

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**סופיות מועד א (2017) - פתרון שאלת ירידת ערך ונכסים מוחזקים למכירה**

נכון ליום 31 בדצמבר 2016 יש לבחון ירידת ערך לחברת קיפי בשל קיומו של המוניטין כמו כן, ליום 31 בדצמבר 2016 אלמו עונה להגדרה של מוחזקת למכירה ועל כן יש ליישם את הוראות IAS 36 ו- IFRS 5 בגינה. בנוסף, מאחר והחברה מתכוונת לחלק כדיבידנד בעין 18% ממניות כרובי יש ליישם בגין חלק זה את IFRS 5 ו- IFRIC 17. בגין החברה עצמה אין סממנים לירידת ערך ולכן לא נדרש לבחון ירידת ערך בגינה.

**בחינת ירידת ערך מוניטין לחברת קיפי:**

**בחינת ירידת ערך של פעילות חברת קיפי בדוחות הכספיים המאוחדים**

		<u>חישוב מוניטין מגולם לצורך בחינת ירידת ערך</u>
900,000 / 70% =	1,285,714	מוניטין מגולם
		<u>ערך בספרים של נכסי היחידה לצורך בחינת ירידת ערך</u>
נתון- לפי הדוח הנפרד	500,000	מלאי
נתון- לפי הדוח הנפרד	700,000	לקוחות
נתון- לפי הדוח המאוחד בשל קיומם של עודפי עלות	2,000,000	מכונת ייצור א'
נתון- לפי הדוח הנפרד	2,500,000	מבנה בנשר
1,500,000 * 1/2 =	750,000	מבנה בישראל- מחסן
	<u>1,285,714</u>	מוניטין
	<u>7,735,714</u>	
	5,000,000	סכום בר השבה
נתון	<u>7,735,714</u>	ערך בספרים (עם מוניטין מגולם)
	<u>2,735,714</u>	ירידת ערך

**הקצאת ירידת ערך**

ירידת הערך תוקצה ראשית למוניטין, ולאחר מכן באופן יחסי לשאר נכסי היחידה שבתחולת התקן.

	1,285,714	מוניטין
2,735,714 - 1,285,714 =	1,450,000	ירידת ערך שתוקצה לשאר נכסי היחידה

לפי IAS 36 אין להפחית נכס מתחת לשווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה שלו. לפיכך, לצורך הקצאת ירידת הערך, יש לחשב את השווי ההוגן, בניכוי עלויות מכירה של מכונה א'.

**חישוב השווי ההוגן של מכונת ייצור א'**

תחזית תזרימי המזומנים:

2021	2020	2019	2018	2017	
400,000	150,000	310,000	330,000	250,000	תזרים נתון
			200,000		נטרול השקעה הונית לצורך החלפת רכיב (*)
400,000	150,000	310,000	530,000	250,000	תזרים מתוקן

(\*) במצב בו הנכס מורכב ממספר רכיבים בעלי אורך חיים שימושי שונה, יש לחשב את שווי השימוש לפי התקופה המקסימלית של הרכיבים המשמעותיים. בנוסף, יש לקחת בחשבון את התזרים הנדרש להחלפת הרכיבים בעלי אורך החיים הקצר יותר. עם זאת, בשל העובדה כי תזרים המזומנים מתפלג באופן אחיד, ואילו החלפת הרכיב מתבצעת בתום תקופה, יש לנטרלו מהחישוב ולהוסיף אותו בנפרד מהוון לפי התקופה המתאימה.

שיעור היוון כולל פריימת סיכון 8%

2021-2026	2020	2019	2018	2017	
ביאור א'	150,000	310,000	530,000	250,000	תזרים מתוקן
4	4	3	2	1	תקופה
1,359,182	110,254	246,088	454,390	231,481	ערך מהוון

PV ( PMT = 350,000 , N = 6, I = 8% ) = 1,849,152 ביאור א'- חישוב תזרים מזומנים מהוון ל- 2021-2026:

2,401,395 סך תזרימי המזומנים הנובעים מהמכונה

2,495,603 \* 1.08 ^ 0.5 = 2,495,603 התאמת התפלגות אחידה  
 200,000 / 1.08 ^ 2 = -171,468 בנטרול השקעה הונית לצורך החלפת רכיב  
 2,324,135 שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה מכונת ייצור א'

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

על כן, לא ניתן להקצות כלל ירידת ערך למכונת ייצור א' (ערך בספרים לפני ההקצאה נמוך מהשווי ההוגן, נטו).

הקצאת יתרת		
רגע אחרי	י"ע	רגע לפני
500,000		500,000
700,000		700,000
2,000,000		2,000,000
1,384,615	-1,115,385	2,500,000
415,385	-334,615	750,000
5,000,000	-1,450,000	6,450,000

מלאי  
לקוחות  
מכונת ייצור א'  
מבנה בנשר  
מבנה בישראל- מחסן  
סה"כ

**העמדת חברת אלמו כמוחזקת למכירה:**

חילוץ שער החליפין ש"ח-דולר ליום 31 בדצמבר 2016:  
נתון כי יתרת המלאי כולה בגין חברות קיפי ואלמו.

