

פתרון שאלת וויט

נדרש 1 - הצגת הערך בספרים של היחידות מניבות המזומנים לימים 30 ביוני 2016 ו- 31 בדצמבר 2016

יחידה מניבת מזומנים קו ייצור משככי כאבים

מאחר ויחידה מניבת מזומנים זו אינה מכילה מוניטין או נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, הרי שהתקן אינו מחייב בדיקת ירידת ערך שנתית כל עוד לא קיים סימן שכזה. מאחר ולא נתון כי קיים סימן לירידת ערך בקו ייצור משככי הכאבים וההנחה הנתונה היא, שאלא אם נאמר אחרת בשאלה, לא מתקיימים סימנים שכאלה כי אז החברה לא צריכה לבדוק קיום ירידת ערך ותמשיך להציג את נכסיה על ערכם המלא. את הסעיפים המרכיבים את יחידה מניבת מזומנים זו נרשום לפי חלקה מתוך סך סעיפי החברה.

ערכה בספרים של יחידת מניבה מזומנים קו ייצור משככי כאבים ליום 30.06.2016

2,000,000 * 80% =
3,500,000 * 80% =
5,000,000 * 80% =

סעיף	סכום
מזומן	1,600,000
מלאי (*)	2,800,000
לקוחות	4,000,000
מכונות ייצור משככי כאבים	4,500,000
מפעל ייצור משככי כאבים (**)	6,000,000
סה"כ	18,900,000

(*) לאורך כל התקופות ערכו בספרים של המלאי נמוך משווי המימוש נטו שלו ולכן אין ירידת ערך בו בכל התקופות המדוברות.
(**) מאחר והמפעל נמדד בהתאם למודל הערכה מחדש כל חצי שנה יש למדוד אותו על פי שווי ההוגן.

ערכה בספרים של יחידת מניבה מזומנים קו ייצור משככי כאבים ליום 31.12.2016

2,500,000 * 80% =
1,500,000 * 80% =
2,000,000 * 80% =

סעיף	סכום
מזומן	2,000,000
מלאי (*)	1,200,000
לקוחות	1,600,000
מכונות ייצור משככי כאבים	4,000,000
מפעל ייצור משככי כאבים (**)	6,160,000
סה"כ	14,960,000

(*) לאורך כל התקופות ערכו בספרים של המלאי נמוך משווי המימוש נטו שלו ולכן אין ירידת ערך בו בכל התקופות המדוברות.
(**) מאחר והמפעל נמדד בהתאם למודל הערכה מחדש כל חצי שנה יש למדוד אותו על פי שווי ההוגן.

יחידות מניבות מזומנים קו ייצור כדורי שינה וחברת סקיינר

שתי היחידות מניבות המזומנים קו ייצור כדורי שינה וחברת סקיינר בתחולת IAS 36 עד ליום 30 ביוני 2016, בו החברה צופה את מכירת שתי החברות כמקשה אחת והן מסווגות יחדיו לקבוצת מימוש אחת ביום זה (כלומר, נכנסות לתחולת IFRS 5). על פי התקן יש לבצע בדיקת ירידת ערך במועד זה עקב כוונת מכירה זו. יש לערוך את חישוב ירידת הערך בשני שלבים- ראשית, נבדוק הצורך בירידת ערך בהתאם ל- IAS 36 ליחידות מניבות המזומנים קו ייצור כדורי שינה וסקיינר בנפרד, ולאחר נערוך את החישוב לקבוצת מימוש אחת בהתאם ל- IFRS 5.

קו ייצור כדורי שינה - חישוב ירידת ערך ליחידה מניבת המזומנים בהתאם לתקן IAS 36 ליום 30 ביוני 2016

נתון 3 א' קובע כי קיים סימן לירידת ערך בסקיינר ביום 30 ביוני 2016 (כוונת מכירה), לכן נבצע בדיקה. נבדוק ירידת ערך לפי חלקה של יחידת מניבה מזומנים זו מתוך סך סעיפי החברה.

