

**קובץ דוגמאות ליישום  
התקינה הישראלית**

**מאי 2018**

## הקדמה

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות החליט להכין קובץ דוגמאות זה על מנת לסייע ביישום תקני החשבונאות. הדוגמאות ממחישות את יישום תקני החשבונאות שבתוקף ביום 1 בינואר 2018. הדוגמאות משמשות מורה דרך למשתמשים ומבוססות על הבנה מסוימת של העובדות המתוארות בהן. יש לזכור כי יש להפעיל שיקול דעת בכל מקרה, בהתחשב בעובדות המקרה ובהנחות מסוימות הקיימות באותן נסיבות.

במהלך התקופה הקרובה, המוסד לתקינה ימשיך בהכנת דוגמאות נוספות, אשר יוספו לקובץ זה.

## תוכן עניינים

### החל מעמוד

1	תקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תקופת הדיווח
6	תקן חשבונאות מספר 26, מלאי
9	תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע
	תקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים
11	וטעויות

## תקן חשבונאות מספר 7 - אירועים לאחר תקופת הדיווח

תקן חשבונאות מספר 7 מגדיר אירועים לאחר תקופת הדיווח כאירועים, בעלי משמעות חיובית או שלילית, המתרחשים בתקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין התאריך שבו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום. התקן מבחין בין אירועים חייבי-התאמה לאחר תקופת הדיווח לבין אירועים שאינם חייבי-התאמה לאחר תקופת הדיווח. אירועים חייבי-התאמה לאחר תקופת הדיווח הם אירועים המהווים ראייה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח ואילו אירועים שאינם חייבי-התאמה הם אירועים המצביעים על תנאים שהתעוררו לאחר תקופת הדיווח. התקן קובע כי על תאגיד להתאים את דוחותיו הכספיים כדי לתת ביטוי לאירועים חייבי-התאמה לאחר תקופת הדיווח. לעומת זאת, התקן קובע כי תאגיד לא יערוך התאמה של סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים כדי לשקף אירועים שאינם חייבי-התאמה לאחר תקופת הדיווח. להלן מספר דוגמאות להמחשה:

### דוגמה 1

הערך בספרים של המלאי בסוף תקופת הדיווח הסתכם לסך של 100 אלפי ש"ח. הדוחות הכספיים של התאגיד מפורסמים בכל שנה ב-31 במרס. להלן שתי הנחות בלתי תלויות:

**הנחה א -** המלאי נמכר ביום 15 בינואר תמורת 80 אלפי ש"ח.

**הנחה ב -** ביום 15 בפברואר פרצה שריפה במחסן התאגיד וכלתה את מרבית המלאי. שווי המימוש נטו של המלאי שנותר הסתכם לסך 10 אלפי ש"ח.

### יישום דרישות

התאגיד יביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות בעת הערכת עיתוי השינוי בתנאים והסיבות לו. דוגמאות לעובדות ונסיבות שיש להביא בחשבון, כוללות בין היתר:

- (א) מחירי המכירה בעסקאות שבוצעו לקראת סוף תקופת הדיווח – אם בוצעו עסקאות בסמוך לסוף תקופת הדיווח יש לבחון את מחירי המכירה של עסקאות אלה ולבחון את הסיבות לשינויים במחיר.
- (ב) סמיכות עיתוי המכירה של המלאי לסוף תקופת הדיווח – ככל שעיתוי המכירה סמוך יותר לסוף תקופת הדיווח כך סביר יותר שמחיר המכירה מהווה ראייה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח;
- (ג) עלייה משמעותית בייבוא זול שגרמה לירידת מחירים – למרות שהעלייה בהיקף היבוא הזול התרחשה לאחר תקופת הדיווח, סביר כי הירידה במחיר נובעת מתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח כגון ייצור עודף של המוצר בעולם.
- (ד) תחרות בשוק שגרמה לירידת מחירים – הגורמים לירידת מחירים הנובעת מתחרות בשוק אינם מתרחשים בנקודת זמן אלא מתפתחים לאורך תקופה מסוימת. לדוגמה, מתחרה עשוי להשיג יתרון תחרותי על ידי השקעה במכונות יעילות יותר או בכוח אדם מיומן יותר או הכנסת מוצר תחרותי משופר. למרות שירידת המחיר התרחשה לאחר תקופת הדיווח, סביר כי התנאים שהביאו לירידת המחירים שררו כבר בסוף תקופת הדיווח.
- (ה) קיומו של מחיר בשוק הסחורות – אם קיים למלאי מחיר בשוק הסחורות (לדוגמה, מוצרים כגון סוכר וקקאו), מחיר זה מהווה ראייה ברורה לשווי המימוש נטו של המלאי. ירידת מחיר שהתרחשה לאחר תקופת הדיווח מצביעה על תנאים שהתעוררו לאחר תקופת הדיווח.
- (ו) ירידת שווי המימוש נטו הנובעת מנזק פיזי למלאי (הצפה, שריפה, או אסון אחר) – הגורם לירידת שווי המימוש נטו הוא אירוע ספציפי שהתרחש בנקודת זמן ולפיכך אם האירוע התרחש לאחר תקופת הדיווח, אין הדבר מצביע על התנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח.

## הנחה א

על התאגיד לקבוע אם הירידה בשווי המימוש נטו של המלאי לאחר תקופת הדיווח מהווה ראייה לשווי המימוש נטו בסוף תקופת הדיווח (עקב תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח) או שהירידה בשווי המימוש נטו התרחשה בתקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין מועד המכירה (עקב תנאים שהתעוררו לאחר תקופת הדיווח). מחיר המכירה של מלאי מהווה בדרך כלל ראייה מהימנה לשווי המימוש נטו של המלאי. לפיכך, מכירת המלאי לאחר תקופת הדיווח תמורת 80 אלפי ש"ח מהווה ראייה מהימנה לשווי המימוש נטו של המלאי **במועד המכירה**. תקן חשבונאות מספר 7 קובע כי מכירת מלאי לאחר תקופת הדיווח עשויה להוות ראייה לערך המימוש נטו של המלאי בסוף תקופת הדיווח. על התאגיד להביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות על מנת לקבוע אם מחיר המכירה של המלאי לאחר תקופת הדיווח מהווה ראייה לשווי המימוש נטו בסוף תקופת הדיווח (עקב תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח) או שהירידה בשווי המימוש נטו התרחשה בתקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין מועד המכירה (עקב תנאים שהתעוררו לאחר תקופת הדיווח). מאחר שהמכירה התרחשה בסמיכות לסוף תקופת הדיווח, סביר יותר, בהיעדר ראיות אחרות, כי מחיר המכירה מהווה ראייה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח.

