



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21

ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים

אפריל, 2010

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org, website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים על נוסח תקני חשבונאות בינלאומיים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: PublicSectorPubs@ifac.org, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 –

ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים

אפריל 2010

תוכן עניינים

<u>סעיף</u>	
1	מטרת התקן
2-13	תחולה
14-23	הגדרות
15	ישויות ממשלתיות עסקיות
16-21	נכסים המניבים מזומנים
22	פחת
23	ירידת ערך
24-34	זיהוי נכס שתיתכן ירידה בערכו
35-50	מדידת סכום בר ההשבה משירות
40-43	שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה
44-50	שווי שימוש
45-47	גישת עלות שחלוף מופחתת
48	גישת עלות השיקום
49	גישת יחידות שירות
50	יישום הגישות
51-57	הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך
58-70	ביטול הפסד מירידת ערך
71-72	שינוי יעוד של נכסים
73-79	גילוי
80-81	הוראות מעבר
82-83	תחילה
79-85	שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 1 - סימנים לירידת ערך - דוגמאות
	נספח 2 - מדידה של הפסד מירידת ערך - דוגמאות
	נספח 3 – בטל
	נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך
	נכסים שאינם מניבים מזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר
	הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים
	נספח 5 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך
	נכסים שאינם מניבים מזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר
	36 (מתוקן 2004), ירידת ערך נכסים

**תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21 –
ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים**

א פ ר י ל 2010

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית.

תקני חשבוונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבוונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון. הנוסח המחייב של תקני חשבוונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית ככלל חשבוני בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1 - 85. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבוונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע נהלים שעל ישות ליישם בכדי לקבוע האם ירד ערכם של נכסים שאינם מניבים מזומנים, ובכדי להבטיח כי הפסדים מירידות ערך הוכרו. התקן אף מציין מתי ישות תבטל הפסד מירידת ערך וקובע דרישות גילוי.

תחולה

2. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר, תיישם תקן זה לצורך הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, למעט:

- (א) מלאי (ראה תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 12, מלאי);
- (ב) נכסים הנובעים מחוזי הקמה (ראה תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה);
- (ג) נכסים פיננסיים אשר נכללים בתחולת תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 15, מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה;
- (ד) נדל"ן להשקעה הנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן (ראה תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 16, נדל"ן להשקעה);

(ה) רכוש קבוע שאינו מניב מזומנים, הנמדד בסכומים המוערכים מחדש (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע);

(ו) נכסים אחרים שלגביהם דרישות הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכללות בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

3. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

4. ישויות ממשלתיות המחזיקות בנכסים המניבים מזומנים כמוגדר בסעיף 14, יישמו את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, *ירידת ערך נכסים המניבים מזומנים*, לגבי נכסים אלה. ישויות ממשלתיות אשר מחזיקות בנכסים שאינם מניבים מזומנים, יישמו את דרישות תקן זה לגבי נכסים שאינם מניבים מזומנים.

5. תקן זה מוציא מתחולתו ירידת ערך נכסים המטופלים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים. ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 או תקן חשבונאות מספר 15, ולפיכך אינן כפופות להוראות תקן זה. ישויות ממשלתיות, שאינן ישויות ממשלתיות עסקיות, מיישמות את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, *ירידת ערך נכסים המניבים מזומנים* לגבי נכסיהן המניבים מזומנים ומיישמות תקן זה לגבי נכסיהן שאינם מניבים מזומנים. סעיפים 6 עד 13 מסבירים את התחולה של תקן זה ביתר פירוט.

6. תקן זה חל גם על נכסים בלתי מוחשיים שאינם מניבים מזומנים. ישויות מיישמות את דרישות תקן זה לצורך הכרה ומדידה של הפסדים מירידת ערך, וביטול הפסדים מירידת ערך, הקשורים בנכסים בלתי מוחשיים שאינם מניבים מזומנים.

7. תקן זה אינו חל על מלאי ונכסים הנובעים מחוזי הקמה, מאחר שקיימים תקני חשבונאות ממשלתיים, אשר חלים על נכסים אלה, הכוללים דרישות בדבר הכרה ומדידה של נכסים כאמור.

8. תקן זה אינו חל על נכסים פיננסיים הכלולים בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 15, *מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה*. ירידת ערך של נכסים אלה תטופל במסגרת תקן חשבונאות ממשלתי שיגובש על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, על בסיס תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*, המטפל בהכרה ובמדידה של מכשירים פיננסיים.

9. תקן זה אינו דורש יישום של מבחן לירידת ערך לגבי נדל"ן להשקעה הנמדד לפי שווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, *נדל"ן להשקעה*. זאת מכיוון שבהתאם למודל השווי ההוגן המפורט בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, *נדל"ן להשקעה* נמדד לפי שווי הוגן במועד הדיווח, וכל ירידת ערך תובא בחשבון בעת ההערכה של הנכס.

10. תקן זה אינו דורש יישום מבחן לירידת ערך לגבי נכסים שאינם מניבים מזומנים המוצגים בסכומים המוערכים מחדש, בהתאם לטיפול החלופי המותר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, *רכוש קבוע*. זאת מכיוון שבהתאם לטיפול החלופי המותר המפורט בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, נכסים יוערכו מחדש בתדירות מספקת, כדי להבטיח שנכסים אלה יוצגו בסכום שאינו שונה באופן מהותי משוויים ההוגן במועד הדיווח, וכל ירידת ערך תובא בחשבון לצורך ההערכה. בנוסף, הגישה שאומצה בתקן זה לצורך מדידת סכום בר ההשבה משירות היא, כי אין זה סביר שסכום בר ההשבה משירות של נכס, יהיה נמוך באופן מהותי מסכום הערכה מחדש של נכס, וכי כל הבדלים מסוג זה, יהיו קשורים לעלויות מימוש של הנכס.

11. באופן עקבי עם הדרישות בסעיף 4 לעיל, פריטי רכוש קבוע המסווגים כנכסים מניבים מזומנים, כולל אלה המוצגים בסכומים מוערכים מחדש בהתאם לטיפול החלופי המותר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 או תקן חשבונאות מספר 15.

12. השקעות ב:

(א) ישויות נשלטות, כהגדרתן בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים*;

(ב) ישויות כלולות, כהגדרתן בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, *הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות*; וכן,

(ג) עסקאות משותפות, כהגדרתן בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות*;

הן נכסים פיננסיים שאינם כלולים בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 15. כאשר השקעות אלה מסווגות כנכסים מניבים מזומנים, הן מטופלות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, *ירידת ערך נכסים המניבים מזומנים*. כאשר נכסים אלה הם נכסים שאינם מניבים מזומנים, הם מטופלים בהתאם לתקן זה.

13. הקדמה לתקני דיווח כספיים בינלאומיים שפורסמה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB), מסבירה כי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) גובשו בכדי לחול על דוחות כספיים של כל הישויות למטרות רווח. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בסעיף 14 להלן. ישויות אלה מהוות ישויות למטרות רווח. לפיכך, הן נדרשות לעמוד בדרישות תקני דיווח כספי בינלאומיים.

הגדרות

14. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא אחד מהבאים:

(א) פרק הזמן שלאורכו הנכס חזוי לשמש את הישות; או,

(ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, שחזויות לנבוע לישות מהנכס.

הפסד מירידת ערך של נכס שאינו מניב מזומנים (an Impairment loss of a non-cash-generating asset) הוא הסכום בו הערך בספרים של נכס עולה על הסכום בר ההשבה שלו משירות.

ירידת ערך (an Impairment) היא הפסד של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות של נכס, מעבר להכרה השיטתית בהפסד של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות של הנכס באמצעות פחת.

ישות ממשלתית עסקית (Government Business Enterprise) משמעותה ישות בעלת כל המאפיינים הבאים:

(א) ישות בעלת היכולת להתקשר בחוזה בשם עצמה;

(ב) הוקנתה לה הסמכות הפיננסית והתפעולית לנהל עסקים;

(ג) מוכרת סחורות או מספקת שירותים, במהלך עסקיה הרגיל, לישויות אחרות, ברווח או תוך השבה מלאה של העלויות;

(ד) אינה נסמכת על מימון ממשלתי מתמשך, על מנת להיות עסק חי (למעט, רכישת תפוקות בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים); וכן,

(ה) נשלטת על ידי ישות ממשלתית.

נכסים מניבים מזומנים (Cash generating assets) הם נכסים שמטרת החזקתם העיקרית היא להניב תשואה מסחרית.

נכסים שאינם מניבים מזומנים (Non-cash-generating assets) הם נכסים שאינם נכסים מניבים מזומנים.

סכום בר השבה משירות (Recoverable service amount) הוא הגבוה מבין השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה של נכס שאינו מניב מזומנים לבין שווי השימוש בנכס.

עלויות מימוש (Cost of disposal) הן עלויות תוספתיות, שניתן לייחסן במישרין למימוש של נכס, למעט עלויות מימון והוצאות מסים על ההכנסה.

ערך בספרים (Carrying amount) של נכס הוא הסכום שבו מוכר בדוח על המצב הכספי, לאחר ניכוי כל פחת שנצבר בגינו ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו בגינו.

פחת (הפחתה) (Depreciation (Amortization)) הוא ההקצאה השיטתית של הסכום בר-פחת של נכס על פני אורך חייו השימושיים.

שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה (Fair value less costs to sell) הוא הסכום שניתן לקבל ממכירת נכס, בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי עלויות מימוש.

שווי שימוש של נכס שאינו מניב מזומנים (Value in use of a non-cash-generating asset) הוא הערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס.

שוק פעיל (An active market) הוא שוק בו מתקיימים כל התנאים הבאים:

(א) הפריטים הנסחרים בשוק הם הומוגניים;

(ב) ניתן למצוא, בדרך כלל, קונים מרצון ומוכרים מרצון בכל עת; וכן,

(ג) מחירים זמינים לציבור.