חישוב ירידת ערך בספרים של יחידת מניבה מזומנים קו ייצור כדורי שינה בהתאם ל- IAS 36 ליום 30.06.2016:

2,000,000 * (1 - 80%) =
3,500,000 * (1 - 80%) =
5,000,000 * (1 - 80%) =

סעיף	ערך בספרים רגע לפני ירידת ערך IAS 36
מזומן	400,000
מלאי (*)	700,000
לקוחות	1,000,000
מכונות ייצור כדורי שינה	3,500,000
מפעל ייצור כדורי שינה (**)	1,500,000
סך הערך בספרים של היחידה רגע לפני בדיקת ירידת ערך	7,100,000
סכום בר השבה	6,500,000
ירידת הערך	600,000

(*) לאורך כל התקופות ערכו בספרים של המלאי נמוך משווי המימוש נטו שלו ולכן אין ירידת ערך בו בכל התקופות המדוברות.
(**) מאחר והמפעל נמדד בהתאם למודל הערכה מחדש כל חצי שנה יש למדוד אותו על פי שווי ההוגן.

את ירידת הערך ניתן לייחס למפעל ולמכונות הייצור וזאת עד לגובה "רצפת שווי הוגן" (שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה), כאשר בנכס המוערך מחדש ירידת הערך תזקף לקרן הון הערכה מחדש, ככל שקיימת. המלאי בתחולת IAS 2 ואילו המזומן והלקוחות בתחולת IAS 39 ולכן אינם בתחולת תקן IAS 36.

סעיף	ערך בספרים רגע לפני ירידת ערך IAS 36	ייחוס ירידת ערך	ערך בספרים לאחר ירידת ערך IAS 36
מזומן	400,000	-	400,000
מלאי	700,000	-	700,000
לקוחות	1,000,000	-	1,000,000
מכונות ייצור כדורי שינה	3,500,000	-525,000	2,975,000
מפעל ייצור כדורי שינה	1,500,000	-75,000	1,425,000
סה"כ	7,100,000	-600,000	6,500,000

ביאור 1
ביאור 1

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

ביאור 1- חישוב ייחוס ירידת הערך

$$1,500,000 - 1,500,000 * (1 - 5\%) = 75,000$$

$$600,000 * 1,500,000 / (1,500,000 + 3,500,000) = 180,000$$

$$\min(75,000, 180,000) = 75,000$$

$$180,000 - 75,000 = 105,000$$

75,000
180,000
75,000
105,000

מפעל ייצור כדורי שינה
ירידת הערך המקסימלית שניתן להקצות
ירידת הערך שנרצה לייחס בחישוב ראשוני
ירידת הערך שתיוחס:
ירידת ערך נוספת שיש לייחס לשאר הנכסים

$$3,500,000 - 3,000,000 * (1 - 5\%) = 650,000$$

$$600,000 * 3,500,000 / (1,500,000 + 3,500,000) = 420,000$$

$$\min(650,000, 420,000) = 420,000$$

650,000
420,000
420,000
105,000
525,000

מכונות ייצור כדורי שינה
ירידת הערך המקסימלית שניתן להקצות
ירידת הערך שנרצה לייחס בחישוב ראשוני
ירידת הערך שתיוחס:
ירידת ערך נוספת שיש לייחס בגין מה שלא יוחס למפעל
סך ירידת ערך שמיוחסת

$$420,000 + 105,000 =$$

סקיילר - חישוב ירידת ערך ליחידה מניבת המזומנים בהתאם ל- IAS 36 ליום 30 ביוני 2016

נתון 3 א' קובע כי קיים סימן לירידת ערך בסקיילר ביום 30 ביוני 2016 (כוונת מכירה), לכן נבצע בדיקה.

טבלת הפחתת ע"ע

$$385,000 * 4/10 =$$

$$825,000 * 4.5/5 =$$

סעיף	31.12.2015	הפחתה	30.06.2016 רגע לפני ירידת ערך IAS 36
מלאי	385,000	-231,000	154,000
מכונות ייצור משחות מאלחשות	825,000	-82,500	742,500
מוניטין	550,000	-	550,000
סה"כ	1,760,000	-313,500	1,446,500

יחידה מניבה מזומנים סקיילר ליום 30.06.2016 - חישוב סך ירידת ערך

$$1,100,000 =$$

$$3,025,000 + 154,000 =$$

$$9,350,000 * 4.5/5 + 742,000 =$$

$$\min(4,125,000, 3,630,000 * (1 - 5\%)) =$$

$$550,000 / 80\% =$$

סעיף	ערך בספרים רגע לפני ירידת ערך IAS 36
מזומן	1,100,000
מלאי (*)	3,179,000
מכונות ייצור משחות מאלחשות	9,157,500
מחסן (**)	3,448,500
מוניטין (מגולם)	687,500
סך הערך בספרים של היחידה רגע לפני בדיקת ירידת ערך	17,572,500
סכום בר השבה	17,100,000
ירידת הערך	472,500

נתון

(*) לאורך כל התקופות ערכו בספרים של המלאי נמוך משווי המימוש נטו שלו ולכן אין ירידת ערך בו בכל התקופות המדוברות.
(**) מאחר והמחסן בתחולת IFRS 5 אזי יש למדוד אותו כנמוך בין ערכו בספרים ושווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

מאחר וסך המוניטין המגולם גבוה מגובה ירידת הערך נייחס את כולה אליו.