## הנחה ב

השריפה שהתרחשה לאחר תקופת הדיווח היא שפגמה בשווי המימוש נטו של המלאי. השריפה אינה מצביעה על תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח.

## דוגמה 2

הערך בספרים של השקעות באגרות חוב לא סחירות הנושאות ריבית קבועה בסוף תקופת הדיווח, הסתכם לסך של 100 אלפי ש"ח. ההשקעות באגרות החוב נמדדות על פי עלותם המופחתת תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית. הדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12 מפורסמים בכל שנה ב-31 במרס. להלן שתי הנחות בלתי תלויות:

**הנחה א** - ההשקעות נמכרו ביום 15 בינואר תמורת 80 אלפי ש"ח.

**הנחה ב** - ביום 15 במרס המנפיק הכריז על פשיטת רגל.

הנח כי שינוי בשווי אינו נובע משינוי בשיעור הריבית חסרת סיכון בשוק.

## יישום דרישות

התאגיד יביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות בעת הערכת עיתוי השינוי בתנאים והסיבות לו. דוגמאות לעובדות ונסיבות שיש להביא בחשבון, כוללות בין היתר:

- (א) סמיכות עיתוי המכירה לסוף תקופת הדיווח – ככל שעיתוי המכירה סמוך יותר לסוף תקופת הדיווח כך סביר יותר שמחיר המכירה מהווה ראייה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח;
- (ב) עלייה בסיכון האשראי של המנפיק - ראיות לעלייה בסיכון האשראי של המנפיק כוללות קשיים פיננסיים משמעותיים של המנפיק, פיגור בתשלומי ריבית או קרן, צפי לכניסה להליך פשיטת רגל ועוד. העלייה בסיכון האשראי של המנפיק אינה מתרחשת בנקודת זמן אלא מתפתחת לאורך תקופת זמן. לפיכך, אם קיימות ראיות לעלייה בסיכון האשראי של המנפיק לאחר תקופת הדיווח סביר כי עלייה זו החלה בתקופה שלפני סוף תקופת הדיווח;
- (ג) תנאים כלכליים לאומיים או מקומיים בעלי מתאם עם (correlate) הלווה (לדוגמה, עלייה בשיעור האבטלה באזור הגיאוגרפי של הלווה, או שינויים שליליים בתנאי הענף שמשפיעים על הלווה).

## הנחה א

על התאגיד לקבוע אם הירידה בשווי ההשקעות לאחר תקופת הדיווח מהווה ראייה לשווי ההשקעות בסוף תקופת הדיווח (עקב תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח) או שהירידה בשווי התרחשה בתקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין מועד המכירה (עקב תנאים שהתעוררו לאחר תקופת הדיווח). מחיר המכירה מהווה בדרך כלל ראייה מהימנה לשווי ההוגן של ההשקעות. לפיכך, מכירת ההשקעות לאחר תקופת הדיווח תמורת 80 אלפי ש"ח מהווה ראייה מהימנה לשווי ההוגן של ההשקעות במועד המכירה. על התאגיד להביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות על מנת לקבוע אם מחיר המכירה של ההשקעות לאחר תקופת הדיווח מהווה ראייה לשווי ההוגן בסוף תקופת הדיווח (עקב תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח) או שהירידה בשווי ההוגן התרחשה בתקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין מועד המכירה (עקב תנאים שהתעוררו לאחר תקופת הדיווח). מאחר שהמכירה התרחשה בסמיכות לסוף תקופת הדיווח, סביר יותר, בהיעדר ראיות אחרות, כי מחיר המכירה מהווה ראייה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח.

## הנחה ב

פשיטת רגל אינה אירוע המתרחש בנקודת זמן, אלא מדובר בתהליך שבו חווה המנפיק קשיים פיננסיים שתוצאתם, בסופו של דבר, בפשיטת רגל. למרות שפשיטת הרגל התרחשה לאחר תקופת הדיווח, בהיעדר ראיות אחרות, סביר כי התנאים שהביאו לפשיטת הרגל שררו כבר בסוף תקופת הדיווח.

## דוגמה 3

### להלן מספר אירועים שהתרחשו בחברה:

1. בשנת 2016 נטלה החברה הלוואה מבנק. ההלוואה נושאת ריבית של 5% לשנה, המשולמת בתום כל שנה. ההלוואה תיפרע בתשלום אחד לאחר 5 שנים. בהתאם לתנאי ההלוואה, הבנק רשאי לדרוש פירעון מיידי של ההלוואה אם היחס השוטף של החברה ירד מתחת ל-1. ביום 31.12.17 ירד היחס השוטף של החברה ל-0.95. **בתקופה שבין 1 בינואר 2018 ועד לאישור הדוחות הכספיים לשנת 2017**, החברה ניהלה משא ומתן עם הבנק שבו הסכים הבנק לספק לחברה ארכה של שנה לתיקון ההפרה ולא לדרוש פירעון מיידי של ההלוואה אם היחס השוטף של החברה לא ירד מתחת ל-0.75 במהלך תקופת הארכה.
2. בשנת 2017 החל תהליך חקיקה של חוק לשינוי מס חברות. ביום 15 בינואר 2018 הושלמה למעשה חקיקתו של חוק המשנה את שיעור המס לשנת 2018. לחברה יתרות מסים נדחים בסכומים גבוהים ולפיכך לשינוי בשיעור המס יש השפעה מהותית.
3. לקראת סוף שנת 2017 החליט דירקטוריון החברה לממש תחום פעילות עסקית מסוים. הקריטריונים לסיווג קבוצת המימוש כמחזקת למכירה התקיימו ביום 20 בינואר 2018. קבוצת המימוש מהווה פעילות שהופסקה, כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.
4. הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2017 יפורסמו ביום 31 במרס 2018.