ישויות ממשלתיות עסקיות

15. ישויות ממשלתיות עסקיות כוללות הן ישויות מסחריות, כגון שירותים ציבוריים, והן ישויות פיננסיות, כגון מוסדות פיננסיים. ישויות ממשלתיות עסקיות אינן שונות במהותן מישויות העוסקות בפעילויות דומות במגזר הפרטי. ישויות אלה פועלות, בדרך כלל, למטרות רווח, למרות שלחלקן יש מחויבויות בהיקף מוגבל למתן שירות לקהילה, לפיהן הן נדרשות לספק ליחידים ולארגונים מסוימים בקהילה, סחורות ושירותים, ללא תמורה או בתמורה סמלית.

נכסים המניבים מזומנים

16. נכסים המניבים מזומנים הם נכסים שמטרת החזקתם העיקרית היא להניב תשואה מסחרית. נכס מניב תשואה מסחרית כאשר הוא משמש באופן עקבי לזה שאומץ על ידי ישות למטרת רווח. החזקת נכס במטרה להניב תשואה מסחרית, מצביעה על כך שהישות מתכוונת להניב תזרימי מזומנים חיוביים מהנכס (או מהיחידה מניבת המזומנים שהנכס מהווה חלק ממנה) ולהשיג תשואה מסחרית המשקפת את הסיכון הכרוך בהחזקת הנכס.

ניתן להחזיק בנכס במטרה עיקרית להניב תשואה מסחרית, אף אם הנכס אינו עומד במטרה זו במהלך תקופת דיווח מסוימת. ולהיפך, נכס עשוי להוות נכס שאינו מניב מזומנים אף אם הוא נמצא בנקודת איזון (breaking even) או מניב תשואה מסחרית במהלך תקופת דיווח מסוימת. אלא אם נאמר אחרת, התייחסות לנכס או לנכסים בסעיפים הבאים של תקן זה מהווה התייחסות לנכס או לנכסים שאינם מניבים מזומנים.

17. קיימות נסיבות מסוימות בהן ישויות ממשלתיות עשויות להחזיק בנכסים מסויימים במטרה עיקרית להניב תשואה מסחרית, אף על פי שרוב הנכסים אינם מוחזקים למטרה זו. לדוגמה, בית חולים עשוי להפעיל בנין עבור חולים תמורת תשלום. נכסים המניבים מזומנים של ישות ממשלתית עשויים לפעול באופן בלתי תלוי בנכסים שאינם מניבים מזומנים של הישות. לדוגמה, המדינה עשויה לגבות אגרה בגין שימוש בכבישים מסויימים לצד הפעלת כבישים ציבוריים ללא תמורה.

18. במקרים מסויימים, נכס עשוי להניב תזרימי מזומנים אף על פי שהוא מוחזק בעיקר למטרות הספקת שירות. לדוגמה, מפעל לסילוק פסולת פועל למטרת סילוק בטוח של פסולת רפואית הנוצרת בבתי חולים ממשלתיים, אולם המפעל מטפל על בסיס מסחרי גם בכמות קטנה של פסולת רפואית הנוצרת על ידי בתי חולים פרטיים אחרים. הטיפול בפסולת רפואית מבתי חולים פרטיים הינו משני לפעילות המפעל, ולא ניתן להפריד במקרה זה בין נכסים המניבים מזומנים לבין נכסים שאינם מניבים מזומנים.

19. במקרים אחרים, נכס עשוי להניב תזרימי מזומנים ובנוסף לשמש למטרות שאינן מניבות מזומנים. לדוגמה, בבית חולים ציבורי ישנן עשר מחלקות, תשע מתוכן פועלות על בסיס מסחרי עבור חולים המטופלים בתשלום, והמחלקה הנותרת משמשת חולים המטופלים ללא תשלום. חולים מכל המחלקות משתמשים במשותף במתקנים אחרים של בית החולים (כגון חדרי ניתוח). יש להתחשב במידה שבה הנכס מוחזק במטרה להניב תשואה מסחרית, על מנת לקבוע האם על הישות ליישם את הוראות תקן זה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26. במידה, כמו בדוגמה זו, הרכיב שאינו מניב מזומנים מהווה רכיב זניח להסדר בכללותו, על הישות ליישם את הוראות תקן חשבונאות חשבונאות מספר 26, ולא את הוראות תקן זה.

20. במקרים מסויימים, לא ברור אם המטרה העיקרית של החזקת נכס היא להניב תשואה מסחרית. במקרים אלה, הכרחי להעריך את משמעותיות תזרימי המזומנים. עשוי להיות קושי לקבוע את מידת המשמעותיות של הפקת תזרימי מזומנים מהנכס כך שיש ליישם תקן זה ולא תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26. יש להפעיל שיקול דעת על מנת לקבוע איזה תקן ליישם. ישות מפתחת אמות מידה על מנת שהיא תוכל להפעיל שיקול דעת זה באופן עקבי בהתאם להגדרת נכסים שאינם מניבים מזומנים ונכסים המניבים מזומנים, ובהתאם להנחיות המתייחסות בסעיפים 16-20. סעיף 72 דורש מישות לתת גילוי לאמות המידה

ששימשו אותה בהפעלת שיקול דעת זה. עם זאת, בהתחשב במטרות הכלליות של רוב הישויות הממשלתיות, פרט לישויות ממשלתיות עסקיות, ההנחה היא שנכסים אינם מניבים מזומנים, ולפיכך יש ליישם תקן זה.

21. נכסים המוחזקים על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות הם נכסים המניבים מזומנים. ישויות ממשלתיות שאינן ישויות ממשלתיות עסקיות עשויות להחזיק נכסים על מנת להניב תשואה מסחרית. למטרות תקן זה, נכס המוחזק על ידי ישות ממשלתית שאינה ישות ממשלתית עסקית, מסווג כנכס המניב מזומנים, אם הנכס (או היחידה שהנכס מהווה חלק ממנה) מופעל במטרה להניב תשואה מסחרית בדרך של הספקת סחורות או שירותים לצדדים חיצוניים.

פחת

22. פחת והפחתה הם הקצאה שיטתית של סכום בר-הפחת של נכס, על פני אורך חייו השימושיים. במקרה של נכס בלתי מוחשי, בדרך כלל נעשה שימוש במונח "הפחתה" במקום "פחת". לשני המונחים משמעות זהה.

ירידת ערך

23. התקן מגדיר "ירידת ערך" כהפסד של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות של נכס, מעבר להכרה השיטתית בהפסד של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות של הנכס באמצעות פחת (הפחתה). לפיכך, ירידת ערך משקפת ירידה בתועלתו של הנכס לישות אשר שולטת בו. לדוגמה, לישות עשוי להיות מתקן למטרת אחסון צבאי שאינו בשימוש יותר. בנוסף, עקב המהות המיוחדת של המתקן ומיקומו, אין זה סביר כי ניתן יהיה להחכירו או למכרו, ולכן הישות אינה מסוגלת להניב תזרימי מזומנים מהחכרה או ממימוש הנכס. הנכס נחשב כנכס שערכו ירד, מאחר שהוא אינו מסוגל עוד לספק לישות פוטנציאל שירות - התועלת שלו לישות בתרומה להשגת מטרותיה, היא נמוכה או אפסית.

זיהוי נכס שתיתכן ירידה בערכו

24. סעיפים 26 עד 34 מציינים מתי יש לקבוע את סכום בר ההשבה משירות.

25. ירידת ערך של נכס שאינו מניב מזומנים חלה כאשר הערך בספרים של הנכס עולה על סכום בר ההשבה שלו משירות. סעיף 23 מזהה סימני מפתח לכך שיתכן הפסד מירידת ערך. אם אחד מסימנים אלה קיים, ישות נדרשת לבצע אומדן רשמי (formal) של סכום בר השבה משירות. אם לא קיים סימן להפסד אפשרי מירידת ערך, תקן זה אינו דורש מישות לבצע אומדן רשמי של סכום בר השבה משירות.

26. ישות תבחן בכל מועד דיווח האם קיים סימן כלשהו, המצביע על כך שתיתכן ירידת ערך של נכס. אם קיים סימן כלשהו, על הישות לאמוד את סכום בר ההשבה משירות של הנכס.

27. לצורך הבחינה אם קיים סימן כלשהו, המצביע על כך שתיתכן ירידת ערך של נכס, ישות תשקול, לפחות, את הסימנים הבאים:

מקורות מידע חיצוניים

(א) הפסקה מלאה, או כמעט מלאה, של הביקוש או הצורך לשירותים המסופקים על ידי הנכס;

(ב) שינויים משמעותיים לזמן ארוך בעלי השפעה שלילית על הישות, חלו במהלך התקופה או שיחולו בעתיד הקרוב, בסביבה הטכנולוגית, החוקית או במדיניות הממשלתית שבה פועלת הישות;

מקורות מידע פנימיים

(ג) קיימות ראיות לנזק פיזי בנכס;

(ד) שינויים משמעותיים לזמן ארוך בעלי השפעה שלילית על הישות, חלו במהלך התקופה, או חזויים לחול בעתיד הקרוב, בהיקף או באופן שבו נעשה שימוש בנכס או שבו חזוי הנכס לשמש. שינויים אלה כוללים הפסקת שימוש בנכס, תוכניות להפסקת פעילות או לשינוי מבני בפעילות שאלה שייך הנכס, או תוכניות למימוש הנכס לפני המועד שהיה חזוי קודם לכן;

(ה) החלטה לעצור את ההקמה של הנכס בטרם השלמתו או בטרם הגיעו למצב שניתן לעשות בו שימוש; וכן

(ו) קיימות ראיות ממערכת הדיווח הפנימי, המצביעות על כך שביצועי השירות של נכס הם, או יהיו, גרועים באופן משמעותי מאלה שנחזו.