סעיף	ערך בספרים רגע לפני ירידת ערך IAS 36	ייחוס ירידת ערך	ערך בספרים לאחר ירידת ערך IAS 36
מזומן	1,100,000	-	1,100,000
מלאי	3,179,000	-	3,179,000
מכונות ייצור משחות מאלחשות	9,157,500	-	9,157,500
מחסן	3,448,500	-	3,448,500
מוניטין (מגולם)	687,500	-472,500	215,000
סה"כ	17,572,500	-472,500	17,100,000

קבוצת מימוש קו ייצור כדורי שינה וסקיילר - חישוב ירידת ערך בהתאם לתקן IFRS 5 ליום 30 ביוני 2016

$$16,282,893 * (1 - 5\%) + 6,842,105 * (1 - 5\%) =$$

סעיף	ערך בספרים רגע לפני ירידת ערך IFRS 5
מזומן (כדורי שינה)	400,000
מלאי (כדורי שינה)	700,000
לקוחות (כדורי שינה)	1,000,000
מכונות ייצור כדורי שינה	2,975,000
מפעל ייצור כדורי שינה	1,425,000
מזומן (סקיילר)	1,100,000
מלאי (סקיילר)	3,179,000
מכונות ייצור משחות מאלחשות (סקיילר)	9,157,500
מחסן (סקיילר)	3,448,500
מוניטין (מגולם) (סקיילר)	215,000
סה"כ	23,600,000
שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה	21,968,748
ירידת הערך	1,631,252

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

את ירידת הערך ניתן לייחס למוניטין, למכונות הייצור, למפעל ולמחסן. מאחר ואנו בתחולת IFRS 5 לא קיימת עוד "רצפת שווי הוגן".

	ערך בספרים לאחר ירידת	ייחוס ירידת	ערך בספרים רגע לפני ירידת	סעיף
	ערך IFRS 5	ערך	ערך IFRS 5	
	400,000	-	400,000	מזומן (כדורי שינה)
	700,000	-	700,000	מלאי (כדורי שינה)
	1,000,000	-	1,000,000	לקוחות (כדורי שינה)
ביאור 2	2,727,243	-247,757	2,975,000	מכונת ייצור כדורי שינה
ביאור 2	1,306,327	-118,673	1,425,000	מפעל ייצור כדורי שינה
	1,100,000	-	1,100,000	מזומן (סקיילר)
	3,179,000	-	3,179,000	מלאי (סקיילר)
ביאור 2	8,394,868	-762,632	9,157,500	מכונות ייצור משחות מאלחשות (סקיילר)
ביאור 2	3,161,311	-287,189	3,448,500	מחסן (סקיילר)
ביאור 2	-	-215,000	215,000	מוניטין (מגולם) (סקיילר)
	21,968,748	-1,631,252	23,600,000	סה"כ

ביאור 2 - חישוב ייחוס ירידת הערך

ראשית יש להקצות ירידת ערך לכל יתרת המוניטין המגולם, לאחר נקצה ליתרת הנכסים (מכונות ייצור, מפעל ומחסן) באופן יחסי בהתאם לערכם בספרים.

	1,631,252	סך ירידת ערך להקצאה מוניטין (מגולם)
	<u>215,000</u>	
1,631,252 - 215,000 =	1,416,252	יתרת ירידת ערך לייחוס
2,975,000 + 1,425,000 + 9,157,500 + 3,448,500 =	17,006,000	סך יתרת הנכסים להם ניתן להקצות ירידת ערך:
1,416,252 * 2,975,000 / 17,006,000 =	247,757	מכונות ייצור כדורי שינה
1,416,252 * 1,425,000 / 17,006,000 =	118,673	מפעל ייצור כדורי שינה
1,416,252 * 9,157,500 / 17,006,000 =	762,632	מכונות ייצור משחות מאלחשות
1,416,252 * 3,448,500 / 17,006,000 =	287,189	מחסן

מרגע כניסה לתחולת IFRS 5 כל ירידת הערך נזקפת לרווח או הפסד (גם במקרה שבו קיימת יתרת קרן הערכה מחדש).