## יישום דרישות

תקן חשבונאות מספר 7 מיושם לצורך הטיפול החשבונאי ומתן גילוי בדבר אירועים שלאחר תקופת הדיווח, שאינם מטופלים בתקני חשבונאות אחרים. תקני חשבונאות אחרים עשויים להתייחס לטיפול החשבונאי באירועים או בעסקאות שהתרחשו לאחר תקופת הדיווח אך לפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום. אם אירוע או עסקה הם בתחולת תקן חשבונאות אחר, ישות תיישם את ההנחיות שבתקן האמור ולא את ההוראות של תקן חשבונאות מספר 7.

1. תקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים קובע הוראות לגבי אירועים ספציפיים לאחר תקופת הדיווח. סעיף 54 לתקן חשבונאות מספר 34 קובע כי כאשר ישות מפירה בסוף תקופת הדיווח, או לפני תאריך זה, תנאי של הסכם הלוואה לזמן ארוך וכתוצאה מכך ההתחייבות הופכת להיות עומדת לפירעון לפי דרישה, עליה לסווג את ההתחייבות כשוטפת. אולם, הישות מסווגת את ההתחייבות כלא שוטפת אם לאחר תקופת הדיווח ולפני האישור של הדוחות הכספיים לפרסום מתקיים אחד מהתנאים הבאים:

(א) המלווה הסכים לספק ארכה (grace) שמסתיימת לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, שבמהלכה הישות יכולה לתקן את ההפרה ובמהלכה המלווה לא יכול לדרוש פירעון מיידי,

(ב) הישות הנפיקה למלווה מחויבות לזמן ארוך או ניירות ערך הוניים חלף המחויבות לזמן קצר, או

(ג) הושלם הסכם למיחזור (refinance), או לדחיית מועדי פירעון של תשלומים, לזמן ארוך, ומתקיימים התנאים הבאים:

(i) ההסכם לא יפוג תוך 12 חודש מסוף תקופת הדיווח של הישות ובמהלך אותה תקופה, ההסכם אינו ניתן לביטול על ידי הצד שכנגד, אלא במקרה של הפרה של הוראה מהוראות ההסכם.

(ii) הצד שכנגד שאיתו הישות התקשרה בהסכם מימון מחדש חזוי להיות מסוגל מבחינה כלכלית לכבד את ההסכם.

לפיכך, מאחר שהחברה מקיימת את התנאים בתקן חשבונאות מספר 34 (ההסכמה של הבנק לא לדרוש פירעון מיידי של הלוואה במהלך לפחות 12 חודשים מתאריך הדיווח) עד למועד אישור הדוחות הכספיים, הלוואה תסווג בדוח על המצב הכספי לשנת 2017 כהלוואה לזמן ארוך וזאת למרות שהסכמת הבנק למתן הארכה לתיקון ההפרה ולאי דרישת פירעון מיידי התקבלה לאחר תקופת הדיווח.

2. תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה קובע בסעיף 47 כי נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הצפויים להתייחס לתקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות, בהתבסס על שיעורי המס וחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח.

מאחר שהשלמה למעשה של החקיקה לשינוי שיעור המס התרחשה רק ביום 15 בינואר 2018, אין למדוד את יתרות המסים הנדחים לפי שיעור המס החדש בדוחות הכספיים לשנת 2017, אלא לפי שיעור המס שהיה בתוקף במועד הדיווח.

**בהתאם לסעיף 81(י) לתקן חשבונאות מספר 19 אם חל שינוי בשיעור המס לאחר תקופת הדיווח ולפני התאריך בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום, יש לתת גילוי להשפעה של השינוי בשיעור המס על נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים.**

3. תקן חשבונאות מספר 38, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו קובע בסעיף 12 כי אם הקריטריונים בתקן לסיווג נכס או קבוצת מימוש מתקיימים לאחר תקופת הדיווח, הישות לא תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה באותם דוחות כספיים כאשר הם יפורסמו. אולם, כאשר אותם קריטריונים מתקיימים לאחר תקופת הדיווח אבל לפני האישור של הדוחות הכספיים לפרסום, קיימות דרישות גילוי.

**מאחר שהקריטריונים לסיווג קבוצת המימוש, המהווה פעילות שהופסקה, התקיימו לאחר סוף תקופת הדיווח לא יבוצע סיווג של קבוצת המימוש לנכסים לא שוטפים בדוחות הכספיים לשנת 2017. כמו כן, לא תבוצע הצגה מחדש של מספרי השוואה בדוח על הרווח הכולל על מנת להפריד את תוצאות הפעילות שהופסקה מתוצאות הפעילות השוטפת. אולם, תקן חשבונאות מספר 38 כולל דרישות גילוי מוגדרות במקרים אלה.**