28. לאורך זמן, עשויה להיות תנודתיות בביקוש ובצורך לשירותים, אשר תשפיע על היקף השימוש בנכסים שאינם מניבים מזומנים לשם הספקת שירותים אלה, אך תנודות שליליות בביקוש אינן בהכרח מהווים סימנים לירידת ערך. כאשר ביקוש לשירותים פוסק, או כמעט פוסק, עשויה לחול ירידת ערך של הנכסים ששימשו בהספקת אותם שירותים. ביקוש עשוי להיחשב כ"כמעט" פוסק, כאשר הוא כה נמוך, כך שהישות לא היתה מנסה להיענות לביקוש זה, או שהיתה מגיבה באי רכישת הנכס שנתון למבחן ירידת הערך.

29. הרשימה בסעיף 27 אינה רשימה ממצה. עשויים להיות סימנים אחרים המצביעים על ירידה בערכו של נכס. קיומם של סימנים אחרים, עשוי לגרום לכך שישות עשויה לאמוד את הסכום בר ההשבה משירות של הנכס. לדוגמה, כל אחד מהבאים עשוי להיות סימן לירידת ערך:

(א) במהלך התקופה, חלה ירידה משמעותית בשווי השוק של נכס מעבר לחזוי כתוצאה מחלוף הזמן או משימוש רגיל; או,

(ב) ירידה משמעותית ארוכת טווח (אך לא בהכרח הפסקה או כמעט הפסקה) בביקוש או בצורך לשירותים שהנכס מספק.

30. האירועים או הנסיבות שעשויים להצביע על ירידת ערך של נכס יהיו משמעותיים ולעתים יעוררו דיונים של הוועד המנהל, ההנהלה או התקשורת. שינוי במאפיין כגון הביקוש לשירות, היקף או אופן השימוש, סביבה משפטית או סביבת מדיניות ממשלתית, עשוי להצביע על ירידת ערך רק אם שינוי כזה היה משמעותי והיה חזוי שתהיה לו השפעה שלילית ארוכת טווח. שינוי בסביבה הטכנולוגית עשוי להצביע כי חלה התיישנות של נכס, ולכן נדרש לבחון ירידה בערכו. שינוי בשימוש של נכס במהלך התקופה עשוי אף הוא להוות סימן לירידת ערך. לדוגמה, מצב זה עשוי להתרחש, כאשר מבנה ששימש כבית ספר עובר שינוי בשימוש והופך לשמש כמחסן. בעת ההערכה האם חלה ירידת ערך, על הישות לבחון שינויים בפוטנציאל שירות לאורך זמן. זה מדגיש את העובדה כי יש לראות את השינויים בהקשר של השימוש ארוך הטווח החזוי של הנכס. עם זאת, הציפיות לגבי שימוש ארוך טווח יכולות להשתנות וההערכות של הישות בכל מועד דיווח ישקפו זאת. נספח 1 מפרט דוגמאות של סימנים לירידת ערך המתייחסים לסעיף 27.

31. בעת הערכה האם הפסקה במהלך ההקמה תהווה גורם לבחינה של ירידת ערך, הישות תשקול האם ההקמה עוכבה או נדחתה, האם קיימת כוונה לחדש את ההקמה בעתיד הקרוב, או האם עבודות ההקמה לא יושלמו בעתיד הנראה לעין. כאשר ההקמה עוכבה או נדחתה למועד ספציפי עתידי, הפרויקט עשוי להיות מטופל כעבודה בתהליך ולא להיחשב כמופסק.

32. ראייה ממערכת הדיווח הפנימי המצביעה על כך שתיתכן ירידת ערך של נכס, כמתואר בסעיף 27(ו) לעיל, מתייחסת ליכולתו של הנכס לספק סחורות או שירותים ולא לירידה בביקוש לסחורות או לשירותים המסופקים על ידי הנכס. זה כולל את קיומן של:

(א) עלויות של הפעלה או תחזוקת הנכס הגבוהות באופן משמעותי, בהשוואה לאלה שתקצבו במקור; וכן,

(ב) רמות שירות או תפוקה אשר מסופקות על ידי הנכס, נמוכות באופן משמעותי, בהשוואה לאלה שהיו חזויות במקור, עקב ביצועים תפעוליים ירודים.

גידול משמעותי בעלויות התפעול של נכס, עשוי להצביע על כך שהנכס אינו כה יעיל או אינו כה יצרני, כפי שהיה חזוי בתחילה, לפי רמות תפוקה שנקבעו על ידי היצרן, שבהתאם אליהן נקבע התקציב התפעולי. באופן דומה, גידול משמעותי בעלויות התחזוקה עשוי להצביע על כך שידרשו עלויות גבוהות יותר על מנת לשמר את ביצועי הנכס בהתאם לרמת הביצוע העדכנית ביותר שלו. במקרים אחרים, ראיות כמותיות ישירות באשר לירידת ערך, עשויות להתקבל מירידה משמעותית ארוכת טווח ברמת השירות החזוי או ברמת התפוקה החזויה המסופקת על ידי הנכס.

33. עיקרון המהותיות ייושם לצורך זיהוי האם צריך לאמוד את הסכום בר ההשבה משירות של נכס. לדוגמה, אם הערכות קודמות הראו כי הסכום בר ההשבה משירות של נכס גבוה באופן משמעותי מערכו בספרים, הישות אינה נדרשת לאמוד מחדש את הסכום בר ההשבה משירות של הנכס אם לא התרחשו אירועים המבטלים את הפער כאמור. באופן דומה, ניתוחים קודמים עשויים להראות כי הסכום בר ההשבה משירות של נכס אינו רגיש לאחד (או יותר) מהסימנים המפורטים בסעיף 27.

34. אם קיים סימן לכך שתיתכן ירידת ערך של נכס, הדבר עשוי להצביע על כך שיתרת אורך חייו השימושיים, שיטת הפחת (הפחתה) או ערך השייר של הנכס דורשים בחינה והתאמה בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים החלים על הנכס, וזאת גם אם לא יוכר הפסד מירידת ערך של הנכס.

מדידת הסכום בר ההשבה משירות

35. תקן זה מגדיר סכום בר השבה משירות כגבוה מבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של נכס לבין שווי השימוש בו. סעיפים 36 עד 50 קובעים את הבסיס למדידת סכום בר ההשבה משירות.

36. לא תמיד הכרחי לקבוע את השווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של נכס ואת שווי השימוש בו. אם אחד מבין הסכומים האלה עולה על ערך הנכס בספרים, לא חלה ירידה בערכו, ואין צורך לאמוד את הסכום האחר.

37. ייתכן כי קיימת אפשרות לקבוע את השווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, גם אם הנכס אינו נסחר בשוק פעיל. סעיף 42 מציג בסיסים חלופיים אפשריים לקביעת אומדן שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה כאשר לא קיים שוק פעיל בגין הנכס. עם זאת, לעתים אין זה אפשרי לקבוע שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, מכיוון שלא קיים בסיס לביצוע אומדן מהימן של הסכום שניתן לקבל ממכירת הנכס בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים. במקרה זה, הישות עשויה להשתמש בשווי השימוש בנכס כסכום בר ההשבה שלו משירות.

38. אם אין סיבה להאמין ששווי השימוש בנכס עולה באופן מהותי על השווי הוגן בניכוי עלויות מכירה שלו, ניתן להשתמש בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה שלו כסכום בר ההשבה משירות של הנכס. לרוב זה יהיה המקרה לגבי נכס המיועד למימוש. זאת מכיוון ששווי השימוש בנכס המיועד למימוש יתבסס בעיקר על התמורה נטו מהמימוש. עם זאת, עבור נכסים רבים במגזר הממשלתי שאינם מניבים מזומנים, המוחזקים על בסיס מתמשך לצורך הספקת שירותים מיוחדים או סחורות מיוחדות לרווחת הציבור, סביר כי שווי השימוש של הנכס יהיה גבוה יותר משווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה.

39. במקרים מסוימים, אומדנים, ממוצעים וחישובים באמצעות קיצורי דרך עשויים לספק אומדן סביר לחישובים המפורטים המתוארים בתקן זה לקביעת שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה או שווי שימוש.

שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה

40. הראיה הטובה ביותר לשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של נכס היא המחיר שנקבע בהסכם מכירה מחייב, בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון הפועלים בצורה מושכלת שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים, בניכוי עלויות תוספתיות שייחסו במישרין למימוש הנכס.

41. כאשר אין הסכם מכירה מחייב, אך הנכס נסחר בשוק פעיל, שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה הוא מחיר השוק של הנכס בניכוי עלויות המימוש. מחיר השוק המתאים הוא, בדרך כלל, הצעות רכישה שוטפות (Current bidding price). כאשר הצעות רכישה שוטפות אינן זמינות, המחיר של העסקה האחרונה ביותר שבוצעה, עשוי לשמש בסיס לאומדן שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, בתנאי שלא חלו שינויים משמעותיים בנסיבות הכלכליות בין מועד העסקה לבין למועד בו נעשה האומדן.

42. כאשר אין הסכם מכירה מחייב או שוק פעיל לנכס, שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה יתבסס על המידע הזמין הטוב ביותר על מנת לשקף את הסכום שהישות יכולה לקבל, במועד הדיווח, תמורת מימוש הנכס בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים, לאחר ניכוי עלויות מימוש. בקביעת סכום זה, ישות תיקח בחשבון את תוצאות העסקאות שנעשו לאחרונה בנכסים דומים באותו ענף. שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה אינו משקף מכירה מאולצת, אלא אם קיים אילוץ למכור את הנכס באופן מיידי.