קבוצת מימוש קו ייצור כדורי שינה וסקיילר - טיפול ליום 31 בדצמבר 2016

בהתאם לנתון 3 ב', ביום 31.12.2016 השתנה צפי החברה באשר למכירת קו ייצור כדורי שינה ולכן יש להוציא אותו מתחולת IFRS 5 מה שיגרור טיפול בהתאם לסעיף 27 לתקן- מדידת הנכסים השוטפים ביחידה מניבת המזומנים לפי הנמוך מבין: 1. ערכם בספרים לפני הסיווג כמוחזק למכירה בתיאום לפחת, הפחתות והערכות מחדש שהיו מוכרים אילו לא הנכס היה מסווג כמוחזק למכירה, לבין 2. הסכום בר ההשבה שלו במועד היציאה מסווג כמוחזק למכירה. את סקיילר יש להמשיך ולמדוד לפי כללי המדידה של IFRS 5.

קו ייצור כדורי שינה - חישוב ירידת ערך ליחידה מניבת המזומנים ליום 31 בדצמבר 2016

נתון 3 ב' קובע כי קיים סימן לירידת ערך בקו ייצור כדורי שינה ביום 31 בדצמבר 2016, לכן נבצע בדיקה לירידת ערך:

חישוב ירידת ערך בספרים של יחידה מניבה מזומנים קו ייצור כדורי שינה בהתאם לתקן IAS 36 ליום 31.12.2016:

	ערך בספרים רגע לפני ירידת	סעיף
	ערך IAS 36	
2,500,000 * (1 - 80%) =	500,000	מזומן
1,500,000 * (1 - 80%) =	300,000	מלאי (*)
2,000,000 * (1 - 80%) =	400,000	לקוחות
	2,500,000	מכונות ייצור כדורי שינה
	1,540,000	מפעל ייצור כדורי שינה (**)
	5,240,000	סך הערך בספרים של היחידה רגע לפני בדיקה
נתון	4,100,000	סכום בר השבה
	1,140,000	ירידת הערך

(*) לאורך כל התקופות ערכו בספרים של המלאי נמוך משווי המימוש נטו שלו ולכן אין ירידת ערך בו בכל התקופות המדוברות.
 (**) מאחר והמפעל נמדד בהתאם למודל הערכה מחדש כל חצי שנה יש למדוד אותו על פי שווי הוגן.

את ירידת הערך ניתן לייחס למפעל ולמכונות הייצור וזאת עד לגובה "רצפת שווי הוגן" (שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה), כאשר מנכס המוערך מחדש ירידת הערך תזקק לקרן הון הערכה מחדש. המזומן, המלאי והלקוחות בתחולת IAS 39 ולכן אינם בתחולת IAS 36.

	ערך בספרים לאחר ירידת	ייחוס ירידת	ערך בספרים רגע לפני ירידת	סעיף
	ערך IAS 36	ערך	ערך IAS 36	
	500,000	-	500,000	מזומן
	300,000	-	300,000	מלאי (*)
	400,000	-	400,000	לקוחות
ביאור 4	1,437,000	-1,063,000	2,500,000	מכונות ייצור כדורי שינה
ביאור 4	1,463,000	-77,000	1,540,000	מפעל ייצור כדורי שינה
	4,100,000	-1,140,000	5,240,000	סה"כ

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

ביאור 4 - חישוב ייחוס ירידת הערך

$$1,540,000 - 1,540,000 * (1 - 5\%) = 77,000$$

$$1,140,000 * 1,540,000 / (1,540,000 + 2,500,000) = 434,554$$

$$\min(77,000, 434,554) = 77,000$$

$$434,554 - 77,000 = 357,554$$

77,000
434,554
77,000
357,554

מפעל ייצור כדורי שינה
ירידת הערך המקסימלית שניתן להקצות
ירידת הערך שנרצה לייחס בחישוב ראשוני
ירידת הערך שתיוחס:
ירידת ערך נוספת שיש לייחס לשאר הנכסים

$$2,500,000 - 1,500,000 * (1 - 5\%) = 1,075,000$$

$$1,140,000 * 2,500,000 / (1,540,000 + 2,500,000) = 705,446$$

$$\min(1,075,000, 705,446) = 705,446$$

1,075,000
705,446
705,446
357,554
1,063,000

מכונות ייצור כדורי שינה
ירידת הערך המקסימלית שניתן להקצות
ירידת הערך שנרצה לייחס בחישוב ראשוני
ירידת הערך שתיוחס:
ירידת ערך נוספת שיש לייחס בגין מה שלא יוחס למפעל
סך ירידת ערך שמייוחסת

$$705,446 + 357,554 =$$

קבוצת מימוש סקייילר - חישוב השבת ירידת ערך בהתאם ל- IFRS 5 ליום 31 בדצמבר 2016

על פי IFRS 5 יש בכל מועד דיווח להעמיד את קבוצת המימוש בערך הנמוך מבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה ערכה בספרים.