## תקן חשבוונאות מספר 26 - מלאי

תקן חשבוונאות מספר 26 קובע כי מלאי יימדד לפי הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו. שווי מימוש נטו מוגדר כאומדן מחיר המכירה במהלך העסקים הרגיל בניכוי אומדן העלויות להשלמה ואומדן העלויות הדרושות לביצוע המכירה. בהתאם לתקן, אומדנים של שווי מימוש נטו מבוססים על הראיה המהימנה ביותר, שזמינה בעת קביעת האומדנים, של הסכום שבו המלאי חזוי להיות ממומש. אומדנים אלה מביאים בחשבון תנודות של מחיר או של עלות, הקשורות ישירות לאירועים המתרחשים לאחר תום התקופה, במידה ואירועים כאלה מאששים את התנאים ששררו בתום התקופה. אומדני שווי מימוש נטו מביאים בחשבון גם את המטרה שעבורה המלאי מוחזק. לדוגמה, שווי המימוש נטו של כמות המלאי, שמוחזקת כדי לקיים חוזי מכירות איתנים או חוזי שירות איתנים, מבוסס על מחיר החוזה. אם חוזי המכירות הם לכמות הנמוכה מכמות המלאי המוחזקת, שווי המימוש נטו של העודף מבוסס על מחירי המכירה הכלליים. הפרשות יכולות להיווצר כתוצאה מחוזי מכירות לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת או מכמויות מלאי הכלולות בחוזי רכישה (כאשר המחירים הנקובים בחוזי המכירה נמוכים מעלויות הרכישה או הייצור של פריטי המלאי הכלולים בחוזה המכירה). חומרים, המוחזקים לשימוש בייצור מלאי, אינם מופחתים, אם המוצרים הגמורים שבהם הם יכללו חזויים להימכר בסכום העלות או בסכום הגבוה מהעלות. אולם, כאשר ירידה במחיר החומרים שבמלאי יכולה להצביע על כך שעלות המוצרים הגמורים תהיה גבוהה משווי המימוש נטו, החומרים מופחתים לשווי מימוש נטו. בנסיבות כאלה, עלות שחלוף החומרים יכולה להיות המדידה הזמינה הטובה ביותר לשווי המימוש נטו של החומרים. להלן מספר דוגמאות להמחשה:

### דוגמה 1

לישות מלאי של 100 יחידות של מוצר ביום 31 בדצמבר 2017. עלות כל יחידה של מוצר היא 15 ש"ח. לישות חוזה מכירה איתן למכירת 80 יחידות מוצר. אומדן מחיר המכירה של המוצר ליום 31 בדצמבר 2017 הוא 12 ש"ח. הנח כי עלויות ההשלמה והמימוש הינן זניחות.

**הנחה א':** מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 20 ש"ח למוצר.

**הנחה ב':** מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 14 ש"ח למוצר.

### יישום דרישות

מאחר שלישות יש חוזה מכירות איתן למכירת 80 יחידות מוצר, שווי המימוש נטו של אותן יחידות יהיה מחיר המכירה שנקבע באותו חוזה מכירה. לגבי יתרת 20 יחידות המוצר, אומדן מחיר המכירה יהווה את שווי המימוש נטו.

### הנחה א'

מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 20 ש"ח. מאחר שמחיר המכירה האמור גבוה מהעלות, 80 יחידות מוצר יוצגו בעלותן.

אומדן מחיר המכירה של 20 היחידות הנותרות של המוצר הוא 12 ש"ח. מאחר שאומדן מחיר המכירה נמוך מהעלות, 20 יחידות מוצר יוצגו בשווי מימוש נטו.

מלאי	עלות	שווי מימוש נטו	סכום שבו יוצג בדוח על המצב הכספי	כמות
	15	20	1,200	80
	15	12	<u>240</u>	20
סה"כ מלאי			<u>1,440</u>	

## הנחה ב'

מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 14 ש"ח. מאחר שמחיר המכירה האמור נמוך מהעלות, 80 יחידות מוצר יוצגו במחיר המכירה.

אומדן מחיר המכירה של 20 היחידות הנותרות של המוצר הוא 12 ש"ח. מאחר שאומדן מחיר המכירה נמוך מהעלות, 20 יחידות מוצר יוצגו בשווי מימוש נטו.

מלאי	עלות	שווי מימוש נטו	סכום שבו יוצג בדוח על המצב הכספי	כמות
	15	14	1,120	80
	15	12	<u>240</u>	20
סה"כ מלאי			<u>1,360</u>	

## דוגמה 2

לישות מלאי של 100 יחידות של מוצר ביום 31 בדצמבר 2017. עלות כל יחידה של מוצר היא 15 ש"ח. לישות חוזה מכירה איתן למכירת 150 יחידות מוצר. עלות הרכישה של יחידת מוצר נותרה 15 ש"ח. הנח כי עלויות ההשלמה והמימוש הינן זניחות.

**הנחה א':** מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 20 ש"ח למוצר.

**הנחה ב':** מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 14 ש"ח למוצר.

## יישום דרישות

מאחר שלישות יש חוזה מכירות איתן למכירת 150 יחידות מוצר, שווי המימוש נטו של כל היחידות במלאי יהיה מחיר המכירה שנקבע באותו חוזה מכירה. אולם, מאחר שלישות יש התקשרות למכור 50 יחידות מוצר שאינן מצויות במלאי, על הישות לבחון אם נוצרה לה מחויבות שיש להכיר בהפרשה בגינה.

## הנחה א'

מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 20 ש"ח. מאחר שמחיר המכירה האמור גבוה מהעלות, כל המלאי (100 יחידות מוצר) יוצג בעלות. כמו כן, מחיר המכירה שנקבע בחוזה עולה על עלות רכישת המוצרים שאינם במלאי (50 יחידות מוצר) ולכן הישות אינה נדרשת להכיר בהפרשה.

מלאי	עלות	שווי מימוש נטו	סכום שבו יוצג בדוח על המצב הכספי	כמות
	15	20	1,500	100
סה"כ מלאי			<u>1,500</u>	

## הנחה ב'

מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן הוא 14 ש"ח. מאחר שמחיר המכירה האמור נמוך מהעלות, כל המלאי (100 יחידות מוצר) יוצג בשווי מימוש נטו (מחיר המכירה בחוזה המכירות האיתן).

כמו כן, עלות רכישת המוצרים שאינם במלאי (50 יחידות מוצר) עולה על מחיר המכירה שנקבע בחוזה ולכן הישות נדרשת להכיר בהפרשה בגין חוזה מכביד.

מלאי	עלות	שווי מימוש נטו	סכום שבו יוצג בדוח על המצב הכספי	כמות
	15	14	1,400	100
סה"כ מלאי			<u>1,400</u>	

הפרשה (חוזת מכביד)			
כמות	עלות	שווי מימוש נטו	סכום שבו יוצג בדוח על המצב הכספי
50	15	14	$50*(14-15)=50$
סה"כ			<u>50</u>

### דוגמה 3

ליום 31 בדצמבר 2017 לישות מלאי של 100 יחידות חומרי גלם שעלות כל יחידה היא 100 ש"ח ומלאי של 50 יחידות של מוצר גמור שעלות כל יחידה היא 150 ש"ח. עלות כל יחידה של מוצר גמור כוללת עלות יחידה אחת של חומר גלם ועלות של עבודה.