43. עלויות מימוש, למעט אלה אשר כבר הוכרו כהתחייבויות, מופחתות בעת קביעת שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה. דוגמאות לעלויות אלה הן עלויות משפטיות, ביול ומסים דומים בגין העסקה, עלויות סילוק הנכס ועלויות תוספתיות ישירות הנדרשות על מנת להתאים את מצב הנכס למכירתו. עם זאת, הטבות בגין פיטורין (כמוגדר בתקן חשבונאות ממשלתי

מספר 25, הטבות לעובדים) ועלויות הקשורות לצמצום או ארגון מחדש של העסק בעקבות מימוש הנכס, לא ייחשבו כעלויות תוספתיות ישירות לצורך מימוש הנכס.

שווי שימוש

44. תקן זה מגדיר שווי שימוש בנכס שאינו מניב מזומנים כערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס. "שווי שימוש" בתקן זה מתייחס ל"שווי שימוש בנכסים שאינם מניבים מזומנים", אלא אם כן צוין אחרת. הערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס, נקבע תוך שימוש באחת מהגישות המובאות בסעיפים 45 עד 49, לפי המתאים.

גישת עלות שחלוף מופחתת

45. בהתאם לגישה זו, הערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של נכס נקבע כעלות שחלוף מופחתת של נכס. עלות השחלוף של נכס היא העלות להחלפת פוטנציאל השירות ברוטו של הנכס. עלות זו מופחתת על מנת לשקף את הנכס במצב של שימוש. נכס עשוי להיות מוחלף באמצעות ייצור מחדש (reproduction) (העתקה) של הנכס הקיים או באמצעות שחלוף של פוטנציאל השירות שלו ברוטו. עלות השחלוף המופחתת נמדדת כנמוך מבין עלות הייצור מחדש לבין עלות השחלוף של הנכס, בניכוי פחת נצבר אשר חושב על בסיס עלות זו, על מנת לשקף את פוטנציאל השירות שכבר נצרך של הנכס או את פוטנציאל השירות שהגיע לסיומו.

46. עלות השחלוף ועלות הייצור מחדש של נכס נקבעות על בסיס "אופטימיזציה". ההיגיון הוא שישות לא תשחלף או תייצר מחדש נכס כנכס דומה, אם הנכס המוחלף או המיוצר מחדש הוא משוכלל מדי (overdesigned) או בעל קיבולת יתר. נכסים משוכללים מדי כוללים מאפיינים שאינם חיוניים לסחורות או לשירותים אותם מספק הנכס. נכסים בעלי קיבולת יתר הם נכסים בעלי קיבולת גדולה יותר מהקיבולת הנדרשת על מנת לענות על הביקוש לסחורות או לשירותים שהנכס מספק. הקביעה של עלות השחלוף או עלות הייצור מחדש של נכס על בסיס אופטימיזציה משקפת בהתאם לכך את פוטנציאל השירות הנדרש מהנכס.

47. במקרים מסוימים, קיבולת לכוננות או קיבולת יתר מוחזקת לצורך בטיחות או מסיבות אחרות. זה נובע מהצורך להבטיח כי קיבולת הולמת של שירות זמינה בנסיבות מסוימות לישות. לדוגמה, מכבי אש נדרשים להחזיק כבאיות במצב כוננות על מנת לספק שירותים במקרי חירום. קיבולת יתר מסוג זה או קיבולת לכוננות מסוג זה היא חלק מפוטנציאל השירות הנדרש מהנכס.

48. עלות השיקום היא העלות הנדרשת בכדי להחזיר את פוטנציאל השירות של נכס לרמתו טרם ירידת הערך. בהתאם לגישה זו, הערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של נכס, נקבע על ידי ניכוי אומדן עלות השיקום של הנכס מעלות השחלוף השוטפת של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס טרם ירידת הערך. עלות שחלוף שוטפת זו נקבעת בדרך כלל, כנמוך מבין עלות ייצור מחדש מופחתת לבין עלות שחלוף מופחתת של הנכס. סעיפים 45 ו - 47 כוללים הנחיות נוספות לקביעת עלות שחלוף או עלות ייצור מחדש של נכס.

גישת יחידות שירות

49. בהתאם לגישה זו, הערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס נקבע על ידי הקטנת העלות השוטפת של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס טרם ירידת הערך, על מנת להתאים למספר המוקטן של יחידות השירות החזוי לנבוע מהנכס עם הירידה בערכו. בדומה לגישת עלות השיקום, עלות השחלוף השוטפת של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס טרם ירידת הערך נקבעת בדרך כלל, כנמוך מבין עלות שחלוף מופחתת לבין עלות ייצור מחדש מופחתת של הנכס, טרם ירידת הערך.

יישום הגישות

50. הבחירה בגישה המתאימה ביותר למדידת שווי השימוש, תלויה בזמינות נתונים ובמהות ירידת הערך:

(א) ירידות ערך שמקורן בשינויים משמעותיים ארוכי טווח בסביבה טכנולוגית, חוקית או במדיניות הממשלתית, ניתנות בדרך כלל למדידה תוך שימוש בגישת שחלוף מופחתת או בגישת יחידות שירות, לפי המתאים;

(ב) ירידות ערך שמקורן בשינויים משמעותיים ארוכי טווח בהיקף או באופן השימוש, כולל אלה שמקורן בהפסקה מלאה או כמעט מלאה של הביקוש, ניתנות בדרך כלל למדידה תוך שימוש בגישת עלות שחלוף מופחתת או בגישת יחידות שירות, לפי המתאים; וכן,

(ג) ירידות ערך שמקורן בנזק פיזי ניתנות בדרך כלל למדידה תוך שימוש בגישת עלות השיקום או בגישת עלות שחלוף מופחתת, לפי המתאים.

הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך

51. סעיפים 52 עד 57 מפרטים את הדרישות להכרה ולמדידה של הפסדים מירידת ערך של נכס. בתקן זה, "הפסד מירידת ערך" מתייחס ל"הפסד מירידת ערך של נכס שאינו מניב מזומנים", אלא אם כן צוין אחרת.

52. **אם, ורק אם, הסכום בר ההשבה משירות של הנכס נמוך מערכו בספרים, יש להפחית את הערך בספרים של הנכס לסכום בר ההשבה שלו משירות. הפחתה זו מהווה הפסד מירידת ערך.**

53. כמתואר בסעיף 26, תקן זה דורש מישות לבצע אומדן רשמי של הסכום בר ההשבה משירות רק אם קיימים סימנים להפסד פוטנציאלי מירידת ערך. סעיפים 27 ו- 33 מגדירים סימני מפתח לאפשרות שהתהווה הפסד מירידת ערך.

54. **הפסד מירידת ערך יוכר מיידית בעודף או בגירעון.**

55. **כאשר הסכום המוערך כהפסד מירידת ערך של הנכס גדול מערכו בספרים, על הישות להכיר בהתחייבות אם, ורק אם, האמור נדרש על ידי תקן חשבונאות ממשלתי אחר.**

56. כאשר הסכום המוערך כהפסד מירידת ערך של הנכס גדול מערכו בספרים, ערכו בספרים של הנכס מופחת לאפס תוך הכרה בסכום מקביל בעודף/גרעון נטו. התחייבות תוכר רק אם תקן חשבונאות ממשלתי אחר דורש זאת. לדוגמה, מתקן צבאי מיוחד אינו בשימוש יותר והישות נדרשת על ידי החוק לסלק מתקנים כאלה אם אין בהם שימוש. הישות עשויה להידרש לבצע הפרשה לעלויות פירוק, אם זה נדרש בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

57. **לאחר ההכרה בהפסד מירידת ערך, יש להתאים את הוצאות הפחת (הפחתה) של הנכס בתקופות הבאות על מנת להקצות את הערך בספרים המתוקן של הנכס, בניכוי ערך השייר שלו (אם קיים), באופן שיטתי על פני יתרת אורך החיים השימושיים שלו.**

ביטול הפסד מירידת ערך

58. סעיפים 59 עד 70 מפרטים את הדרישות לביטול הפסד מירידת ערך של נכס שהוכר בתקופות קודמות.

59. **על ישות להעריך בכל מועד דיווח אם קיימים סימנים כלשהם, המצביעים על כך שהפסד מירידת ערך של נכס, שהוכר בתקופות קודמות, אינו קיים עוד או קטן. אם קיימים סימנים כאלה, על הישות לאמוד את הסכום בר ההשבה משירות של אותו הנכס.**

60. **לצורך הבחינה אם מתקיים סימן כלשהו, המצביע על כך שהפסד מירידת ערך של נכס, שהוכר בתקופות קודמות, אינו קיים עוד או קטן, על ישות לשקול לפחות את הסימנים הבאים:**

מקורות מידע חיצוניים

(א) התעוררות מחדש של הביקוש או הצורך לשירותים המסופקים על ידי הנכס.

(ב) שינויים משמעותיים לזמן ארוך בעלי השפעה חיובית על הישות, חלו במהלך התקופה או שיחולו בעתיד הקרוב, בסביבה הטכנולוגית, החוקית או במדיניות הממשלתית שבה פועלת הישות.

מקורות מידע פנימיים

(ג) שינויים משמעותיים לזמן ארוך בעלי השפעה חיובית על הישות, חלו במהלך התקופה, או חזויים לחול בעתיד הקרוב, בהיקף או באופן שבו נעשה שימוש בנכס או שבו חזוי הנכס לשמש. שינויים אלה כוללים עלויות שהתהוו במהלך התקופה במטרה לשפר או להגדיל את רמת הביצועים של הנכס או לבצע שינוי מבני בפעילות אליה שייך הנכס.

(ד) החלטה להמשיך בהקמתו של הנכס, שהופסקה טרם השלמתו או הגיעו למצב שניתן לעשות בו שימוש.

(ה) קיימות ראיות ממערכת הדיווח הפנימי המצביעות על כך שביצועי השירות של נכס הם, או יהיו, טובים באופן משמעותי מאלה שנחזו.

61. הסימנים המצביעים על הקטנה אפשרית של הפסד מירידת ערך, המפורטים בסעיף 60, הם בעיקרם תמונת ראי של הסימנים המצביעים על ירידת ערך אפשרית של נכס, המפורטים בסעיף 27.