טבלת הפחתת ע"ע

$$385,000 * 0/10 =$$

לא מופחת.

סעיף	יתרות ליום 30.06.2016	הפחתה	רגע לפני ירידת ערך IFRS 5 31.12.2016
מלאי	154,000	-154,000	-
מכונות ייצור משחות מאלחשות	ראו להלן		
סה"כ	154,000	-154,000	-

יחידה מניבה מזומנים סקייילר ליום 31.12.2016 - חישוב סך ירידת ערך

נתון
4,478,500 + 0 =
חושב
חושב

סעיף	ערך בספרים רגע לפני ירידת ערך IFRS 5	מזומן
	1,855,000	
מלאי (*)	4,478,500	
מכונות ייצור משחות מאלחשות (**)	8,394,868	
מחסן (**)	3,161,311	
סה"כ	17,889,678	

$$19,513,971 * (1 - 5\%) =$$

שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה	18,538,272
השבת ירידת הערך	648,594
סך ירידת הערך שהוכרה בעבר	1,599,822
סך ירידת הערך שניתן להשיב	648,594

$$\min(648,594, 1,599,822) =$$

(*) לאורך כל התקופות ערכו בספרים של המלאי נמוך משווי המימוש נטו שלו ולכן אין ירידת ערך בו בכל התקופות המדוברות.
(**) נכנס לתחולת המדידה של IFRS 5 ולכן אין להפחית.

את השבת ירידת הערך ניתן לייחס למכונות הייצור ולמחסן.

ביאור 5

ביאור 5

סעיף	ערך בספרים רגע לפני השבת ירידת ערך IFRS 5	ייחוס השבת ירידת ערך	ערך בספרים לאחר השבת ירידת ערך IFRS 5
מזומן	1,855,000	-	1,855,000
מלאי (סקייילר)	4,478,500	-	4,478,500
מכונות ייצור משחות מאלחשות (סקייילר)	8,394,868	471,165	8,866,032
מחסן (סקייילר)	3,161,311	177,430	3,338,740
סה"כ	17,889,678	648,594	18,538,272

ביאור 5 - חישוב ייחוס השבת ירידת הערך

יש להקצות את השבת ירידת ערך למכונות ייצור ולמחסן באופן יחסי בהתאם לערכם בספרים.

יתרת השבת ירידת ערך לייחוס	648,594
סך יתרת הנכסים שניתן להקצות אליהם ירידת ערך:	11,556,178
מכונות ייצור משחות מאלחשות	471,165
מחסן	177,430

$$8,394,868 + 3,161,311 =$$

$$648,594 * 8,394,868 / 11,556,178 =$$

$$648,594 * 3,161,311 / 11,556,178 =$$

גדרש 2 - שחזור יתרת קרן הון הערכה מחדש ליום 31 בדצמבר 2016

מעגל קרן הון הערכה מחדש בגין המפעלים

$$6,000,000 - 5,600,000 * 19.5/20 =$$

$$1,500,000 - 1,400,000 * 19.5/20 =$$

אין צורך לקחת בחשבון את ירידת הערך בעת כניסה לתחולת IFRS 5 מאחר שיצאנו מתחולתו בסוף השנה.

$$675,000 * 0.5/19.5 =$$

$$6,160,000 - 6,000,000 * 19/19.5 =$$

$$1,540,000 - 1,500,000 * 19/19.5 =$$

חושב

י.פ. קרן ליום 31.12.2015	-
הערכה מחדש מפעל ייצור משככי כאבים ביום 30.06.2016	540,000
הערכה מחדש מפעל ייצור כדורי שינה ביום 30.06.2016	135,000
יתרת קרן 30.06.2016	675,000
הפחתת קרן בקצב הפחת לעודפים הערכה מחדש מפעל ייצור משככי כאבים ביום 31.12.2016	-17,308
הערכה מחדש מפעל ייצור כדורי שינה 31.12.2016	313,846
ירידת ערך מפעל ייצור כדורי שינה 31.12.2016	78,462
יתרת קרן 31.12.2016	-77,000
יתרת קרן 31.12.2016	973,000