**הנחה א':** ליום 31 בדצמבר 2017 שווי מימוש נטו של יחידה של חומר הגלם הוא 80 ש"ח ושווי מימוש נטו של מוצר גמור הוא 160 ש"ח.

**הנחה ב':** ליום 31 בדצמבר 2017 שווי מימוש נטו של יחידה של חומר הגלם הוא 80 ש"ח ושווי מימוש נטו של מוצר גמור הוא 140 ש"ח.

### יישום דרישות

התקן קובע כי חומרי הגלם המוחזקים לשימוש בייצור של המלאי אינם מופחתים מתחת לעלותם אם המוצר הסופי שבו הם יכללו צפוי להימכר בעלותו או מעל לעלותו. כלומר, במקרה כזה אין להכיר בירידת ערך של חומרי הגלם גם אם שווי המימוש נטו שלהם נמוך מעלותם מאחר שהמוצר הגמור יימכר ברווח, אף אם רווח זה נמוך מהרווח שהיה צפוי. (לדוגמה, מזקק וויסקי אינו נדרש להכיר בירידת ערך של מלאי השעורה בשל ירידה במחיר השעורה, כל עוד צפוי שהוויסקי יימכר במחיר העולה על עלות ייצורו).

התקן ממשיך וקובע כי אם ירידה במחיר חומרי הגלם מהווה ראייה לכך שמחיר המוצר הסופי ירד מתחת לשווי המימוש נטו, אז יש צורך להכיר בירידת ערך ועלות השחלוף של חומרי הגלם עשויה להוות את האומדן הטוב ביותר לשווי המימוש נטו.

יש לציין שכאשר ישות מכירה בירידת ערך של מוצר מוגמר כלשהו, יש לבדוק גם את הצורך בהכרה בירידת ערך של חומרי גלם הקשורים למוצר מוגמר זה. לעיתים קרובות חומרי הגלם משמשים לייצור מספר מוצרים שונים. במקרים כאלה, בדרך כלל לא יהיה ניתן להעריך את שווי המימוש נטו הספציפי לכל חומר גלם בהתבסס על מחיר המכירה של כל מוצר מוגמר.

**הנחה א':** שווי המימוש נטו של מלאי חומרי הגלם נמוך מהעלות, אך המוצרים הגמורים צפויים להימכר ברווח (שווי מימוש נטו גבוה מהעלות) ולכן מלאי חומרי הגלם יימדד בעלות – 10 אלפי ש"ח (100\*100) ומלאי המוצרים הגמורים יימדד בעלות – 7.5 אלפי ש"ח (150\*50).

**הנחה ב':** שווי המימוש נטו של מלאי חומרי הגלם נמוך מהעלות, וגם שווי המימוש נטו של המוצרים הגמורים נמוך מעלותם. מאחר שעלות של כל מוצר גמור כוללת את עלות יחידה אחת של חומר גלם ועלות של עבודה, ההנחה היא שכל ירידת הערך בשווי המימוש נטו של המוצר הגמור מיוחסת לחומרי הגלם.

עלות	שווי מימוש נטו	שווי מימוש נטו מוצר גמור	יחידה של חומר גלם
100	80	90	
<u>50</u>		<u>50</u>	עבודה
<u>150</u>		<u>140</u>	מוצר גמור

לכן מלאי חומרי הגלם יימדד בסך 9 אלפי ש"ח (90\*100) ומלאי המוצרים הגמורים יימדד בשווי מימוש נטו – 7 אלפי ש"ח (140\*50).

## תקן חשבוונאות מספר 27 - רכוש קבוע

### מודל שערוך רכוש קבוע (ברוטו או נטו)

סעיף 29 לתקן חשבוונאות מספר 27 מאפשר לישות לבחור כמדיניות החשבוונאית במודל העלות או במודל הערכה מחדש לגבי כל קבוצת רכוש קבוע.

אם ישות בחרה במודל הערכה מחדש כמדיניות החשבוונאית, סעיף 31 בתקן חשבוונאות מספר 27 קובע כי לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע, שניתן למדוד את שווי ההוגן באופן מהימן, יוצג בסכום משוערך, שהוא שוויו ההוגן במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן.

סעיף 35 בתקן חשבוונאות מספר 27 קובע את השיטות השונות לביצוע הערכה מחדש. הסעיף קובע כי במועד ההערכה מחדש הנכס מטופל באחת מהדרכים הבאות:

- (א) הערך בספרים ברוטו מותאם באופן שהוא עקבי עם ההערכה מחדש של הערך בספרים של הנכס. לדוגמה, ניתן להציג מחדש את הערך בספרים ברוטו על ידי התייחסות לנתוני שוק נצפים או שניתן להציג אותו מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים. הפחת שנצבר במועד ההערכה מחדש מותאם על מנת שיהיה שווה להפרש בין הערך בספרים ברוטו של הנכס לבין ערכו בספרים לאחר הבאה בחשבון של הפסדים מירידת ערך שנצברו; או
- (ב) הפחת שנצבר מבוטל מול הערך בספרים ברוטו של הנכס.

הערכה מחדש צריכה להתבצע באופן סדיר על מנת לוודא שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הוגן בסוף תקופת הדיווח.

הערכה מחדש בהתאם לשיטה המפורטת בסעיף 35(א) משמשת לעיתים קרובות כאשר נכס משוערך באמצעות מדד על מנת לקבוע את עלות השחלוף שלו.

השיטה המפורטת בסעיף 35(ב) משמשת בדרך כלל להערכה מחדש של מבנים.

