למימוש קו עסקים משמעותי נפרד או אזור גיאוגרפי משמעותי נפרד של פעילויות; או,
- ג. מהווה חברה בת שנרכשה באופן בלעדי מתוך כוונה למכירתה מחדש.

הטיפול החשבונאי בפעילות שהופסקה (הצגה וגילוי בלבד)

קיימים שני שלבים לטיפול לאחר זיהוי הפעילות המופסקת:
שלב א' – קביעת מועד הסיווג כפעילות מופסקת;
שלב ב' – דרישות ההצגה והגילוי הנוספות שחלות על פעילות שהופסקה (הן בהיבט התוצאתי והן בהיבט התזרימי).

שלב א' – מועד הסיווג כפעילות מופסקת

בהתאם לתקן סיווג פעילות שהופסקה נעשה על פי **המוקדם מבין:**

- א. המועד שבו הישות המדווחת מממשת את הפעילות בפועל.
- ב. המועד שבו הפעילות עומדת בקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה (זמינות למכירה מיידית והסתברות צפויה ביותר למכירה).

שלב ב' – דרישות הצגה וגילוי

להלן דוגמה לאופן ההצגה של פעילות שהופסקה בדוח על הרווח הכולל:

| <i>2007</i> (*) | 2008 | |
|-----------------|------------|---|
| XXX | XXX | רווח מפעילויות נמשכות |
| <u>XXX</u> | <u>XXX</u> | רווח (הפסד) מפעילות שהופסקה (לאחר מסים) |
| XXX | XXX | רווח כולל לתקופה |

(*) הוצג מחדש

חברה פועלת בשני מגזרי פעילות – נדל"ן ומחשבים.
ביום 15 בינואר 2009 מוכרת החברה את מגזר הנדל"ן ברווח גדול.

הנחות:

- א. קיימת עמידה בקריטריונים לסיווג מגזר הנדל"ן כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה ב- 31.12.08.
- ב. לא קיימת עמידה בקריטריונים כאמור.

נדרש:

אילו דוחות כספיים יושפעו מהטיפול ההצגתי בפעילות המופסקת?
לצורך כך יש להתייחס לדוחות הבאים:
דוח על המצב הכספי ודוח רווח והפסד לשנת 2008 ולרבעון הראשון של שנת 2009.

גילוי לתזרימי המזומנים של הפעילויות שהופסקו

מעבר לדרישות ההצגה והגילוי בדוח רווח והפסד, דורש התקן לתת גילוי לתזרימי המזומנים נטו מפעילות שוטפת, פעילות השקעה ופעילות מימון בגין הפעילויות שהופסקו, לרבות בגין מספרי ההשוואה.

יחד עם זאת, בשונה ממה שנקבע לגבי הצגה בדוח רווח והפסד, התקן לא דורש לבצע את ההבחנה בין תזרימי המזומנים של הפעילות הנמשכת ובין התזרים מזומנים של הפעילות שהופסקה על גבי הדוח עצמו אלא מאפשר לתת במסגרת הביאורים גילוי לגבי התזרימים של הפעילות שהופסקה.

פעילות המחולקת כדיבידנד בעין

1

ביטול סיווג של פעילות שהופסקה

2

חברה כלולה שנרכשה מלכתחילה לצורך מכירתה

3

חברה בת שנרכשה מלכתחילה לצורך מכירתה

4