62. הרשימה בסעיף 60 אינה רשימה סגורה. ישות עשויה לזהות סימנים אחרים לביטול של הפסד מירידת ערך, אשר גם ידרשו ממנה להעריך מחדש את סכום בר ההשבה משירות של הנכס. לדוגמה, כל אירוע אשר מפורט להלן עשוי להוות סימן לכך שייתכן וירידת ערך עשויה להיות מבוטלת:

(א) עליה משמעותית בערך השוק של הנכס; או,

(ב) עליה משמעותית ארוכת טווח בביקוש או בצורך לשירותים המסופקים על ידי הנכס.

63. מחויבות להפסקת פעילות או לשינוי מבני של פעילות בעתיד הקרוב היא סימן לביטול של הפסד מירידת ערך של נכס השייך לאותה פעילות, כאשר מחויבות זו כוללת שינוי משמעותי לזמן ארוך, בעל השפעה חיובית על הישות, בהיקף או באופן השימוש בנכס. נסיבות בהן מחויבות מסוג זה תהווה סימן לביטול הפסד מירידת ערך, קשורות לעתים למקרים בהם ההפסקה או השינוי המבני החזויים של הפעילות ייצרו הזדמנויות להגדיל

את התועלת מהנכס. לדוגמה, מכונת רנטגן אשר אינה מנוצלת באופן מלא על ידי מרפאה הפועלת מטעם בית חולים ציבורי, וכתוצאה משינוי מבני, חזוי כי מכונת הרנטגן תעבור למחלקת הרדיולוגיה העיקרית של בית החולים, מקום בו היא תנוצל טוב יותר באופן משמעותי. במקרה זה, המחויבות להפסיק את פעילות המרפאה או לבצע בה שינוי מבני עשויה להוות סימן לכך שייתכן והפסד מירידת ערך של הנכס שהוכר בתקופות קודמות, עשוי להיות מבוטל.

64. אם קיים סימן כי הפסד מירידת ערך שהוכר לגבי נכס אינו קיים יותר או קטן, הדבר עשוי להצביע על כך שיתרת אורך החיים השימושיים של הנכס, שיטת הפחת (ההפחתה) או ערך השייר, עשויים לדרוש בחינה ותיאום בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים החלים על הנכס, וזאת גם אם לא מוכר ביטול של הפסד מירידת ערך של נכס.

65. **הפסד מירידת ערך של נכס, שהוכר בשנים קודמות, יבוטל אם, ורק אם, חלו שינויים באומדנים, ששימשו בקביעת הסכום בר ההשבה משירות של הנכס מהמועד בו הוכר ההפסד האחרון מירידת ערך. במקרה זה, הערך בספרים של הנכס, פרט למקרים המתוארים בסעיף 68, יוגדל לסכום בר ההשבה שלו משירות. עלייה זו מהווה ביטול של הפסד מירידת ערך.**

66. תקן זה דורש מישות לבצע אומדן רשמי של הסכום בר ההשבה משירות רק אם קיים סימן לביטול הפסד מירידת ערך. סעיף 60 מגדיר סימני מפתח לאפשרות כי הפסד מירידת ערך שהוכר לגבי נכס בתקופות קודמות אינו קיים עוד או קטן.

67. ביטול הפסד מירידת ערך משקף עליה באומדן הסכום בר ההשבה משירות של נכס, משימוש או מכירה, מהמועד שבו הישות הכירה בהפסד האחרון מירידת ערך לגבי אותו נכס. סעיף 77 דורש מישות לזהות את השינוי באומדנים, שגרם לעלייה של הסכום בר ההשבה משירות. דוגמאות לשינויים באומדנים כוללות:

(א) שינוי בבסיס הסכום בר ההשבה משירות (בין אם הסכום בר ההשבה משירות מבוסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה ובין אם הוא מבוסס על שווי שימוש);

(ב) אם הסכום בר ההשבה משירות היה מבוסס על שווי שימוש, שינוי באומדן הרכיבים של שווי השימוש; או,

(ג) אם הסכום בר ההשבה משירות היה מבוסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, שינוי באומדן הרכיבים של שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

68. העלייה בערך בספרים של נכס המיוחסת לביטול הפסד מירידת ערך, לא תעלה על הערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת או הפחתה) אילולא הוכר הפסד מירידת ערך של נכס בתקופות קודמות.

69. ביטול של הפסד מירידת ערך של נכס יוכר מיידית בעודף או בגירעון.

70. לאחר ההכרה בביטול של הפסד מירידת ערך, יש להתאים את הוצאות הפחת (הפחתה) של הנכס בתקופות הבאות על מנת להקצות את הערך בספרים המתוקן, בניכוי ערך השייר (אם קיים), באופן שיטתי על פני יתרת אורך חייו השימושיים.

שינוי יעוד של נכסים

71. שינוי יעוד של נכסים, מנכסים המניבים מזומנים לנכסים שאינם מניבים מזומנים, או מנכסים שאינם מניבים מזומנים לנכסים המניבים מזומנים, יבוצע רק כאשר קיימות ראיות ברורות כי שינוי ייעוד זה הוא נאות. שינוי יעוד, כשלעצמו, אינו בהכרח גורם לבחינת ירידת ערך או לביטול של הפסד מירידת ערך. במקום זה, הסימן לבחינת ירידת ערך או לביטול של הפסד מירידת ערך נובע לפחות מהסימנים שפורטו בתקן, וניתנים ליישום לגבי הנכס לאחר שינוי היעוד.

72. קיימות נסיבות בהן ישויות ממשלתיות עשויות להחליט כי יהיה זה נאות לשנות יעוד של נכס שאינו מניב מזומנים לנכס שמניב מזומנים. לדוגמה, מפעל לטיפול בפסולת מזהמת הוקם במטרה עיקרית של טיפול בפסולת תעשייתית של מבנה ציבורי, אשר בגינו לא נדרש כל תשלום. המבנה הציבורי נסגר והאתר יפותח למטרות תעשייתיות ומסחריות. קיימת כוונה בעתיד, שהמפעל ישמש לטיפול בפסולת תעשייתית בתעריפים מסחריים. לאור החלטה זו, ישות ממשלתית מחליטה לשנות יעוד של המפעל לטיפול בפסולת לנכס שמניב מזומנים.

גילוי

73. ישות תיתן גילוי למפורט להלן לגבי כל קבוצה של נכסים:

(א) סכום ההפסדים מירידת ערך שהוכר בעודף או בגירעון במהלך התקופה, ולפריט (פריטים) המוצג בשורה נפרדת בדוח על הביצוע הכספי בו כלולים הפסדים אלה מירידת ערך.

(ב) סכום הביטולים של הפסדים מירידת ערך שהוכרו בעודף או בגירעון במהלך התקופה ולפריט (פריטים) המוצג בשורה נפרדת בדוח על הביצוע הכספי בו בוטלו הפסדים אלה מירידת ערך.

74. קבוצת נכסים היא קיבוץ של נכסים בעלי מהות ושימוש דומים בפעילויות של ישות.
75. המידע הנדרש בסעיף 73 עשוי להיות מוצג כחלק ממידע אחר שלגביו ניתן גילוי בגין קבוצת נכסים. לדוגמה, מידע זה עשוי להיכלל במסגרת ההתאמה של הערך בספרים של רכוש קבוע בתחילה ובסוף התקופה, כפי שנדרש בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע.
76. ישות אשר מדווחת על מידע מגזרי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 18, **זינוח מגזרי**, תיתן גילוי למפורט להלן לגבי כל מגזר מדווח:
- (א) סכום ההפסדים מירידת ערך שהוכר בעודף או בגירעון במהלך התקופה.
- (ב) סכום הביטולים של הפסדים מירידת ערך שהוכר בעודף או בגירעון במהלך התקופה.
77. ישות תיתן גילוי למפורט להלן לגבי כל הפסד מהותי מירידת ערך שהוכר או בוטל במהלך התקופה, בדבר:
- (א) האירועים והנסיבות אשר הובילו להכרה או לביטול של ההפסד מירידת ערך.
- (ב) סכום ההפסד מירידת ערך שהוכר או בוטל.
- (ג) מהות הנכס.
- (ד) המגזר אליו שייך הנכס, אם הישות מדווחת על מידע מגזרי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 18.
- (ה) האם הסכום בר ההשבה משירות של הנכס הוא השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה או שווי השימוש בו.
- (ו) אם הסכום בר ההשבה משירות הוא שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, הבסיס ששימש לקביעת שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה (כגון, אם השווי ההוגן נקבע תוך הסתמכות על שוק פעיל).
- (ז) אם הסכום בר ההשבה משירות הוא שווי שימוש, הגישה ששימשה בקביעת שווי השימוש.

78. ישות תיתן גילוי למידע שלהלן לגבי הפסדים מצרפיים מירידת ערך וביטולים מצרפיים של הפסדים מירידת ערך שהוכרו במהלך התקופה, אשר בגינם לא ניתן גילוי למידע בהתאם לסעיף 77:

(א) הקבוצות העיקריות של נכסים המושפעים מהפסדים מירידת ערך (והקבוצות העיקריות של נכסים המושפעים מביטולים של הפסדים מירידת ערך).

(ב) האירועים והנסיבות העיקריים אשר הובילו להכרה באותם הפסדים מירידת ערך ובאותם ביטולים של הפסדים מירידת ערך.

79. התקן מעודד ישויות לתת גילוי בדבר הנחות המפתח אשר שימשו בקביעת הסכום בר ההשבה משירות של נכסים במהלך התקופה.

הוראות מעבר

80. תקן זה ייושם מכאן ולהבא החל ממועד יישומו. הפסדים מירידת ערך (ביטול הפסדים מירידת ערך) הנובעים מיישום תקן ממשלתי זה יוכרו בהתאם לתקן זה (דהיינו, בעודף או בגירעון).