### דוגמה 1

1. ישות רכשה ביום 1.1.17 מכונה שעלותה 500 אלפי ש"ח. אורך החיים השימושיים של המכונה מוערך ב- 5 שנים והישות משתמשת בשיטת הקו הישר להפחתת המכונה (הנח כי אומדן ערך השייר של המכונה הוא אפס). הישות בחרה לטפל בקבוצת המכונות וצידוד בהתאם למודל ההערכה מחדש. לאור העובדה שמדובר במכונה ייחודית הישות אומדת את השווי ההוגן בהתאם לגישת עלות השחלוף. ביום 31.12.17 הוערכה עלות השחלוף של המכונה בסך 550 אלפי ש"ח. לא חל שינוי באומדן אורך החיים השימושיים המקורי וערך השייר במועד זה.
2. ישות רכשה ביום 31.12.16 נכס מקרקעין שעלותו 1,000 אלפי ש"ח. אורך החיים השימושיים של המבנה מוערך ב- 20 שנה והישות משתמשת בשיטת הקו הישר להפחתת המבנה (הנח כי 25 אחוז מהעלות של נכס המקרקעין מיוחסת לקרקע וכי אומדן ערך השייר של המבנה הוא אפס). הישות בחרה לטפל בקבוצת המקרקעין בהתאם למודל ההערכה מחדש. ביום 31.12.17 שוויו ההוגן של נכס המקרקעין הוא 1,045 אלפי ש"ח (הנח כי 30 אחוז מהשווי ההוגן של נכס המקרקעין מיוחס לקרקע). לא חל שינוי באומדן אורך החיים השימושיים המקורי וערך השייר במועד זה.

**הערכה מחדש של המכונה בתום שנת 2017:**

לצורך הערכה מחדש של המכונה, הישות משתמשת בשיטה המפורטת בסעיף 35(א) לתקן חשבונאות מספר 27.

יתרות ליום 31.12.17 לאחר ביצוע הערכה	הערכה מחדש	יתרות ליום 31.12.17 לפני ביצוע הערכה	
<b>מחדש</b>		<b>מחדש</b>	
550	50	500	עלות
<u>(110)</u>	<u>50*1/5= (10)</u>	<u>(100)</u>	פחת נצבר
<u>440</u>	<u>40</u>	<u>400</u>	סה"כ

מאחר שהמכונה הוערכה מחדש בהתאם לשיטה המפורטת בסעיף 35(א) לתקן חשבונאות מספר 27, הפחתת המכונה בשנים העוקבות תבוצע לפי העלות שהוערכה מחדש על פני אומדן אורך החיים השימושיים הכולל של המכונה. כלומר, בשנת 2018 יוכרו הוצאות פחת בסך  $550/5=110$  אלפי ש"ח.

**הערכה מחדש של נכס המקרקעין בתום שנת 2017:**

לצורך הערכה מחדש של נכס המקרקעין, הישות משתמשת בשיטה המפורטת בסעיף 35(ב) לתקן חשבונאות מספר 27.

יתרות ליום 31.12.17 לאחר ביצוע הערכה	הערכה מחדש	יתרות ליום 31.12.17 לפני ביצוע הערכה	
<b>מחדש</b>		<b>מחדש</b>	
1,045	45	1,000	עלות
=	<u>37.5</u>	<u>(37.5)</u>	פחת נצבר
<u>1,045</u>	<u>82.5</u>	<u>962.5</u>	סה"כ

מאחר שהמבנה הוערך מחדש בשיטה המבטלת את הפחת שנצבר עד למועד ההערכה מחדש, הפחתת המבנה בשנים העוקבות תבוצע לפי העלות שהוערכה מחדש על פני יתרת אומדן אורך החיים השימושיים של המבנה. כלומר, בשנת 2018 יוכרו הוצאות פחת בסך  $1,045*0.7/19=38.5$  אלפי ש"ח.

## תקן חשבוונאות מספר 35 - מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

### הבחנה בין שינוי מדיניות חשבונאית לבין שינוי אומדן

מדיניות חשבונאית מוגדרת כמכלול העקרונות, בסיסי המדידה והפרקטיקות המסוימים, אשר מיושמים על ידי ישות, בהכנת דוחות כספיים ובהצגתם.

עקביות במדיניות חשבונאית ובהצגה הינו עיקרון בסיסי במסגרת המושגית, בתקן חשבונאות מספר 34 וגם בתקן חשבונאות מספר 35. לפיכך, ישות תשנה מדיניות חשבונאית, רק אם השינוי:

- (א) נדרש בתקן חשבונאות; או
- (ב) הוא שינוי יזום אשר מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים אחרים על המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות.

שינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מיישום לראשונה של תקן חשבונאות יטופל בהתאם להוראות המעבר הספציפיות באותו תקן.

שינוי במדיניות חשבונאית הנובע מיישום לראשונה של תקן שאינו כולל הוראות מעבר ספציפיות או שינוי יזום במדיניות חשבונאית יטופלו בדרך של יישום למפרע.

מאחר שבעת קביעת מדיניות חשבונאית, ישות יכולה בהתאם לסעיף 13 לתקן ליישם מדיניות חשבונאית מהפרסומים העדכניים של תקני דיווח כספי בינלאומיים וגופי תקינה אחרים, אשר משתמשים במסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות, סעיף 22 לתקן מבהיר כי אם בעקבות עדכון של פרסום כאמור, הישות בוחרת לשנות את המדיניות החשבונאית, שינוי זה יטופל כשינוי יזום במדיניות חשבונאית.

כאשר שינוי במדיניות חשבונאית מיושם למפרע, נדרשת התאמה של יתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת ושל מספרי ההשוואה האחרים, שניתן להם גילוי, לכל תקופה קודמת מוצגת, כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם. כמו כן, נדרשת התאמה של כל מידע אחר לגבי תקופות קודמות, כמו סיכומים היסטוריים של נתונים כספיים.

התקן מצייין כי ייתכנו מקרים שבהם לא יהיה זה מעשי לבצע יישום למפרע. יישום למפרע של שינוי במדיניות החשבונאית אינו נדרש במידה שבה אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת או את ההשפעה המצטברת של השינוי.