נתון	700,000	סך המלאי
נתון	500,000	מלאי קיפי
	200,000	מלאי אלמו בש"ח
נתון	62,500	מלאי אלמו בדולר
200,000 / 3.2 =	3.2	חילוץ שער סגירה

**ערך בספרים של נכסי היחידה:**

נתון	62,500	מלאי
נתון	46,875	לקוחות
540,000 / 3.2 =	168,750	מכונת ייצור ב'
1,500,000 / 3.2 =	468,750	קרקע בארה"ב
	746,875	סה"כ ערך בספרי
302,500 / 55% =	550,000	שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה
	-196,875	י"ע

רגע אחרי- ש"ח	שער חליפין	רגע אחרי- \$	הקצאת י"ע	רגע לפני	
200,000	3.2	62,500		62,500	מלאי
150,000	3.2	46,875		46,875	לקוחות
373,235	3.2	116,636	-52,114	168,750	מכונת ייצור ב'
1,036,765	3.2	323,989	-144,761	468,750	קרקע בארה"ב
1,760,000		550,000	-196,875	746,875	סה"כ

(\* אין נתונים על השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה של הקרקע ועל כן לא קיימת "רצפה" כבר במועד בחינת ירידת ערך לפי IAS 36. על כן, יש להקצות ירידת ערך הן למכונת ייצור ב' והן לקרקע בארה"ב.

**העמדת חברת כרובי כמוחזקת למכירה:**

**רכישת כרובי ביום 31.3.2016:**

נתון	3,000	מניות שנרכשו
	10,000	סה"כ כמות מניות
	30%	שיעור החזקה

**חישוב ההשקעה ליום 31.3.2016:**

(385,000 + 10,000 + 5,000) * 30% =	120,000	אקוויטי נרכש
PN	30,000	מוניטין
500,000 * 30% =	150,000	תמורת הרכישה

ביום 30.6.2016 הכריזה החברה על חלוקת 60% מהחזקתה במניות כרובי. הכרזת הדיבידנד בעין עונה להגדרת מוחזק למכירה לפי IFRS 5. לפיכך, החל ממועד ההכרזה החלק שיחולק ימדד לפי הנמוך מבין שווי ההוגן בניכוי עלויות חלוקה, לבין הערך בספרים. החברה תמשיך ליישם על יתרת ההשקעה את שיטת השווי המאזני. כמו כן, בהתאם ל- IFRIC 17 במועד ההכרזה תרשם התחייבות בגין דיבידנד לחלק לפי השווי ההוגן של הנכסים שיחולקו. ההתחייבות תשוער לשווי ההוגן בכל תקופת חתך כנגד הון.

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**תנועה בהשקעה ל- 31.3.2016-31.12.2016:**

$300,000 * 30% * 9/12 =$

150,000	פ. חלקי ברווח
<u>67,500</u>	
217,500	ו.י.

$(150,000 + 300,000 * 30% * 3/12) * 60% =$

$530,000 * 30% * 60% * (1 - 5%) =$

כניסה ל- IFRS 5 ביום 30.6.16

60%
<u>103,500</u>
90,630
<b>90,630</b>

יישום אקוויטי

40%
<u>87,000</u>

שווי הוגן בניכוי עלויות חלוקה 31.12.16

הנמוך מבין שווי הוגן לערך בספרים במועד הכניסה ל-IFRS 5

הערה: גם אם הייתה עולה טענה כי יש לבחון ירידת ערך להשקעה שנותרה (12%) במועד כוונת מכירתה - 18% (קרי - 30.6.16), שווי הוגן נטו גבוה מהערך בספרים ולכן לא הייתה מוכרת ירידת ערך.

$530,000 * 30% * 60% =$

**95,400**

**התחייבות בגין דיבידנד לחלק**

**נדרש: הצגת יתרות הנכסים וההתחייבויות ליום 31 בדצמבר 2016 בדוחותיה המאוחדים של החברה**

	מלאי	500,000	בגין קיפי
$1,000,000 - 150,000 =$	לקוחות	850,000	בנטרל לקוחות אלמו
	מכונת ייצור א'	2,000,000	
$1,500,000 * 1/2 + 415,385 + 1,384,615 =$	מבנים בישראל	2,550,000	
	נכסים מוחזקים למכירה	1,850,630	
	נכסים מוחזקים לחלוקה	90,630	
	השקעה בכרובי	87,000	
	התחייבות בגין דיבידנד לחלק	-95,400	

**פירוט הנכסים המוחזקים למכירה בהתאם לסעיף 38 ל- IFRS 5:**

200,000	מלאי
150,000	לקוחות
373,235	מכונת ייצור ב'
1,036,765	קרקע בארה"ב
<u>90,630</u>	השקעה בכרובי
1,850,630	