81. לפני אימוץ תקן זה, ישויות יכלו לאמץ מדיניות חשבונאית עבור ההכרה וביטול הפסדים מירידת ערך. עם אימוץ התקן, יכול שייווצר שינוי במדיניות חשבונאית. קשה יהיה לקבוע את סכום ההתאמות הנובעות מיישום למפרע של השינוי במדיניות חשבונאית. לכן, באימוץ תקן זה, ישות לא תיישם את הטיפול החלופי בתקן חשבונאות מספר 3 "מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בגין שינויים אחרים במדיניות חשבונאית.

תחילה

82. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2012 לאחרי. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

83. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם, בדוחותיה הכספיים השנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

שינויים בתקני חשבוונאות ממשלתיים אחרים

84. ההפניה לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים, בסעיף 30 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי, הוחלפה בהפניה לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.
85. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים בסעיף 37 ובסעיף 5 לנספח 1 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות, הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.
86. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים בהערת שוליים לסעיף 53 ובסעיף 6 לנספח 1 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.
87. ההפניה לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21 בסעיף 41 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 13, חכירות, הוחלפה בהפניה לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.
88. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים בסעיף 58, בסעיף 84(א), בסעיף 90(ד)5) ובהערת שוליים לסעיף 58 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 16, נדל"ן להשקעה, הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.
89. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים בסעיף 66 ובסעיף 6 לנספח 2 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.
90. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים בסעיף 75 ובסעיף 7 לנספח 6 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.

נספח 1 - דוגמאות לסימנים לירידת ערך

נספח זה מפרט דוגמאות לסימנים לירידת ערך אשר נדונו בתקן, על מנת לסייע בהבהרת משמעותם. נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

מקורות מידע חיצוניים

א. הפסקה מלאה, או כמעט מלאה, של הביקוש או הצורך לשירותים המסופקים על ידי הנכס.

הנכס עדיין שומר על אותו פוטנציאל שירות, אך הביקוש לאותו שירות פסק באופן מלא או כמעט מלא. דוגמאות לנכסים שערכם ירד בצורה זו, כוללות:

(1) בית ספר נסגר בשל מחסור בביקוש לשירותיו, הנובע ממעבר אוכלוסייה לאזורים אחרים. אין ציפייה להיפוך במגמה הדמוגרפית, המשפיעה על הביקוש לשירותי בית הספר, בעתיד הנראה לעין;

(2) לבית ספר שאמור לשמש 1,500 תלמידים, נרשמו 150 תלמידים בלבד - בית הספר לא יכול להיסגר מכיוון שבית הספר החלופי הקרוב ביותר נמצא במרחק של 100 קילומטרים. הישות אינה חוזה גידול במספר הנרשמים. במועד ההקמה של בית הספר, מספר הנרשמים עמד על 1,400 תלמידים - הישות הייתה מקימה מתקן קטן בהרבה אילו היא הייתה חוזה כי מספר הנרשמים יהיה 150 תלמידים. הישות קובעת כי הביקוש לשירותי בית הספר כמעט פסק, וכי יש להשוות את הסכום בר ההשבה משירותיו לערכו בספרים;

(3) קו רכבת נסגר עקב היעדר ביקוש (לדוגמה, האוכלוסייה באיזור כפרי עברה ברובה לעיר בעקבות מספר שנות בצורת רצופות, והאוכלוסייה שנותרה משתמשת בשירותי אוטובוסים הזולים יותר); וכן,

(4) אצטדיון שהמשתמש העיקרי שלו לא חידש את חוזה השימוש, וכתוצאה מכך המתקן חזוי להיסגר.

ב. שינויים משמעותיים לזמן ארוך בעלי השפעה שלילית על הישות בסביבה הטכנולוגית, החוקית או במדיניות הממשלתית שבה פועלת הישות.

סביבה טכנולוגית

יתכן קיטון בתועלת השירות מהנכס, אם קיימת טכנולוגיה מתקדמת יותר שמציגה חלופות המספקות שירות טוב ויעיל יותר. דוגמאות לנכסים שערכם ירד בצורה זו:

- (1) ציוד רפואי לאבחון המשמש לעתים רחוקות או שאינו משמש כלל, בשל מכונה חדשה יותר הכוללת טכנולוגיה מתקדמת יותר, אשר מספקת תוצאות מדויקות יותר (תואם גם לסימן המצוין בסעיף (א) לעיל);
- (2) תוכנה שאינה נתמכת יותר על ידי הספק החיצוני, עקב התקדמות טכנולוגית, ולישות אין כוח אדם המסוגל לתחזק את התוכנה; וכן,
- (3) חומרה של מחשבים שיצאה מכלל שימוש כתוצאה מפיתוחים טכנולוגיים.

סביבה חוקית או מדיניות ממשלתית

- יתכן קיטון בפוטנציאל השירות של נכס כתוצאה משינוי בחוק או בתקנה. דוגמאות לירידות ערך המזוהות על ידי סימן זה, כוללות:
- (4) מכונת שאינה עומדת בתקני פליטה חדשים או מטוס שאינו עומד בתקני רעש חדשים;
 - (5) בית ספר שאינו ניתן עוד לשימוש לצרכי הוראה עקב הוראות בטיחות חדשות באשר לחומרי הבניה או יציאות החירום שלו; וכן,
 - (6) מפעל מי שתייה שאינו ניתן עוד לשימוש מכיוון שאינו עומד בתקנים סביבתיים חדשים.

מקורות מידע פנימיים

ג. קיימות ראיות לנזק פיזי בנכס.

נזק פיזי יבוא לידי ביטוי באי יכולת הנכס לספק את רמת השירות שהוא היה מסוגל לספק בעבר. דוגמאות לנכסים שערכם ירד בדרך זו, כוללות:

- (1) מבנה שניזוק בשריפה, שיטפון או גורם אחר;
- (2) מבנה שנסגר בשל איתור של ליקויים מבניים;
- (3) קטעי כביש עילי ששקעו, המצביעים על כך שיהיה צורך להחליף את אותם קטעי כביש כעבור 15 שנה ולא כעבור 30 שנה בהתאם לתכנון המקורי;
- (4) בטל;
- (5) מתקן לטיפול במים, שההספק שלו קטן כתוצאה מחסימה בצינור הכניסה, אשר הסרתה אינה כדאית כלכלית;
- (6) גשר עם הגבלת עומס כתוצאה מאיתור ליקויים מבניים;

(7) משחתת שנפגעה מהתנגשות ; וכן ,

(8) ציוד שניזוק ולא ניתן לתקנו , או שתיקונו אינו ישים כלכלית.

ד. שינויים משמעותיים לזמן ארוך בעלי השפעה שלילית על הישות, בהיקף או באופן שבו נעשה שימוש בנכס או שבו חזוי הנכס לשמש.

הנכס עדיין שומר על פוטנציאל שירות זהה, אך שינויים לזמן ארוך משפיעים לרעה על היקף השימוש בנכס. דוגמאות לנסיבות בהן תיתכן ירידה בערך הנכסים בצורה זו, כוללות:

(1) אם הנכס אינו משמש באותה מידה בה הוא שימש בעת הפעלתו לראשונה, או אם אורך החיים החזוי של הנכס קצר יותר מהאומדן המקורי תיתכן ירידת ערך. דוגמה לנכס שעשוי להיות מזוהה כנכס שיתכן נפגם ערכו לירידת ערך בהתאם לסימן זה הוא מחשב מרכזי שאינו מנוצל באופן מלא, מאחר שישומים רבים הומרו או פותחו כדי לשמש שרתים או מחשבים אישיים. ירידה משמעותית ארוכת טווח בביקוש לשירותי הנכס עשויה להפוך לשינוי משמעותי ארוך טווח בהיקף השימוש בו.

(2) אם הנכס אינו משמש בדרך זהה לדרך בה שימש בעת הפעלתו המקורית, תיתכן ירידה בערך הנכס. דוגמה לנכס שנפגם ערכו, ואשר ניתן לזהותו לפי סימן זה היא מבנה בית ספר אשר משמש למטרות אחסון ולא למטרות חינוך.

ה. החלטה לעצור את ההקמה של הנכס בטרם השלמתו או בטרם הגיעו למצב שניתן לעשות בו שימוש.

נכס שלא יושלם, אינו יכול לספק את השירות שאותו הוא נועד לספק. דוגמאות לנכסים שערכם ירד בצורה זו כוללות:

(1) בניה שהופסקה כתוצאה מזיהוי של תגלית ארכיאולוגית או תנאים סביבתיים כגון איזור קינון של זן אשר נמצא בסכנה או תחת איום ; וכן ,

(2) הבניה הופסקה כתוצאה ממיתון כלכלי.

יש לקחת בחשבון גם את הנסיבות שהובילו לעצירת הבניה. אם הבניה נדחית, כלומר נדחית למועד עתידי מסוים, עדיין ניתן להתייחס לפרויקט כאל עבודה בתהליך ולא כפרויקט שהופסק.

ו. קיימות ראיות ממערכת הדיווח הפנימי, המצביעות על כך שביצועי השירות של נכס הם, או יהיו, גרועים באופן משמעותי מאלה שנחזו.

דוחות פנימיים עשויים להצביע על כך שביצועי הנכס אינם בהתאם לאלה שנחזו או שביצעו מידרדרים לאורך הזמן. לדוגמה, דוח פנימי של מחלקת הבריאות בדבר פעילותה של מרפאה כפרית, עשוי להצביע על ירידת ערך של מכונת רנטגן המשמשת את המרפאה, מכיוון שעלות התחזוקה שלה עלתה באופן משמעותי על התקציב המקורי.

נספח 2 - מדידה של הפסד מירידת ערך

נספח זה מדגים את יישום הוראות התקן כדי לסייע בהבהרת משמעותם. הנספח אינו מהווה חלק מהתקן. העובדות המפורטות בדוגמאות אלה הן להדגמה בלבד ואין בכוונתן לשנות או להגביל את דרישות התקן או להצביע על התאמת המצבים או השיטות המתוארים בו על ידי הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. יישום הוראות תקן זה עשוי לדרוש הערכת עובדות ונסיבות השונות מהמתואר בנספח זה.

הערה: הדוגמאות שלהלן מניחות כי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של נכס שנבחן לצורך ירידת ערך, נמוך יותר משווי השימוש בו או שאינו ניתן לקביעה, אלא אם צוין אחרת. לפיכך, הסכום בר ההשבה משירות של נכס שווה לשווי השימוש בו. בדוגמאות אלה, משתמשים בשיטת הקו הישר לחישוב הפחת של נכס.

דוגמה מספר 1: גישת עלות שחלוף מופחתת

שינוי משמעותי לזמן ארוך בעל השפעה שלילית על הישות בסביבה הטכנולוגית - מחשב מרכזי שאינו מנוצל באופן מלא

בשנת 1999, רכשה עירייה מחשב מרכזי חדש תמורת 10 מיליון ש"ח. העירייה העריכה כי אורך החיים השימושיים של המחשב יעמוד על שבע שנים, וכי 80 אחוז בממוצע מיכולת העיבוד של יחידת העיבוד המרכזית, ישמש בידי המחלקות השונות. מאגר נוסף של 20 אחוז של זמן יחידת העיבוד המרכזית היה חזוי ודרוש, לצורך ביצוע עבודות מתוכננות על מנת לעמוד בלוחות זמנים בעת עומס. כעבור מספר חודשים ממועד הרכישה, הגיע השימוש ביחידת העיבוד המרכזית ל - 80 אחוז, אך ירד ל - 20 אחוז בשנת 2003, מכיוון שיישומים רבים של המחלקות הומרו לשימוש בעבודה על מחשבים ניידים או על שרתים. ניתן לרכוש בשוק תמורת 500,000 ש"ח מחשב המסוגל לספק את יתרת פוטנציאל השירות של המחשב המרכזי עבור היישומים הנותרים.

בחינת ירידת ערך

הסימן לירידת ערך הוא שינוי משמעותי לזמן ארוך בסביבה הטכנולוגית כתוצאה מהמרה של יישומים מעבודה על מחשב מרכזי לעבודה על פלטפורמות אחרות, וכתוצאה מכך ירידה בשימוש במחשב המרכזי. (לחילופין ניתן לטעון כי ירידה משמעותית במידת השימוש במחשב המרכזי מצביעה על ירידת ערך). ההפסד מירידת ערך נקבע באמצעות שימוש בגישת עלות שחלוף מופחתת כדלהלן:

ש"ח	
10,000,000	(א) מחיר הרכישה 1999
5,714,286	פחת שנצבר 2003 $(4/7) * (א)$
4,285,714	(ב) ערך בספרים 2003
500,000	(ג) עלות שחלוף
285,714	פחת שנצבר $(4/7) * (ג)$
214,286	(ד) סכום בר השבה משירות
4,071,428	הפסד מירידת ערך $((ב) - (ד))$

דוגמה מספר 2: גישת עלות שחלוף מופחתת

הפסקה כמעט מוחלטת בביקוש לשירותים המסופקים על ידי נכס שאינו מניב מזומנים - יישום תוכנה של המחשב המרכזי שאינו מנוצל במלואו

בשנת 1999, רכשה העירייה רישיון תוכנה ליישום עבור המחשב המרכזי החדש שלה תמורת 350,000 ש"ח. העירייה העריכה כי אורך החיים השימושיים של התוכנה יעמוד על שבע שנים, וכי היא תקבל הטבות כלכליות ופוטנציאל שירות ממנו על בסיס קו ישר לאורך חייו. עד לשנת 2003, השימוש ביישום ירד ל - 15 אחוז מהדרישה שהייתה חזויה במקור. עלותו של רישיון תוכנה ליישום שיחליף את יתרת פוטנציאל השירות של יישום התוכנה שערכו ירד, היא 70,000 ש"ח.

בחינת ירידת ערך

הסימן לירידת ערך הוא שינוי טכנולוגי שנגרם כתוצאה מאיבוד היכולת של המחשב המרכזי.

ש"ח	
350,000	(א) מחיר הרכישה 1999
200,000	פחת שנצבר 2003 $(4/7) * (א)$
150,000	(ב) ערך בספרים 2003
70,000	(ג) עלות שחלוף
40,000	פחת שנצבר $(4/7) * (ג)$
30,000	(ד) סכום בר השבה משירות
120,000	הפסד מירידת ערך $((ב) - (ד))$

דוגמה מספר 3: גישת עלות שחלוף מופחתת

שינוי משמעותי ארוך טווח, בעל השפעה שלילית על הישות באופן השימוש - בית ספר המשמש כמחסן

בשנת 1997, ישות הקימה בית ספר יסודי בעלות של 10 מיליון ש"ח. אורך החיים השימושיים שלו יעמוד על חמישים שנה. בשנת 2003, בית הספר נסגר עקב ירידה בלתי חזויה במספר הנרשמים באזור, עקב מעבר האוכלוסייה כתוצאה מפשיטת רגל של המעסיק העיקרי באזור. בית הספר הוסב לשמש כמחסן, ולישות אין כל ציפייה כי מספר הנרשמים יגדל בעתיד, כך שהמבנה יפתח מחדש בתור בית ספר. עלות שחלוף נוכחית עבור מחסן בעל אותה קיבולת אחסון כבית הספר היא 4.2 מיליון ש"ח.

בחינת ירידת ערך

קיים סימן לירידת ערך מכיוון שהמטרה שלשמה המבנה משמש השתנתה באופן משמעותי ממקום להוראת תלמידים למתקן אחסון, ומצב זה לא חזוי להשתנות בעתיד הנראה לעין. הפסד מירידת ערך באמצעות שימוש בגישת עלות שחלוף מופחתת יקבע כדלהלן:

ש"ח	
10,000,000	(א) עלות היסטורית 1997
1,200,000	פחת שנצבר 2003 $(6/50) * (א)$
8,800,000	(ב) ערך בספרים 2003
4,200,000	(ג) עלות שחלוף של מתקן אחסון בעל קיבולת דומה
504,000	פחת שנצבר $(6/50) * (ג)$
3,696,000	(ד) סכום בר השבה משירות
5,104,000	הפסד מירידת ערך $((ב) - (ד))$

דוגמה מספר 4: גישת עלות שחלוף מופחתת

שינוי משמעותי ארוך טווח בהיקף השימוש, בעל השפעה שלילית על הישות - בית ספר שנסגר חלקית עקב ירידה במספר הנרשמים

בשנת 1983, ישות הקימה בית ספר בעלות של 2.5 מיליון ש"ח. הישות העריכה כי בית הספר ישמש אותה במהלך 40 שנה. בשנת 2003 מספר הנרשמים ירד מ- 1,000 תלמידים ל- 200 תלמידים עקב מעבר האוכלוסייה כתוצאה מפשיטת רגל של המעסיק העיקרי באזור. ההנהלה החליטה לסגור את שתי הקומות העליונות מתוך שלוש הקומות של מבנה בית הספר. לישות אין כל ציפייה כי מספר הנרשמים יגדל בעתיד כך ששתי הקומות העליונות יפתחו מחדש. עלות שחלוף נוכחית של קומה אחת בבית הספר נאמדת ב- 1.3 מיליון ש"ח.

בחינת ירידת ערך

קיים סימן לירידת ערך עקב שינוי בהיקף השימוש בבית הספר משלוש קומות לקומה אחת, כתוצאה מירידת במספר התלמידים מ- 1,000 ל- 200. הירידה בהיקף השימוש היא משמעותית ומספר הנרשמים חזוי להישאר ברמה הנמוכה בעתיד הנראה לעין. ההפסד מירידת ערך באמצעות שימוש בגישת עלות שחלוף מופחתת יקבע כדלהלן:

ש"ח	
2,500,000	(א) עלות רכישה 1983
1,250,000	פחת שנצבר 2003 $(20/40) * (א)$
1,250,000	(ב) ערך בספרים 2003
1,300,000	(ג) עלות שחלוף
650,000	פחת שנצבר $(20/40) * (ג)$
650,000	(ד) סכום בר השבה משירות
600,000	הפסד מירידת ערך $((ב) - (ד))$

דוגמה מספר 5: גישת עלות השיקום

נזק פיזי - אוטובוס של בית ספר נפגע בתאונת דרכים

בשנת 1998, בית ספר יסודי של מחוז הצפון רכש אוטובוס בעלות של 200,000 ש"ח על מנת לעזור לתלמידים מהכפר הסמוך לנסוע בחינם לבית הספר. אורך החיים השימושיים של האוטובוס יעמוד על 10 שנים. בשנת 2003, האוטובוס ספג נזק כתוצאה מתאונת דרכים, אשר דרש תיקון בעלות של 40,000 ש"ח על מנת להחזיר את האוטובוס למצבו הקודם. השיקום לא יפגע באורך החיים השימושיים של הנכס. בשנת 2003, עלות אוטובוס חדש להספקת שירות דומה היא 250,000 ש"ח.

בחינת ירידת ערך

קיים סימן לירידת ערך מאחר שהאוטובוס ספג נזק פיזי בתאונת דרכים. ההפסד מירידת ערך באמצעות שימוש בגישת עלות השיקום יקבע כדלהלן:

ש"ח	
200,000	(א) עלות רכישה 1998
100,000	פחת שנצבר 2003 $(5/10) * (א)$
100,000	(ב) ערך בספרים 2003
250,000	(ג) עלות שחלוף
125,000	פחת שנצבר $(5/10) * (ג)$
125,000	(ד) עלות שחלוף מופחתת (מצב ללא נזק)
40,000	בניכוי: עלות השיקום
85,000	(ה) סכום בר השבה משירות
15,000	הפסד מירידת ערך $((ה) - (ב))$

דוגמה מספר 6: גישת עלות השיקום

נזק פיזי - מבנה שניזוק בשריפה

בשנת 1984, בנתה עירייה בניין משרדים בעלות של 50 מיליון ש"ח. השימוש החזוי בבניין להספקת שירותים יעמוד על 40 שנה. בשנת 2003, לאחר 19 שנות שימוש, גרמה שריפה לפגמים מהותיים במבנה. מטעמי בטיחות, הבניין נסגר לצורך ביצוע שיפוצים מבניים בעלות של 35.5 מיליון ש"ח, על מנת לשקמו למצב המאפשר אכלוס. עלות שחלוף של בניין משרדים חדש היא 100 מיליון ש"ח.

בחינת ירידת ערך

קיים סימן לירידת ערך מאחר שלבניין נגרם נזק פיזי כתוצאה משריפה. הפסד מירידת ערך באמצעות שימוש בגישת עלות השיקום יקבע כדלהלן:

ש"ח	
50,000,000	(א) עלות רכישה 1984
23,750,000	פחת שנצבר 2003 $(19/40) * (א)$
26,250,000	(ב) ערך בספרים 2003
100,000,000	(ג) עלות שחלוף (של בניין חדש)
47,500,000	פחת שנצבר $(19/40) * (ג)$
52,500,000	(ד) עלות שחלוף מופחתת (מצב ללא נזק)
35,500,000	בניכוי: עלות ייצור מחדש
17,000,000	(ה) סכום בר השבה משירות
9,250,000	הפסד מירידת ערך $((ה) - (ב))$

דוגמה מספר 7: גישת יחידות שירות

שינוי משמעותי ארוך טווח בהיקף השימוש, בעל השפעה שלילית על הישות - בניין רב קומות
שלא יאוכלס בחלקו בעתיד הנראה לעין

בשנת 1988, בנתה עירייה בניין משרדים של 20 קומות לשימושה במרכז העיר, בעלות של 80 מיליון ש"ח. אורך החיים השימושיים של הבניין חזוי להיות 40 שנה. בשנת 2003, תקנות בטיחות דרשו כי ארבע הקומות העליונות של כל הבניינים רבי הקומות לא יאוכלסו בעתיד הנראה לעין. שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של הבניין בשנת 2003 הוא 45 מיליון ש"ח, לאחר כניסת התקנות לתוקף. עלות שחלוף נוכחית של בניין משרדים דומה של 20 קומות היא 85 מיליון ש"ח.

בחינת ירידת ערך

קיים סימן לירידת ערך מאחר שהיקף השימוש בבניין המשרדים השתנה מ - 20 קומות ל - 16 קומות כתוצאה מתקנות בטיחות חדשות. הירידה בהיקף השימוש היא משמעותית וחזוי כי הבניין יאוכלס ברמתו הנמוכה (16 קומות), בעתיד הנראה לעין. ההפסד מירידת ערך באמצעות שימוש בגישת יחידות שירות יקבע כדלהלן:

ש"ח	
80,000,000	(א) עלות רכישה 1988
30,000,000	פחת שנצבר 2003 $(15/40) * (א)$
50,000,000	(ב) ערך בספרים 2003
85,000,000	(ג) עלות שחלוף (בניין של 20 קומות)
31,875,000	פחת שנצבר $(15/40) * (ג)$
53,125,000	(ד) עלות שחלוף מופחתת לפני התאמה בגין יחידות שירות נותרות
42,500,000	(ה) שווי השימוש בבניין אחרי כניסת התקנות לתוקף $(16/20) * (ד)$
45,000,000	(ו) שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה של הבניין אחרי כניסת התקנות לתוקף
45,000,000	(ז) סכום בר השבה משירות (הגבוה מבין (ה) לבין (ו))
5,000,000	הפסד מירידת ערך $((ז) - (ב))$

דוגמה מספר 8: גישת יחידות שירות

ראיה מתוך הדיווח הפנימי - עלות גבוהה של הפעלת מכונת דפוס

בשנת 1998, אגף החינוך במחוז א' רכש מכונת דפוס חדשה תמורת 40 מיליון ש"ח. האגף העריך שאורך החיים השימושיים של המכונה יעמוד על 40 מיליון עותקים של ספרים שיודפסו במהלך 10 שנים, לשימוש של תלמידי בית ספר יסודי. בשנת 2003 דווח כי מנגנון אוטומטי של המכונה אינו פועל כפי שחזוי, וכתוצאה מכך נגרמה ירידה של 25 אחוז ברמת התפוקה השנתית של המכונה במשך חמש השנים הנותרות של חייה השימושיים. עלות שחלוף של מכונת דפוס חדשה בשנת 2003 היא 45 מיליון ש"ח.

בחינת ירידת ערך

קיים סימן לירידת ערך מראיה מתוך הדיווח הפנימי, המעיד כי רמת הביצועים של מכונת הדפוס נמוכה יותר מהחזוי. הנסיבות מעידות כי ישנה ירידה משמעותית וארוכת טווח בפרסומיות השירות של המכונה במהותה. ההפסד מירידת ערך באמצעות שימוש בגישת יחידות שירות נקבע כדלהלן:

ש"ח	
40,000,000	(א) עלות רכישה 1998
20,000,000	פחת שנצבר 2003 $(5/10) * (א)$
20,000,000	(ב) ערך בספרים 2003
45,000,000	(ג) עלות שחלוף
22,500,000	פחת שנצבר $(5/10) * (ג)$
22,500,000	(ד) עלות שחלוף מופחתת לפני התאמה בגין יחידות שירות נותרות
16,875,000	(ה) סכום בר השבה משירות $(75\% * (ד))$
3,125,000	הפסד מירידת ערך $((ה) - (ב))$

נספח 3 - בטל.

נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, לבין תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21 (2004), ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבוונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בתקן זה בהפניות לתקני חשבוונאות ממשלתיים.
2. סעיפים 80 ו- 81 לתקן הבינלאומי, אשר עוסקים בהוראות המעבר, הושמטו מתקן זה.
3. הערת השוליים בדוגמה מספר 1 בנספח 2 לתקן הבינלאומי נמחקה מתקן זה.
4. סעיפים 84 עד 90 נוספו לתקן על מנת לציין שינויים שיחולו בתקני חשבוונאות ממשלתיים אחרים עם פרסום תקן זה.

נספח 5 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 (מתוקן 2004), ירידת ערך נכסים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21. הבדלים אלה מפורטים בנספח 4.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, ירידת ערך נכסים. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 :

1. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 דן בירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים של ישויות ממשלתיות, בעוד שתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 דן בירידת ערך נכסים מניבים מזומנים של ישויות למטרות רווח. עם זאת, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 דורש כי ירידת ערך של נכסים מניבים מזומנים של ישויות ממשלתיות תדווח בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36.

2. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 אינו חל על נכסים שאינם מניבים מזומנים המוצגים בספרים בסכומים שהוערכו מחדש בתאריך הדיווח בהתאם לטיפול החלופי המותר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 אינו מוציא מתחולתו רכוש קבוע המניב מזומנים שמוצג בסכומים שהוערכו מחדש במועד הדיווח.

3. שיטת המדידה של שווי השימוש של נכס שאינו מניב מזומנים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 שונה מהשיטה המיושמת על נכס מניב מזומנים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 מודד את שווי השימוש של נכס שאינו מניב מזומנים כערך נוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס באמצעות שימוש במספר גישות. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 מודד את שווי השימוש של נכס מניב מזומנים כערך נוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים ממנו.

4. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 אינו כולל שינוי בערך השוק של הנכס כסימן בולט לקיום ירידת ערך. ירידה משמעותית, בלתי צפויה בערך השוק מופיעה בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 כחלק מרשימת הסימנים המינימאליים לקיום ירידת ערך, בעוד שתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 מתייחס לסימן זה בהערות בלבד.

5. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 כולל החלטה לעצור הקמה של נכס טרם השלמתו כסימן בולט לקיום ירידת ערך, וחידוש ההקמה של הנכס כסימן לביטול הפסד מירידת ערך. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 אינו כולל הוראות מקבילות להוראה זו.

6. קבוצות מסוימות של נכסים הוצאו מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, ולא הוצאה מתחולתו של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21. הוצאה מתחולה זו מתייחסת לקבוצות נכסים שעבורן קיימות דרישות מפורשות לירידת ערך בתקני דיווח כספי בינלאומיים. נכסים אלה לא הוצאו מתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, מכיוון שלא קיימים תקני חשבונאות ממשלתית מקבילים. הוצאות מתחולה אלה כוללות נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית, נכסי מסים נדחים, עלויות רכישה שהונו, ונכסים בלתי מוחשיים הנובעים מזכויות חוזיות של מבטח בהתאם לחוזי ביטוח הנמצאים בתחולה של תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 4, *חוזי ביטוח*, ונכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5, *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילות מופסקת*.
7. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 עוסק בירידת ערך של נכסים נפרדים. לא קיימת מקבילה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 ליחידה מניבה מזומנים כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36.
8. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 עוסק ב"נכסים משותפים" באותו אופן כמו נכסים אחרים שאינם מניבים מזומנים, בעוד שתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 מטפל בהם כחלק מיחידה מניבה מזומנים קשורה.
9. בוטל.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ
ד"ר משה ברקת, רו"ח
רו"ח יגאל גוזמן
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רם לוי
רו"ח דב ספיר

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר
רו"ח איריס אלדר
רו"ח רויטל מדר דונסקוי

משקיפה

גבי עדי כהן
רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים
רו"ח מלכי אהרונוביץ
רו"ח חסן אסמאעיל
רו"ח גילי ויצמן
מר שמעון זוארץ
רו"ח אליס עדן בן דוד
רו"ח יוליה רבוי
רו"ח עדה רונן