סעיף 17 לתקן מצייין כי המקרים, המפורטים להלן, אינם מהווים שינויים במדיניות חשבונאית:

- (א) ישום מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר שונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן
- (ב) ישום מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר לא התרחשו בעבר, או שהיו לא מהותיים.

בניגוד לטיפול שנקבע לשינוי במדיניות חשבונאית, התקן דורש כי מעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש של רכוש קבוע ושל נכסים בלתי מוחשיים יטופל כהערכה מחדש על ידי התקן הרלוונטי. המשמעות היא שאין להציג מחדש תקופות קודמות עבור הערך בספרים והפחת עבור נכסים אלה.

מלבד חריג ספציפי זה, התקן מבהיר כי שינוי בבסיס המדידה הינו שינוי במדיניות החשבונאית ולא שינוי באומדן חשבונאי. אולם, כאשר קשה להבחין בין שינוי במדיניות חשבונאית לבין שינוי באומדן חשבונאי, התקן דורש להתייחס לשינוי כאל שינוי אומדן.

בהצעה לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 8, מוצע להגדיר אומדנים חשבונאיים כשיקולי הדעת או הנחות ששימשו ביישום מדיניות חשבונאית כאשר, עקב אי ודאות באמידה, פריט בדוחות הכספיים אינו ניתן למדידה במדויק.

סעיף 33 בתקן חשבונאות מספר 35 קובע כי "כתוצאה מאי וודאיות, הטבעות בפעילויות עסקיות, פריטים רבים בדוחות הכספיים אינם ניתנים למדידה במדויק, אלא לאמידה בלבד. אמידה כרוכה בשיקול דעת, המבוסס על מידע מהימן ועדכני. לדוגמה, אומדנים עשויים להידרש בגין:

- (א) חובות רעים;
- (ב) התיישנות מלאי;
- (ג) השווי ההוגן של נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות;
- (ד) אורך חיים שימושיים או דפוס צריכה חזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות, הגלומות בנכסים בני פחת; וכן
- (ה) מחויבויות בגין אחריות."

אומדן יעודכן אם חלו שינויים בנסיבות, עליהן הוא מבוסס, או כתוצאה ממידע חדש או ניסיון שנצבר. עדכון אומדן מטבעו אינו מתייחס לתקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות.

שינוי באומדן חשבונאי הוא תיאום הערך בספרים של נכס או התחייבות, או של סכום הצריכה התקופתית של נכס, הנובעת מהערכה של מצבם הנוכחי של נכסים והתחייבויות וההטבות והמחויבויות העתידיות החזויות הקשורות בהם. שינויים באומדנים חשבונאיים נובעים ממידע חדש או התפתחויות חדשות, ולפיכך אינם מהווים תיקונים של טעויות.

ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי תוכר בדרך של מכאן ולהבא, על ידי הכללתה ברווח או הפסד:

- (א) בתקופת השינוי, אם השינוי משפיע על תקופה זו בלבד; או
- (ב) בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות, אם השינוי ישפיע גם עליהן.

אם השינוי באומדן החשבונאי מביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט בהון (כלומר, אין לו השפעה על רווח או הפסד), השינוי באומדן החשבונאי יוכר בתקופת השינוי על ידי תיאום הערך בספרים של הנכס המתייחס, של ההתחייבות המתייחסת או של הפריט בהון המתייחס.

## דוגמה

1. לישות מספר נכסים כמפורט להלן:

- (א) מכונה שעלותה 100 אלפי ש"ח, אשר נרכשה ביום 1 בינואר 2010. הישות מודדת את המכונות שברשותה לפי מודל העלות. במועד הרכישה, העריכה הישות את אורך החיים השימושיים של המכונה ב-10 שנים ובחרה בשיטת הקו הישר כשיטה המשקפת את התבנית שבה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של המכונה.
- (ב) ציוד משרדי שעלותו 500 אלפי ש"ח, אשר נרכש ביום 1 בינואר 2014. הישות מודדת את הציוד המשרדי שברשותה לפי מודל העלות. במועד הרכישה, העריכה הישות את אורך החיים השימושיים של הציוד המשרדי ב-5 שנים ובחרה בשיטת הקו הישר כשיטה המשקפת את התבנית שבה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הציוד המשרדי.

2. ביום 31 בדצמבר 2016 לישות התחייבות בגין הטבות עובד בסך של 1,250 אלפי ש"ח. ההתחייבות בגין הטבות עובד נמדדת בהתאם למודל הסגירה, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 39, הטבות עובד.

3. ביום 1 באפריל 2017 החליטה הישות:  
(א) בעקבות תגלית טכנולוגית חדשנית העריכה הישות כי אורך החיים השימושיים הנותר של המכונה הוא 1.5 שנים מיום 1.4.17.  
(ב) החברה החליטה לבחור במודל הערכה מחדש למדידת הציוד המשרדי שברשותה. השווי ההוגן של הציוד המשרדי באותו מועד הסתכם לסך של 225 אלפי ש"ח. השווי ההוגן של הציוד המשרדי ליום 31 בדצמבר 2017 אינו שונה באופן מהותי מערכו בספרים, לאחר ההערכה מחדש.  
(ג) לבחור במודל הערכה אקטוארית למדידת התחייבות בגין הטבות עובד. בהתאם להערכה אקטוארית, ביום 31 בדצמבר 2016 וביום 31 בדצמבר 2017 מסתכמת ההתחייבות בגין הטבות עובד בסך של 750 אלפי ש"ח ו- 800 אלפי ש"ח, בהתאמה.

4. ההון העצמי של החברה ליום 31.12.16 הינו 1,000 ש"ח.

5. הישות מפרסמת דוחות כספיים שנתיים בלבד.

## יישום דרישות

### מכונה

סעיף 51 לתקן חשבונאות מספר 27 קובע כי "ישות תסקור את ערך השייר ואת אורך החיים השימושיים של נכס לפחות בכל סוף שנת כספים ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, השינוי יטופל (השינויים יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות."

שינוי אומדן אורך החיים השימושיים של המכונה מהווה שינוי באומדן הצריכה החזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות במכונה. שינוי זה מהווה שינוי אומדן חשבונאי. שינוי זה מטופל באופן של מכאן ולהבא והשפעתו תיכלל ברווח או הפסד הן של התקופה הנוכחית והן של תקופות עתידיות (על ידי תיאום של הוצאות הפחת).

מאחר ושינוי האומדן נובע מהתגלית הטכנולוגית שנחשפה ביום 1.4.17, שינוי האומדן יבוצע החל מתאריך זה.

במקרים שבהם לא ניתן לקבוע במדויק מהו האירוע שהוביל לשינוי באומדן החשבונאי, הפרשנות המקובלת היא שיש לבצע את שינוי האומדן החל מתחילת תקופת הדיווח שטרם פורסמו לגביה דוחות כספיים.

### נתונים שיוצגו בדוחות הכספיים ליום 31.12.16

	100	עלות המכונה
$100*(7\setminus 10) =$	<u>(70)</u>	פחת שנצבר
	<u>30</u>	עלות מופחתת
$100*(1\setminus 10) =$	10	הוצאות פחת



2016 (מספרי השוואה)	2017	נתונים שיוצגו בדוחות הכספיים ליום 31.12.17
100	100	עלות המכונה
<u>(70)</u>	<u>(86.25)</u>	פחת שנצבר (להלן הסבר)
<u>30</u>	<u>13.75</u>	עלות מופחתת (להלן הסבר)
10	16.25	הוצאות פחת מכונה לשנה
-	(6.25)	ההשפעה של שינוי האומדן על ההון העצמי

#### הסבר לחישוב 2017

	100	עלות המכונה
$100 * (7/10) =$	<u>(70)</u>	פחת שנצבר עד ליום 31.12.16
	30	עלות מופחתת ליום 31.12.16
$100 * (0.25/10) =$	<u>(2.5)</u>	הוצאות פחת 1.1.17-31.3.17
	27.5	עלות מופחתת ליום 31.3.17
$27.5 * (0.75/1.5) =$	<u>(13.75)</u>	הוצאות פחת 31.3.17-31.12.17
	<u>13.75</u>	עלות מופחתת ליום 31.12.17
$2.5 + 13.75 =$	<u>16.25</u>	הוצאות פחת לשנת 2017

#### ציוד משרדי

סעיף 29 לתקן חשבונאות מספר 27 "ישות תבחר במודל העלות כאמור בסעיף 30 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 31 כמדיניות החשבונאית ותיישם אותה מדיניות לגבי כל פריטי הרכוש הקבוע מאותה קבוצה (class)".

סעיף 18 לתקן חשבונאות מספר 35 "ישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע או בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים הוא שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 או תקן חשבונאות מספר 30, ולא בהתאם להוראות תקן זה."

**מעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש** – שינוי במדיניות החשבונאית יטופל בדרך כלל באופן של יישום למפרע. כחריג, מעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש מטופל כהערכה מחדש באופן של מכאן ולהבא.

**נתונים שיוצגו בדוחות  
הכספיים ליום 31.12.16**

	500	עלות
$500*(3\5)=$	<u>(300)</u>	פחת שנצבר
	<u>200</u>	עלות מופחתת ליום 31.12.16
$500*(1\5)=$	100	הוצאות פחת לשנת 2016
		קרן הערכה מחדש ליום
	-	31.12.16

יתרות לאחר ביצוע הערכה	הערכה מחדש	יתרות לפני ביצוע הערכה מחדש – 1.4.17	
1.4.17 – מחדש		1.4.17	
643	$50/(175/500)=143$	500	עלות
<u>(418)</u>	$50/(325/500)= (93)$	<u>(325)</u>	פחת נצבר
<u>225</u>	<u>50</u>	<u>175</u>	עלות מופחתת
(50)	(50)	-	קרן הערכה מחדש

2016 (מספרי השוואה)	חישוב 2017	2017	נתונים שיוצגו בדוחות הכספיים ליום 31.12.17
500		643	עלות
<u>(300)</u>	$418+643*0.75/5=$	<u>(514)</u>	פחת שנצבר
<u>200</u>		<u>129</u>	עלות מופחתת
100	$500*(0.25/5)+643*(0.75/5)=$	121	הוצאות פחת לשנה
-	ראה לעיל	50	קרן הערכה מחדש
-			ההשפעה של הערכה
	$50-(121-100)=$	29	מחדש על ההון העצמי

**התחייבות בגין הטבות עובד**

תקן חשבונאות מספר 39 מאפשר לישות לבחור בין מודל הסגירה (Shut-down method) לבין המודל האקטוארי לטיפול בהטבות בגין פיצויי פרישה. התקן דורש מהישות ליישם את המדיניות החשבונאית שנבחרה בעקביות.

**שינוי אופן מדידת התחייבות בגין הטבות עובד - מעבר ממודל הסגירה למודל הערכה אקטוארית – שינוי המדיניות החשבונאית הוא שינוי יזום אשר יטופל בדרך של יישום למפרע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35.**

כאשר שינוי במדיניות חשבונאית מיושם למפרע, נדרשת התאמה של יתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת ושל מספרי השוואה האחרים, שניתן להם גילוי, לכל תקופה קודמת מוצגת, כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם.

יישום למפרע של מדיניות הערכה שיוצגו כמספרי השוואה	2016 – סכומים	2016 לפני התיקון	יתרת הפרשה ההשפעה של יישום למפרע על ההון העצמי
(750)	500	(1,250)	
500	500	-	
<b>2016 (מספרי השוואה)</b>	<b>2017</b>	<b>הכספיים ליום</b>	<b>בדוחות שיוצגו</b>
(750)	(800)		<b>31.12.17</b>
			התחייבות בגין הטבות עובד

באשר לנתוני השוואה של דוח רווח או הפסד, על הישות לקבוע את יתרת ההתחייבות בגין הטבות עובד ליום 31.12.15 ואת ההוצאות שיש לזקוף לדוח רווח או הפסד לשנת 2016, בהתאם למדיניותה לגבי מדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת.