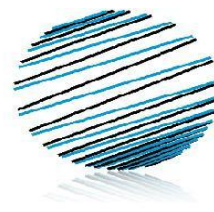


## תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17

רכוש קבוע (מעודכן 2014)

ינואר 2014



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](mailto: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 בחשבונאות ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות 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 לתקני חשבונאות 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: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk), אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות 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 בחשבונאות ממשלתית נעשה בהסכמת הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC)

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



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 – רכוש קבוע (מעודכן 2014)

ינואר 2014

תוכן עניינים

סעיף	
1	מטרת התקן
2-12	תחולה
9-12	נכסי מורשת
13	הגדרות
14-25	הכרה
21	נכסי תשתית
22	עלויות ראשוניות
23-25	עלויות עוקבות
26-41	מדידה בעת ההכרה
30-36	רכיבי עלות
37-41	מדידת עלות
42-87	מדידה לאחר הכרה
43	מודל עלות
44-58	מודל הערכה מחדש
59-78	פחת
66-75	סכום פחת ותקופת הפחתה
76-78	שיטת פחת
79	ירידת ערך
80-81	פיצוי על ירידת ערך
82-87	גריעה
88-94	גילוי
95-96	מועד תחילה
97	ביטול של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 (2006)
	נספח 1 - הנחית ביצוע - תכיפות ההערכות מחדש של רכוש קבוע.
	נספח 2 - הנחיות ביצוע 2 - דוגמאות להמחשה בנושא גילוי.
	נספח 3 - הנחית ביצוע 3 - דוגמה להמחשה בנושא שינויים בהתחייבויות בגין פירוק ושיקום.
	נספח 4 - רקע לפרסום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014)
	נספח 5 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17, רכוש קבוע
	נספח 6 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014), לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, רכוש קבוע

## תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 – רכוש קבוע (מעודכן 2014)

י נ ו א ר 2 0 1 4

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות 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 בחשבונאות ממשלתית.

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

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

תקן זה מובא בסעיפים 97 – 1 ונספחים. 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 החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

### מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי ברכוש קבוע על מנת לספק למשתמשי הדוחות הכספיים מידע באשר להשקעת ישות ברכושה הקבוע ובאשר לשינויים שחלו בהשקעתה זו. הסוגיות העיקריות בטיפול החשבונאי ברכוש קבוע הן:

(א) ההכרה בנכסים,

(ב) קביעת ערכם בספרים, וכן

- (ג) הוצאות הפחת והפסדים מירידת ערך וביטול הפסדים מירידת ערך שיוכרו בהקשר לרכוש קבוע.

### תחולה

2. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס חשבונאות מצטבר, תיישם תקן זה על הטיפול החשבונאי ברכוש קבוע, למעט:

(א) כאשר טיפול חשבונאי אחר אומץ בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי אחר; וכן

- (ב) לגבי נכסי מורשת. עם זאת, דרישות הגילוי בסעיפים 88, 89 וכן 92 חלים על נכסי מורשת שהוכרו.

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

4. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או תקני חשבונאות ישראלים. ישויות עסקיות ממשלתיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010).

5. תקן זה חל על רכוש קבוע, לרבות:

(א) ציוד צבאי; וכן

(ב) נכסי תשתית.

(ג) נכסי הסדר זיכיון למתן שירות לאחר הכרה לראשונה ומדידה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32 הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק.

6. תקן זה אינו חל על:

(א) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי 27 חקלאות); או

(ב) זכויות במינרלים ובמשאבים מינרליים, כגון נפט, גז טבעי ומשאבים לא מתחדשים דומים (ראה תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בזכויות במינרלים, משאבים מינרליים ומשאבים לא מתחדשים דומים).

אולם, תקן זה חל על רכוש קבוע המשמש לפיתוח או לאחזקת הנכסים המתוארים בסעיפים 6(א) או 6(ב).

7. תקני חשבונאות ממשלתיים אחרים עשויים לדרוש מהישות להכיר בפריט רכוש קבוע בהתבסס על גישה השונה מן הגישה בתקן זה. לדוגמה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13 *חכירות*, דורש מישות כי ההכרה של פריט רכוש קבוע שהוכר תתבסס על המידה שבה הועברו הסיכונים והתשואות לחוכר. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32 דורש מישות לבחון את ההכרה בפריט רכוש קבוע המשמש בהסדר זיכיון למתן שירות על בסיס השליטה בנכס. אולם, במקרים אלה, נקבעים בתקן זה היבטים אחרים של הטיפול החשבונאי בנכסים, לרבות פחת.

8. ישות אשר בחרה במודל העלות למדידת נדל"ן להשקעה בהתאם לנקבע בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16 *נדל"ן להשקעה* (מעודכן 2010), תיישם את מודל העלות בתקן זה.

#### **נכסי מורשת**

9. תקן זה אינו דורש מישות להכיר בנכסי מורשת, שאחרת היו עונים להגדרת רכוש קבוע וכן לתנאים להכרה ברכוש קבוע. אם ישות מכירה בנכסי מורשת, היא חייבת ליישם את דרישות הגילוי של תקן זה והיא עשויה, אך אינה נדרשת, ליישם את דרישות המדידה של תקן זה.

10. נכסים מסוימים מתוארים כנכסי מורשת בשל משמעותם התרבותית, הסביבתית או חשיבותם ההיסטורית. דוגמאות לנכסי מורשת כוללות בניינים היסטוריים ואנדרטאות היסטוריות, אתרים ארכיאולוגיים, אתרי שימור, שמורות טבע ויצירות אמנות. מאפיינים מסוימים, לרבות המפורטים להלן, מתקיימים, לעתים קרובות, בנכסי המורשת (למרות שמאפיינים אלה אינם ייחודיים לנכסי מורשת):

(א) לא סביר שערכם התרבותי, הסביבתי, החינוכי וההיסטורי ישתקף במלואו בערך הכספי, המבוסס אך ורק על מחיר שוק;

(ב) מחויבויות חוקיות ו/או סטטוטוריות עשויות להטיל איסורים או מגבלות חמורות על מימוש באמצעות מכירה;

(ג) לעיתים קרובות אין להם תחליף וערכם עשוי לעלות על פני זמן גם אם מצבם הפיזי מתדרדר; וכן

(ד) ייתכן שיהיה קשה להעריך את אורך חייהם השימושיים, שבמקרים מסוימים עשוי להיות מאות שנים.

לישויות ממשלתיות עשויות להיות החזקות משמעותיות בנכסי מורשת אשר הושגו במשך שנים רבות באופנים שונים, לרבות רכישה, תרומה, ירושה והפקעה. נכסים אלה מוחזקים, לעיתים נדירות, בשל יכולתם להפיק תזרימי מזומנים, ועשויים להיות מכשולים חוקיים או חברתיים להשתמש בהם למטרות אלה.

11. נכסי מורשת מסוימים מניבים הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות בנוסף לערך המורשת שלהם, לדוגמה, בניין היסטורי המשמש כבניין משרדים. במקרים אלה, ניתן להכיר בהם ולמדוד אותם על אותו בסיס כמו של פריטי רכוש קבוע אחרים. לגבי נכסי מורשת אחרים, הטבות כלכליות עתידיות מהם או פוטנציאל השירות שלהם מוגבל למאפייני המורשת שלהם, לדוגמה, אנדרטאות וחורבות. קיומם של הטבות כלכליות עתידיות ושל פוטנציאל שירות יכול להשפיע על בחירת בסיס המדידה.

12. סעיפים 88 עד 94 דורשים מישויות לתת גילוי בדבר הנכסים שהוכרו. לפיכך, ישויות המכירות בנכסי מורשת, נדרשות לתת גילוי ביחס לאותם נכסים, בנושאים כגון:

(א) בסיס המדידה בו נעשה שימוש;

(ב) שיטת הפחת שיושמה, אם בכלל;

(ג) הערך בספרים ברוטו;

(ד) הפחת הנצבר לסוף התקופה, אם בכלל; וכן

(ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה לבין הערך בספרים בסופה, תוך הצגת רכיבי התאמה מסויימים.

## הגדרות

13. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

אורך חיים שימושיים (Useful life) הינו:

(א) פרק הזמן שלאורכו הנכס חזוי להיות זמין לשימושה של הישות; או

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

הפסד מירידת ערך של נכס מניב מזומנים (Impairment loss of a cash-generating asset) הינו הסכום שבו עולה הערך בספרים של נכס על הסכום בר ההשבה שלו.

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

סכום בר השבה (Recoverable amount) הינו הגבוה מבין שווי ההוגן של נכס מניב מזומנים בניכוי עלויות למכירה לבין שווי השימוש שלו.

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

סכום בר-פחת (Depreciable amount) הינו העלות של נכס, או סכום אחר המחליף את העלות, בניכוי ערך השייר שלו.

ערך בספרים (Carrying amount) (למטרות תקן זה) הינו הסכום שבו מוכר נכס לאחר ניכוי פחת שנצבר כלשהו והפסדים מירידת ערך שנצברו כלשהם.

ערך שייר (Residual value) של נכס הינו אומדן הסכום שישות היתה יכולה לקבל בעת עריכת האומדן ממימוש הנכס, בניכוי אומדן עלויות המימוש, אילו הנכס היה כבר בגיל ובמצב החזויים בתום אורך חייו השימושיים.

פחת (Depreciation) הינו הקצאה שיטתית של הסכום בר-פחת של נכס על פני אורך חייו השימושיים.

קבוצת רכוש קבוע (Class of Property, plant and equipment) משמעותה קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה או שימוש דומה בפעולות הישות, אשר מוצג כפריט יחיד בדוחות הכספיים.

**רכוש קבוע (Property, plant and equipment) הינו פריטים מוחשיים אשר:**

(א) מוחזקים לצורך שימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים או לצרכים מנהליים; וכן

(ב) חזוי שישתמשו בהם במשך יותר מתקופת דיווח אחת.

**שווי ספציפי לישות (Entity-specific value)** הינו הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים שהישות צופה שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס ומימושו בתום אורך חייו השימושיים או צופה שיתהוו בעת סילוק התחייבות.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים.

**הכרה**

14. העלות של פריט רכוש קבוע תוכר כנכס אם, ורק אם:

(א) צפוי (probable) שהטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הקשורים לפריט יזרמו אל הישות; וכן

(ב) עלות הפריט או שווי ההוגן, ניתנים למדידה באופן מהימן.

15. בוטל.

16. בוטל.

17. פריטים כחלקי חילוף, ציוד גבוי (stand-by equipment) וציוד עזר מוכרים בהתאם לתקן זה כאשר הם עונים להגדרה של רכוש קבוע. אחרת, פריטים אלה מסווגים כמלאי.

18. תקן זה אינו קובע את יחידת המדידה להכרה, דהיינו, מה מהווה פריט של רכוש קבוע. לכן, נדרש שיקול דעת ביישום הקריטריונים להכרה לגבי הנסיבות הספציפיות של ישות. ייתכן שיהיה נאות לקבץ פריטים שאינם משמעותיים בנפרד, כמו ספרי ספרייה, ציוד היקפי למחשבים ופריטי ציוד קטנים וליישם את הקריטריונים על הערך המצרפי.

19. ישות מעריכה, בהתאם לעיקרון ההכרה כאמור, את כל עלויות הרכוש הקבוע שלה, במועד התהוותן. עלויות אלה כוללות עלויות שהתהוו לראשונה על מנת לרכוש או להקים פריט רכוש קבוע ועלויות שנוצרו לאחר מכן על מנת להוסיף לאותו פריט, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו.

20. ציוד צבאי יעמוד, בדרך כלל, בהגדרת רכוש קבוע, ויוכר כנכס בהתאם לתקן זה.



## נכסי תשתית

21. ישנם נכסים מסוימים המתוארים, בדרך כלל, כנכסי תשתית. למרות שאין הגדרה מקובלת לנכסי תשתית, בנכסים אלה, בדרך כלל, מתקיימים כל המאפיינים הבאים, או חלק מהם:

(א) הם מהווים חלק ממערכת או מרשת;

(ב) הם ייחודיים במהותם ואין להם שימושים חלופיים;

(ג) הם נייחים; וכן

(ד) ייתכן שמימושם יהיה כפוף למגבלות.

הבעלות על נכסי תשתית אינה מוגבלת לישויות במגזר הציבורי, אולם נכסי תשתית משמעותיים נמצאים, לעיתים קרובות, בבעלות המגזר הציבורי. נכסי תשתית עומדים בהגדרת רכוש קבוע ומטופלים בהתאם להוראות תקן זה. דוגמאות לנכסי תשתית כוללות רשתות כבישים, מערכות ביוב, מערכות אספקת מים וחשמל וכן רשתות תקשורת.

## עלויות ראשוניות

22. פריטי רכוש קבוע עשויים להידרש משיקולי בטיחות או איכות הסביבה. למרות שרכישת רכוש קבוע כאמור אינה מגדילה במישרין את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות של פריט קיים כלשהו של רכוש קבוע, ייתכן שהרכישה נחוצה כדי שהישות תקבל הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות מנכסיה האחרים. פריטי רכוש קבוע אלה כשירים להכרה כנכסים, מכיוון שהם מאפשרים לישות להפיק הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות מנכסים קשורים מעבר למה שהיתה מקבלת אילו הפריטים הללו לא נרכשו. לדוגמה, תקנות בטיחות אש עשויות לדרוש מבית חולים להשביח (retro-fit) מערכות מתזים (sprinkler systems) חדשות. שיפורים אלה מוכרים כנכס מכיוון שבלעדיהם הישות אינה יכולה להפעיל את בית החולים בהתאם לתקנות. אולם, הערך בספרים שנוצר של נכס כזה ונכסים קשורים נבחנים לירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, *ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים*.

## עלויות עוקבות

23. בהתאם לקריטריונים להכרה בסעיף 14, ישות לא תכיר בערך בספרים של פריט רכוש קבוע בעלויות התחזוקה היום-יומית של הפריט. במקום זאת, עלויות אלה מוכרות בעודף או בגירעון במועד התהוותן. עלויות תחזוקה יום-יומיות הינן בעיקר עלויות עבודה וחומרים מתכלים (consumables), ועשויות לכלול את עלותם של חלקים קטנים. מטרת יציאות אלה מתוארת, לעתים קרובות, כ"תיקונים ותחזוקה" של פריט הרכוש הקבוע.

24. חלקים של פריטי רכוש קבוע מסוימים עשויים להיות מוחלפים במרווחי זמן קבועים. לדוגמה, ייתכן שיהיה צורך, כל מספר שנים, לסלול מחדש כביש, ייתכן שיידרש, לאחר מספר מסויים של שעות שימוש, ציפוי מחדש של כבשן, או ייתכן שיידרש, מספר פעמים במהלך אורך חייו של שלד המטוס, להחליף את הפנים של מטוס כגון מושבים או מטבחים. יתכן כי החלפת פריטי רכוש קבוע תידרש, רק לעתים רחוקות יותר, כגון החלפת הקירות הפנימיים של בניין, או שתידרש החלפה שאינה חוזרת ונשנית. בהתאם לקריטריונים להכרה בסעיף 14, ישות מכירה בערך בספרים של פריט רכוש קבוע בעלות ההחלפה של חלק של פריט זה במועד שבו התהוותה העלות, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. הערך בספרים של אותם חלקים שהוחלפו נגרע בהתאם להוראות הגריעה שבתקן זה (ראה סעיפים 82 עד 87).

25. תנאי להמשך ההפעלה של פריט רכוש קבוע (לדוגמה, כלי טיס) עשוי להיות ביצוע של בדיקות משמעותיות, על בסיס קבוע, לאיתור ליקויים, ללא קשר לשאלה אם החלקים של הפריט מוחלפים או לא. עלותה של כל בדיקה משמעותית שבוצעה, מוכרת בערך בספרים של פריט רכוש קבוע כהחלפה בעת ביצוע הבדיקה, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. יתרת ערך בספרים כלשהי של העלות של הבדיקה הקודמת (להבדיל מחלקים פיסיים), תיגרע. הטיפול החשבונאי הנ"ל נעשה ללא קשר לשאלה אם העלות של הבדיקה הקודמת זוהתה בעסקה שבה נרכש או הוקם הפריט. אם נדרש, אומדן העלות של בדיקה דומה עתידית עשוי לשמש כאינדיקציה לעלות של רכיב הבדיקה הקיים כאשר הפריט נרכש או הוקם.

### **מדידה בעת ההכרה**

26. **פריט רכוש קבוע שהינו כשיר להכרה כנכס, יימדד בעלותו.**

27. **כאשר נכס נרכש בעסקה שאינה עסקת חליפין, עלותו תימדד בשווי ההוגן במועד הרכישה.**

28. פריט רכוש קבוע עשוי להירכש בעסקה שאיננה עסקת חליפין. לדוגמה, קבלן עשוי להעניק לישות ממשלתית קרקע ללא תמורה או בתמורה סמלית, על מנת לאפשר לה לפתח גנים ציבוריים, כבישים ושבילים בפרויקט פיתוח מסוים. כמו כן, נכס עשוי להירכש בעסקה שאיננה עסקת חליפין על ידי הפעלת סמכויות הפקעה. בנסיבות אלה, עלות הפריט הינה שווי ההוגן במועד רכישתו.

29. למטרות תקן זה, המדידה בשווי הוגן של פריט רכוש קבוע, שנרכש ללא תמורה או בתמורה סמלית, בעת ההכרה, בהתאם לאמור בסעיף 27, אינה מהווה הערכה מחדש. בהתאם לכך, הוראות בדבר ההערכה מחדש בסעיף 44, וההסברים בסעיפים 45 עד 50, חלים רק כאשר ישות בוחרת להעריך מחדש פריט רכוש קבוע בתקופות דיווח עוקבות.

## רכיבי עלות

30. עלותו של פריט רכוש קבוע מורכבת מ :

(א) מחיר רכישתו של הפריט, לרבות מסים על יבוא ומסי רכישה שאינם מוחזרים לאחר ניכוי הנחות מסחריות והחזרים.

(ב) עלויות כלשהן הניתנות לייחוס במישרין להבאת הנכס למיקום ולמצב הדרושים על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה.

(ג) האומדן הראשוני של עלויות הפירוק (dismantling) והפינוי (removing) של הפריט ושיקום האתר שבו הוא ממוקם, המהווים מחויבות שישות נוטלת על עצמה כאשר הפריט נרכש או כתוצאה מהשימוש שעשתה בפריט במהלך תקופה מסוימת שלא למטרות ייצור מלאי.

30א. שינויים במדידה של התחייבות קיימת בגין פירוק ושיקום, ושל התחייבות דומה, אשר נובעים משינויים באומדן העיתוי או הסכום של התזרים השלילי של משאבים המייצגים הטבות כלכליות שנדרשים כדי לסלק את המחויבות, או משינוי בשיעור ההיוון, יטופלו בהתאם לאמור בסעיפים (א) עד (ג) להלן :

(א) אם פריט רכוש קבוע המתייחס נמדד לפי מודל העלות :

(1) בכפוף לסעיף (2) להלן, שינויים בהתחייבות יתווספו לעלות של פריט רכוש קבוע המתייחס, או יופחתו ממנה, בתקופה השוטפת.

(2) הסכום שהופחת מהעלות של פריט רכוש קבוע לא יעלה על הערך בספרים שלו. אם קיטון בהתחייבות עולה על הערך בספרים של פריט רכוש קבוע, יש להכיר בעודף מיידי בעודף או בגירעון.

(3) אם כתוצאה מהתיאום נגרמת תוספת לעלות של פריט רכוש קבוע, על הישות לשקול האם עובדה זו מהווה סימן לכך שהערך החדש בספרים של פריט רכוש קבוע עשוי שלא להיות בר השבה במלואו. אם עובדה זו מהווה סימן כאמור, על הישות לאמוד את הסכום בר השבה של פריט רכוש קבוע כדי לבחון האם קיימת בפריט רכוש קבוע ירידת ערך, ועליה לטפל בהפסד כלשהו מירידת ערך, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין.

(ב) אם פריט רכוש קבוע המתייחס נמדד לפי מודל ההערכה מחדש :

(1) שינויים בהתחייבות משנים את הקרן או הגירעון מההערכה מחדש שהוכרה בעבר בגין פריט רכוש קבוע זה (בהתחשב בחובת הקיזוז כאמור בסעיף 56 בתקן), כך ש :

i. קיטון בהתחייבות יוכר (בכפוף לאמור בסעיף (2) להלן) בנכסים נטו/הון ויגדיל את קרן הערכה מחדש בתוך הנכסים נטו/הון. אולם, העלייה תוכר בעודף או בגירעון עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה בסכום שנבע מהערכה מחדש בגין פריט רכוש קבוע, שהוכרה קודם לכן בעודף או בגירעון.

ii. גידול בהתחייבות יוכר בעודף או בגירעון, פרט לכך שגידול בהתחייבות יוכר בנכסים נטו/הון ויקטין את קרן הערכה מחדש בנכסים נטו/הון עד למידה שבה קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בהתייחס לפריט רכוש קבוע זה.

(2) במקרה שבו קיטון בהתחייבות עולה על הערך בספרים שהיה מוכר במצב שבו פריט רכוש קבוע היה נמדד לפי מודל העלות, העודף יוכר מיידית בעודף או בגרעון.

(3) שינוי בהתחייבות מהווה סימן לכך שיתכן שנדרש להעריך מחדש את קבוצת נכסים בה נכלל פריט רכוש קבוע כדי להבטיח שהערך בספרים אינו שונה מהותית מהערך בספרים שהיה נקבע לפי שווי הוגן במועד המאזן. כל הערכה מחדש כזו תובא בחשבון לצורך קביעת הסכומים שיוכרו בעודף או בגירעון או בנכסים נטו/הון בהתאם לסעיף (1) לעיל. אם נדרשת הערכה מחדש, כל הנכסים מאותה קבוצה יוערכו מחדש.

(ג) סכום בר הפחת המותאם של פריט רכוש קבוע מופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו. לפיכך, כל השינויים בהתחייבות שיחוללו לאחר המועד שבו הנכס הגיע לסוף אורך החיים השימושיים שלו, יוכר בעודף או בגרעון כאשר הם מתרחשים. האמור חל גם על מודל העלות וגם על מודל הערכה מחדש.

(ד) ההתרה התקופתית של ההיוון תוכר בעודף או בגרעון כעלות מימון כאשר היא מתרחשת. היוון לפי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, אינו מותר.

31. להלן דוגמאות לעלויות הניתנות לייחוס במישרין:

(א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן החשבונאות המקומי או הבינלאומי הרלוונטי העוסק בהטבות עובד) הנובעות במישרין מההקמה או מהרכישה של פריט רכוש קבוע.

(ב) עלויות הכנת האתר;

(ג) עלויות מסירה וטיפול ראשוניות;

(ד) עלויות התקנה והרכבה;

(ה) העלויות של בדיקה האם הנכס פועל כיאות, לאחר ניכוי התקבולים נטו ממכירה של פריטים כלשהם שיוצרו בעת הבאת הנכס לאותו מיקום ולאותו מצב (כגון פריטים שיוצרו בעת בדיקת הציוד); וכן

(ו) שכר יועצים מקצועיים.

32. ישות מיישמת את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, לגבי עלויות בגין המחויבויות באשר לפירוק, פינוי ושיקום האתר בו ממוקם הפריט, אשר התהוו במהלך תקופה מסוימת כתוצאה מהשימוש בפריט למטרות ייצור מלאי. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים קובע את כללי ההכרה והמדידה באשר למחויבויות בגין העלויות שהטיפול החשבונאי בהן נקבע בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12 ובתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17.

33. להלן דוגמאות לעלויות שאינן עלויות של פריטי רכוש קבוע:

(א) עלויות לפתיחת מתקן חדש;

(ב) עלויות השקה של מוצר חדש או שירות חדש (לרבות עלויות פרסום ופעילויות של קידום מכירות);

(ג) עלויות של ניהול עסקים במיקום חדש או עם סוג חדש של לקוחות (לרבות עלויות של הכשרת צוות עובדים); וכן

(ד) עלויות מנהלתיות ועלויות תקורה כלליות אחרות.

34. הכרה בעלויות בערך בספרים של פריט רכוש קבוע מופסקת כאשר הפריט נמצא במיקום ובמצב הנדרשים על מנת שיוכל לפעול באופן בו התכוונה ההנהלה. לפיכך, עלויות שהתהוו תוך שימוש או מיקום מחדש (redeploying) של פריט, אינן נכללות בערך בספרים של אותו פריט. לדוגמה, העלויות שלהלן אינן נכללות בערך בספרים של פריט רכוש קבוע:

(א) עלויות שהתהוו בעת שרכיב ניתן להפעלה באופן שבו התכוונה ההנהלה טרם הוכנס לשימוש או שאינו מופעל באופן מלא;

(ב) הפסדים תפעוליים ראשוניים, כגון אלה שהתהוו בעת בניית הביקוש לתפוקה של פריט; וכן

(ג) עלויות שינוי מיקום או ארגון מחדש של חלק מהפעילויות של הישות או של כולן.

35. פעילויות מסוימות מתרחשות בקשר להקמה או לפיתוח של פריט רכוש קבוע, אך אינן הכרחיות על מנת להביא את הפריט למיקום ולמצב הנדרשים בכדי שיוכל לתפעל אותו באופן בו התכוונה ההנהלה. הפעילויות הנלוות הללו עשויות להתרחש לפני פעילויות ההקמה או הפיתוח או במהלכן. לדוגמה, ניתן להפיק הכנסות באמצעות שימוש באתר בנייה כחניון עד

התחלת הבניה. מכיוון שפעילויות נלוות אינן הכרחיות על מנת להביא פריט למיקום ולמצב הנדרשים כדי שיוכל לפעול באופן בו התכונה ההנהלה, ההכנסות וההוצאות הקשורות לפעילויות נלוות מוכרות בעודף או בגירעון, ונכללות בסיווגים המתאימים של הכנסה והוצאה.

36. העלות של נכס בהקמה עצמית נקבעת תוך שימוש באותם כללים כמו לגבי נכס שנרכש. אם ישות מקימה נכסים דומים למכירה במהלך הפעילויות הרגיל, העלות של הנכס זהה בדרך כלל לעלות ההקמה של נכס למכירה (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי). לפיכך, עודפים פנימיים כלשהם מתבטלים לצורך חישוב עלויות אלה. באופן דומה, העלות של סכומים חריגים של חומרים מבוזבזים, כוח עבודה או משאבים אחרים אשר התהוותה בהקמה עצמית של נכס, אינה נכללת בעלות הנכס. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי קובע קריטריונים להכרה בהוצאות מימון כרכיב של הערך בספרים של פריט רכוש קבוע בהקמה עצמית.

### מדידת עלות

37. העלות של פריט רכוש קבוע היא הסכום שווה הערך למחיר במזומן או לגבי פריט שאליו מתייחס סעיף 27, שוויו ההוגן בעת ההכרה. אם התשלום נדחה מעבר לתנאי האשראי הרגילים, ההפרש בין הסכום שווה הערך למחיר במזומן לבין סך התשלום, מוכר כהוצאות מימון במהלך תקופת האשראי, אלא אם כן עלויות אשראי אלה מוכרות בערך בספרים של הפריט בהתאם לטיפול החלופי המותר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 5.

38. פריט רכוש קבוע אחד או יותר עשויים להרכש תמורת נכס לא כספי או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ונכסים לא כספיים. הדיון שלהלן מתייחס רק להחלפה של פריט לא כספי אחד תמורת פריט לא כספי אחר, אך הוא חל גם על כל החלפות המתוארות במשפט הקודם. העלות של פריט רכוש קבוע כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם כן:

(א) לעסקת החלפה אין מהות מסחרית; או

(ב) השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וכן השווי ההוגן של הנכס שנמסר, אינם ניתנים למדידה באופן מהימן.

הפריט שנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע מיידית את הנכס שנמסר. אם הפריט שנרכש אינו נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת לפי הערך בספרים של הנכס שנמסר.

39. על מנת לקבוע אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, נדרשת הישות לבחון באיזו מידה תזרימי המזומנים העתידיים או פוטנציאל השירות צפויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. לעסקת החלפה יש מהות מסחרית אם:

(א) התצורה (configuration) של תזרימי המזומנים (סיכון, עיתוי וסכום) או פוטנציאל השירות של הנכס שהתקבל שונה מהתצורה של תזרימי המזומנים או פוטנציאל השירות של הנכס שהועבר; או

(ב) השווי הספציפי לישות של אותו חלק של פעילויות הישות המושפע מהעסקה משתנה כתוצאה מההחלפה; וכן

(ג) השוני ב-(א) או ב-(ב) הינו משמעותי יחסית לשווי ההוגן של הנכסים שהוחלפו.

על מנת לקבוע האם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, השווי הספציפי לישות של אותו חלק של פעילויות הישות המושפע מהעסקה ישקף את תזרימי המזומנים לאחר מס, אם חל מס. התוצאה של הבחינות כאמור עשויה להיות ברורה מבלי שהישות תצטרך לבצע חישובים מפורטים.

40. השווי ההוגן של נכס שלגביו לא קיימות עסקאות שוק בנות השוואה, ניתן למדידה באופן מהימן אם:

(א) השונות בטווח של אומדני שווי הוגן סבירים אינה משמעותית לגבי נכס זה; או

(ב) ההסתברויות של האומדנים השונים בתוך הטווח ניתנת להערכה באופן סביר וניתן להשתמש בהן לצורך אמידת השווי ההוגן.

אם ישות מסוגלת לקבוע באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל או של הנכס שנמסר, אזי השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת עלות הנכס שהתקבל, אלא אם כן ישנן ראיות טובות יותר לשווי ההוגן של הנכס שהתקבל.

41. העלות של פריט רכוש קבוע המוחזק על ידי חוכר בחכירה מימונית, נקבעת בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, *חכירות*.

### **מדידה לאחר הכרה**

42. לגבי כל קבוצת רכוש קבוע שלמה, ישות תבחר ותיישם כמדיניותה החשבונאית, במודל העלות כאמור בסעיף 43 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 44.

#### **מודל עלות**

43. לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע יימדד בעלותו בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו.

#### **מודל הערכה מחדש**

44. לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע ששווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן, יימדד בסכום שהוערך מחדש, שהוא שווי ההוגן במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. הערכות מחדש יבוצעו באופן תדיר מספיק על מנת להבטיח שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע תוך שימוש בשווי הוגן במועד הדיווח. הטיפול החשבונאי בהערכות מחדש מפורט בסעיפים 54 עד 56.

45. השווי ההוגן של פריט רכוש קבוע, בדרך כלל, נקבע מראיות מבוססות- שוק באמצעות הערכת שווי. הערכת שווי של שוויו של נכס מתבצעת בדרך כלל על ידי מעריך שווי, בעל הסמכה מקצועית מוכרת ורלוונטית. לגבי נכסים רבים, ניתן לוודא את שוויים ההוגן בהתייחס למחירים מצוטטים בשוק פעיל ונזיל. לדוגמה, ניתן בדרך כלל להשיג מחירי שוק שוטפים עבור קרקע, בניינים ללא ייעוד מיוחד (non-specialized), כלי רכב וסוגים רבים של נכסי רכוש קבוע.

46. ייתכן שיהיה קשה לקבוע את שווי השוק של נכסים מסוימים של ישות ממשלתית בשל העדר עסקאות שוק של נכסים כאלה. לישויות ממשלתיות מסוימות עשויות להיות החזקות משמעותיות של נכסים מסוג זה.

47. אם אין ראיות זמינות לקביעת שווי השוק של פריט רכוש קבוע בשוק פעיל ונזיל, השווי ההוגן של פריט עשוי להיקבע בהתייחס לפריטים אחרים בעלי מאפיינים דומים, בנסיבות דומות ובמיקום דומה. לדוגמה, אומדן השווי ההוגן של קרקע ממשלתית פנויה שהוחזקה לתקופה ארוכה שבמהלכה התבצעו עסקאות ספורות, עשוי להיקבע בהתאם לשווי השוק של קרקע בעלת מאפיינים דומים וטופוגרפיה דומה במיקום דומה, שלגביה זמינות ראיות שוק. במקרה של מבנים בעלי ייעוד מיוחד ומבנים אחרים שנבנו, אומדן השווי ההוגן עשוי להיקבע תוך שימוש בגישת עלות שחלוף מופחתת, או בגישת עלות השיקום או בגישת יחידות שירות (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21). במקרים רבים, ניתן לקבוע את עלות השחלוף המופחתת של נכס בהתייחס למחיר הקנייה של נכס דומה עם יתרת פוטנציאל שירות דומה בשוק פעיל ונזיל. במקרים מסוימים, עלות הקמה של נכס זהה (תעתיק) (reproduction) תהווה את הסממן הטוב ביותר לעלות השחלוף שלו.

48. אם אין ראיות מבוססות-שוק לשווי ההוגן בשל אופיו המיוחד של פריטי רכוש קבוע, ישות עשויה לאמוד את שווי ההוגן תוך שימוש, לדוגמה, בגישת עלות יצור מחדש, בגישת עלות שחלוף מופחתת, או בגישת עלות השיקום או בגישת יחידות שירות (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21). ניתן לקבוע את עלות השחלוף המופחתת של פריטי רכוש קבוע בהתייחס למחיר הקנייה בשוק של רכיבים המשמשים לייצר את הנכס או במחיר צמוד (indexed) המבוסס על מחיר בתקופה קודמת, של אותו נכס או נכס דומה. כאשר משתמשים בגישת המחיר הצמוד, נדרש שיקול דעת על מנת לקבוע אם השתנתה טכנולוגיית הייצור באופן משמעותי במהלך התקופה, והאם כושר הייצור (capacity) של הנכס הנבדק לצורך השוואה זהה (the same) לזה של הנכס שאותו מעריכים.

49. תדירות ההערכות מחדש תלויה בשינויים בשווי ההוגן של פריטי הרכוש הקבוע המוערכים מחדש. כאשר השווי ההוגן של נכס המוערך מחדש שונה באופן מהותי מערכו בספרים, נדרשת הערכה מחדש נוספת. השווי ההוגן של פריטי רכוש קבוע מסוימים נתון לשינויים משמעותיים ותנדטיות רבה ולכן מצריכים הערכה מחדש מידי שנה. הערכות מחדש תכופות כגון אלה, אינן הכרחיות לגבי פריטי רכוש קבוע ששוויים ההוגן משתנה באופן לא משמעותי. במקום זאת, עשויה להידרש הערכה מחדש של הפריט רק כל שלוש או חמש שנים.



50. כאשר פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, פחת נצבר כלשהו בתאריך ההערכה מחדש מטופל באחת מהדרכים הבאות:

(א) מוצג מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש שווה לשוויו המוערך מחדש. שיטה זו משמשת, לעתים קרובות, כאשר נכס מוערך מחדש באמצעות שימוש במדד על עלות השחלוף המופחתת שלו.

(ב) מבוטל כנגד הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המוערך מחדש של הנכס. בדרך כלל, שיטה זו משמשת לגבי בניינים.

סכום ההתאמה הנובע מההצגה מחדש או מהביטול הפחת שנצבר, מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים שמטופל בהתאם לסעיפים 54 ו-55.

51. **אם פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, כל קבוצת הרכוש הקבוע שאליה הוא משתייך תוערך מחדש.**

52. קבוצת רכוש קבוע הינה קיבוץ של נכסים בעלי מהות או שימוש דומה בפעילויותיה של ישות. להלן דוגמאות לקבוצות נפרדות:

(א) קרקע;

(ב) בניינים;

(ג) כבישים;

(ד) מכונות;

(ה) רשתות הולכת חשמל;

(ו) אניות;

(ז) כלי טיס;

(ח) ציוד צבאי מיוחד;

(ט) כלי רכב;

(י) ריהוט ואביזרים קבועים אחרים;

(יא) ציוד משרדי; וכן

(יב) מתקנים באסדות קידוח.

53. הפריטים שבקבוצת רכוש קבוע מוערכים מחדש בו זמנית, על מנת להימנע מהערכה מחדש שלקטיבית של נכסים ומדיווח על סכומים בדוחות הכספיים, המהווים עירוב של עלויות ושוויים למועדים שונים. אולם, קבוצה של נכסים עשויה להיות מוערכת מחדש על בסיס מתמשך (rolling basis) בתנאי שתהליך ההערכה מחדש של קבוצת הנכסים מסתיים תוך תקופה קצרה ובתנאי שההערכות מחדש נשמרות מעודכנות.

54. אם הערך בספרים של קבוצת נכסים עולה כתוצאה מההערכה מחדש, העלייה תיזקף ישירות לקרן הערכה מחדש. אולם, העלייה תוכר בעודף או בגירעון עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה בסכום שנבע מהערכה מחדש של אותה קבוצת נכסים, שהוכרה קודם לכן בעודף או בגירעון.

55. אם הערך בספרים של קבוצת נכסים יורד כתוצאה מההערכה מחדש, הירידה תוכר בעודף או בגירעון. אולם, הירידה תיזקף ישירות לקרן הערכה מחדש עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותה קבוצת נכסים.

56. עליות הנובעות מהערכות מחדש וירידות הנובעות מהערכות מחדש בגין נכסים בודדים בתוך אותה קבוצת רכוש קבוע, חייבות להתקזז אחת כנגד השניה, אך אין לקזזן כנגד נכסים בקבוצות אחרות.

57. קרן הערכה מחדש בגין רכוש קבוע, כולה או חלקה, הנכללת בנכסים נטו/הון, עשויה להיות מועברת ישירות לעודפים או לגירעונות הנצברים כאשר הנכסים נגרעים. כאשר הנכסים הנכללים בקבוצה של רכוש קבוע שאליה מתייחס העודף, יוצאים משימוש או ממומשים, מועבר חלק או כל העודף. אולם, חלק מהעודף עשוי להיות מועבר בעת השימוש בנכסים על ידי הישות. במקרה זה, סכום הקרן המועבר יהיה ההפרש בין הפחת המבוסס על הערך בספרים המוערך מחדש של הנכסים לבין הפחת המבוסס על העלות המקורית של הנכסים. העברות מקרן הערכה מחדש לעודפים או לגירעונות נצברים אינן מבוצעות דרך עודף או גירעון.

58. הנחיות לגבי ההשפעות של המסים על עודפים, אם ישנן כאלה, הנובעות מהערכה מחדש של רכוש קבוע, ניתן למצוא בתקן החשבונאות המקומי או הבינלאומי הרלוונטי העוסק במסים על הכנסה.

#### פחת

59. כל חלק של פריט רכוש קבוע שעלותו שהינה משמעותית ביחס לסך העלות של הפריט, יופחת בנפרד.

60. ישות מקצה את הסכום שהוכר לראשונה, ביחס לפריט רכוש קבוע, לחלקיו המשמעותיים ומפחיתה כל חלק כזה בנפרד. לדוגמה, ברוב המקרים, יידרש להפחית בנפרד את המדרכות, התצורה (formation), אבני שפה והתעלות, השבילים להולכי רגל, הגשרים ואת התאורה בתוך מערכת כבישים. בדומה, עשוי להיות ראוי להפחית בנפרד את שלד המטוס ואת המנועים של כלי הטיס, בין אם הם בבעלות או בחכירה מימונית.

61. לחלק משמעותי של פריט רכוש קבוע יכולים להיות אורך חיים שימושיים ושיטת פחת שהינם זהים לאורך החיים השימושיים ולשיטת הפחת של חלק משמעותי אחר של אותו פריט. ניתן לקבץ חלקים אלה בקביעת הוצאות הפחת.
62. במידה שישות מפחיתה בנפרד חלקים מסוימים של פריט רכוש קבוע, היא גם מפחיתה בנפרד את שארית הפריט. השארית מורכבת מהחלקים של הפריט אשר אינם משמעותיים בנפרד. אם לישות יש ציפיות שונות לגבי חלקים אלה, ייתכן שיהיה צורך להשתמש בטכניקות קירוב על מנת להפחית את השארית באופן המייצג נאמנה את תבנית הצריכה ו/או את אורך החיים השימושיים של חלקים אלה.
63. ישות עשויה לבחור להפחית בנפרד את חלקיו של פריט שעלותם אינה משמעותית ביחס לסך עלות הפריט.
64. **הוצאות הפחת לכל תקופה יוכרו בעודף או בגרעון, אלא אם הן נכללות בערך בספרים של נכס אחר.**
65. הוצאות הפחת לתקופה מוכרות, בדרך כלל, בעודף או בגרעון. אולם לעתים, ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות הגלומים בנכס משמשות בייצור נכסים אחרים. במקרה זה, הוצאות הפחת מהוות חלק מהעלות של הנכס האחר ונכללות בערכו בספרים. לדוגמה, הפחת של מפעל ייצור ושל ציוד יצרני נכלל בעלויות ההמרה של מלאי (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12). באופן דומה, פחת של רכוש קבוע המשמש לפעילויות פיתוח, עשוי להיכלל בעלות של נכס בלתי מוחשי המוכר בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, *נכסים בלתי מוחשיים*.

*סכום פחת ותקופת הפחתה*

66. **סכום בר-פחת של נכס יוקצה על בסיס שיטתי על פני אורך חייו השימושיים.**
67. **ערך השייר ואורך חייו השימושיים של נכס ייסקרו לפחות בכל מועד דיווח שנתי, ואם התחזיות שונות מאומדנים קודמים, השינוי יטופל (השינויים יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010)*.**
68. פחת מוכר גם אם השווי ההוגן של הנכס עולה על ערכו בספרים, כל עוד ערך השייר של הנכס אינו עולה על ערכו בספרים. תיקונים ותחזוקה של נכס אינם שוללים את הצורך להפחיתו. לעומת זאת, נכסים מסוימים עשויים שלא להיות מתוחזקים כראוי או שתחזוקתם נדחית ללא הגבלת זמן בשל מגבלות תקציביות. כאשר מדיניות ניהול נכס מאיצה את הבלאי של נכס, יש לבחון מחדש את אורך חייו השימושיים ולהתאימו בהתאם.
69. הסכום בר-פחת של נכס נקבע לאחר ניכוי ערך השייר שלו. בפועל, ערך השייר של נכס הינו, לעתים קרובות, בלתי משמעותי ולכן אינו מהותי בחישוב הסכום בר-פחת.

70. ערך השייר של נכס עשוי לעלות לסכום השווה או הגבוה מהערך בספרים של הנכס. אם כך הדבר, הוצאות הפחת של הנכס הינן אפס, אלא אם כן ועד אשר, ערך השייר שלו יורד לאחר מכן לסכום הנמוך מהערך בספרים של הנכס.
71. הפחתת נכס מתחילה כאשר הוא הופך להיות זמין לשימוש, דהיינו, כאשר הנכס הגיע למיקום ולמצב הדרושים על מנת שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. הפחתת נכס נפסקת כאשר הנכס נגרע. לכן, חישוב הפחת אינו נפסק כאשר הנכס מושבת או יוצא מכלל שימוש פעיל ו/או מוחזק לשימוש, אלא אם הנכס הופחת במלואו. אולם, בהתאם לשיטות פחת, המבוססות על שימוש, הוצאות הפחת יכולות להיות אפס כאשר לא מתבצע ייצור.
72. ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות הגלומים בפריט רכוש קבוע נצרכים על ידי הישות בעיקר באמצעות השימוש בנכס. אולם, גורמים אחרים כגון התיישנות טכנית או מסחרית וכן בלאי כפי הנכס נותר מושבת, לעתים קרובות, גורמים לירידה בהטבות הכלכליות או בפוטנציאל השירות שייתכן כי ניתן היה להשיג מהנכס. כתוצאה מכך, יש להביא בחשבון את כל הגורמים הבאים בקביעת אורך חייו השימושיים של נכס:
- (א) שימוש חזוי בנכס. השימוש נבחן בהתייחס לקיבולת החזויה או לתפוקה הפיזית החזויה של הנכס.
  - (ב) בלאי פיזי חזוי, שתלוי בגורמים תפעוליים כגון מספר המשמרות שבהן ישתמשו בנכס ותוכנית התיקונים והתחזוקה, וכן הטיפול והתחזוקה של הנכס כאשר הוא מושבת.
  - (ג) התיישנות טכנית או מסחרית, הנובעות משינויים או משיפורים בייצור, או משינוי בביקוש השוק למוצר או לשירות המופקים על ידי הנכס.
  - (ד) מגבלות משפטיות או מגבלות דומות על השימוש בנכס, כגון מועדי פקיעה של חכירות קשורות.
73. אורך חייו השימושיים של נכס מוגדר במונחים של תועלת חזויה לישות מהנכס. מדיניות ניהול הנכס של ישות עשויה לכלול מימוש נכסים לאחר תקופה מוגדרת, או לאחר צריכת חלק מוגדר מההטבות הכלכליות העתידיות או מפוטנציאל השירות הגלומים בנכס. לכן, אורך חייו השימושיים של נכס עשוי להיות קצר מאורך חייו הכלכליים. אמידת אורך חייו השימושיים של נכס הוא נושא הנתון לשיקול דעת, המבוסס על ניסיונה של הישות לגבי נכסים דומים.
74. קרקע ובניינים הם נכסים הניתנים להפרדה והם מטופלים חשבונאית בנפרד, גם אם הם נרכשים ביחד. אורך חייה השימושיים של קרקע הינו בלתי מוגבל ולכן הקרקע אינה מופחתת, למעט חריגים מסוימים, כמו מחצבות ואתרים המשמשים להטמנת אשפה. אורך חייהם השימושיים של בניינים הינו מוגבל ולכן הם נכסים בני-פחת. עלייה בערך הקרקע, שעליה עומד בניין, אינה משפיעה על קביעת הסכום בר-פחת של הבניין.

75. אם עלות הקרקע כוללת את עלויות הפירוק, הפינוי והשיקום של האתר, אותו חלק של נכס הקרקע מופחת במהלך התקופה בה מושגות ההטבות או פוטנציאל השירות כתוצאה מהתהוות עלויות אלה. במקרים מסוימים, לקרקע עצמה עשוי להיות אורך חיים שימושיים מוגבל. במקרה זה, הקרקע מופחתת באופן המשקף את ההטבות או את פוטנציאל השירות שייגזרו ממנה.

#### שיטת פחת

76. שיטת הפחת תשקף את התבנית לפיה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס או את פוטנציאל השירות שלו.

77. שיטת הפחת המיושמת על נכס תיסקר לפחות בכל מועד דיווח שנתי, ואם חל שינוי משמעותי בתבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס או של פוטנציאל השירות הגלום בנכס, שיטת הפחת תשונה על מנת לשקף את התבנית שהשתנתה. שינוי כזה, יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3.

78. ניתן להשתמש במגוון שיטות פחת להקצאת הסכום בר-פחת של נכס על בסיס שיטתי לאורך חייו השימושיים. שיטות אלה כוללות את שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידות הייצור. פחת על בסיס קו ישר מביא להוצאה קבועה על פני אורך החיים השימושיים, אם ערך השיר של הנכס אינו משתנה. שיטת היתרה הפוחתת גורמת להוצאה ההולכת וקטנה לאורך החיים השימושיים. שיטת יחידות הייצור גורמת להוצאה המבוססת על השימוש החזוי בנכס או על התפוקה החזויה ממנו. הישות בוחרת את השיטה המשקפת באופן הטוב ביותר את התבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות או של פוטנציאל השירות, הגלומים בנכס. שיטה זו מיושמת באופן עקבי מתקופה לתקופה, אלא אם חל שינוי בתבנית החזויה של צריכת הטבות כלכליות עתידיות אלה או של פוטנציאל שירות זה.

#### ירידת ערך

79. כדי לקבוע אם נפגם ערכו של פריט רכוש קבוע, ישות מיישמת את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים או תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, ירידת ערך נכסים מניבים מזומנים, כפי שנאות. התקנים האמורים מפרטים כיצד ישות סוקרת את הערך בספרים של נכסיה, כיצד היא קובעת את הסכום בר ההשבה משירות של נכס או הסכום בר ההשבה של הנכס, ומתי היא מכירה בהפסד מירידת ערך או מבטלת אותו.

#### פיצוי על ירידת ערך

80. פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שננטשו ייכלל בעודף או בגירעון כאשר נוצרה זכאות לקבלת הפיצוי.

81. ירידות ערך או אובדן של פריטי רכוש קבוע, תביעות קשורות מצדדים שלישיים או תקבולי פיצויים מצדדים שלישיים, ורכישה עוקבת כלשהי או הקמתם של נכסים חלופיים הינם אירועים כלכליים נפרדים והם מטופלים חשבונאית בנפרד, כדלהלן:

(א) ירידות ערך של פריטי רכוש קבוע מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות מספר 26, כפי שנאות;

(ב) גריעת פריטי רכוש קבוע שיצאו משימוש או שמומשו, נקבעת בהתאם לתקן זה;

(ג) פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שננטשו נכלל בקביעת העודף או הגירעון כאשר נוצרה זכאות לקבלת הפיצוי; וכן

(ד) העלות של פריטי רכוש קבוע ששוקמו, נרכשו או הוקמו חלף רכוש קבוע שנגרע, נקבעת בהתאם לתקן זה.

#### גריעה

82. הערך בספרים של פריט רכוש קבוע ייגרע:

(א) בעת המימוש; או

(ב) כאשר לא חזויים הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עתידי מהשימוש בפריט רכוש קבוע או ממימוש.

83. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע ייכללו בעודף או בגירעון, כאשר הפריט נגרע (אלא אם כן תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות, דורש אחרת לגבי מכירה וחכירה חזרה).

83א. אולם, ישות אשר במהלך פעילויותיה הרגילות מוכרת באופן שגרתי, פריטי רכוש קבוע אשר החזיקה למטרות השכרה לאחרים, תעביר נכסים אלה למלאי לפי ערכם בספרים במועד בו הופסקה השכרתם והם מוחזקים למכירה. התמורה ממכירת נכסים אלה תוכר כהכנסות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 הכנסות מעסקאות חליפין.

84. ניתן לממש פריט רכוש קבוע במגוון דרכים (לדוגמה, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית או על ידי תרומה). בעת קביעת מועד המימוש של פריט, ישות מיישמת את הקריטריונים שבתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, לגבי הכרה בהכנסות ממכירת סחורות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות, מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה חזרה.

85. אם, בהתאם לעיקרון ההכרה שבסעיף 14, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מפריט כחלק מהערך בספרים של פריט רכוש קבוע, היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף, ללא קשר אם החלק שהוחלף הופחת בנפרד. אם אין זה מעשי לישות לקבוע את

הערך בספרים של החלק שהוחלף, היא עשויה להשתמש בעלות ההחלפה כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד שבו נרכש או נבנה.

86. הרווח או ההפסד הנובע מגריעת פריט רכוש קבוע, ייקבע כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש, אם קיימת, לבין הערך בספרים של הפריט.

87. התמורה שישות זכאית לקבל ממימוש פריט רכוש קבוע מוכרת לראשונה בשוויה ההוגן. אם תקבול עבור הפריט נדחה, התמורה לקבל מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, ומשקף את התשואה האפקטיבית בגין יתרת החייבים.

## גילוי

88. בדוחות הכספיים יינתן גילוי, לגבי כל קבוצת רכוש קבוע שהוכרה בדוחות הכספיים ל-

- (א) בסיסי המדידה ששימשו לקביעת הערך בספרים ברוטו;
- (ב) שיטות הפחת בהן נעשה שימוש;
- (ג) אורך החיים השימושיים או שיעורי הפחת בהם נעשה שימוש;
- (ד) הערך בספרים ברוטו והפחת שנצבר (בצירוף הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה; וכן
- (ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, אשר כוללת:
  - (1) תוספות;
  - (2) מימושים;
  - (3) רכישות בדרך של צירופי ישויות;
  - (4) עליות או ירידות הנובעות מהערכות מחדש בהתאם לסעיפים 44, 54 ו-55 ומהפסדים מירידת ערך (אם קיימים) שהוכרו או שבוטלו ישירות בנכסים נטו/הון, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין;
  - (5) הפסדים מירידת ערך שהוכרו בעודף או בגירעון בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין;

(6) הפסדים מירידת ערך שבוטלו בעודף או בגירעון בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין;

(7) פחת;

(8) הפרשי שער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים ממטבע הפעילות למטבע הצגה שונה, לרבות התרגום של פעילות חוץ למטבע הצגה של הישות המדווחת; וכן

(9) שינויים אחרים.

89. בדוחות הכספיים, יינתן גילוי לגבי כל קבוצת רכוש קבוע שהוכרה בדוחות הכספיים גם ל-

(א) קיומן וסכומם של מגבלות על בעלות, ורכוש קבוע ששועבד כבטוחה להתחייבויות;

(ב) סכום היציאות שהוכרו בערך בספרים של פריט רכוש קבוע במהלך הקמתו;

(ג) סכום ההתקשרויות החוזיות לרכישת רכוש קבוע; וכן

(ד) אם לא ניתן גילוי בנפרד בדוח על הביצוע הכספי, סכום הפיצוי מצדדים שלישיים, שנכלל בעודף או בגירעון, בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שננטשו.

90. בחירה של שיטת הפחת ואומדן אורך חייהם השימושיים של נכסים נתונים לשיקול דעת. לפיכך, מתן גילוי לשיטות שאומצו ולאומדני אורך החיים השימושיים או לשיעורי הפחת מספק למשתמשים בדוחות הכספיים מידע, המאפשר להם לסקור את המדיניות שנבחרה על ידי ההנהלה, ולבצע השוואות מול ישויות אחרות. מסיבות דומות, נדרש לתת גילוי בדבר:

(א) פחת במהלך תקופה, בין אם הוכר בעודף או בגירעון או כחלק מהעלות של נכסים אחרים; וכן

(ב) פחת נצבר בסוף התקופה;

91. בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, ישות נותנת גילוי למהות ולהשפעה של שינוי באומדן החשבונאי, שיש לו השפעה בתקופה השוטפת או שצפויה להיות לו השפעה בתקופות עוקבות. לגבי רכוש קבוע, גילוי כזה יכול לנבוע משינויים באומדנים בהתייחס ל-

(א) ערכי שייר;

(ב) אומדן העלויות של פירוק ופינוי פריטי רכוש קבוע ושיקום האתר שבו הם ממוקמים;

(ג) אורך חיים שימושיים; וכן



(ד) שיטות פחת.

92. כאשר קבוצה של רכוש קבוע מוצגת בסכומים שהוערכו מחדש, יש לתת גילוי ל-

(א) מועד ההערכה מחדש ;

(ב) האם היה מעורב מעריך בלתי תלוי ;

(ג) השיטות וההנחות המשמעותיות שיושמו באמידת השווי ההוגן של הנכסים ;

(ד) המידה בה השווי ההוגן של הנכסים נקבע במישרין בהתייחס למחירים נצפים בשוק פעיל או לעסקאות שוק שבוצעו לאחרונה בתנאי שוק רגילים, או שהוא נאמד תוך שימוש בטכניקות הערכה אחרות ;

(ה) קרן ההערכה מחדש, תוך ציון השינוי לתקופה ומגבלות כלשהן על חלוקת היתרה לבעלי מניות או לבעלי זכויות הוניות אחרים ;

(ו) סכום קרנות ההערכה מחדש לגבי פריטים בודדים של רכוש קבוע בתוך אותה קבוצה ; וכן

(ז) סכום הגרעונות של קרנות ההערכה מחדש לגבי פריטים בודדים של רכוש קבוע בתוך אותה קבוצה.

93. בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, ישות תיתן גילוי למידע בדבר רכוש קבוע שערכו נפגם בנוסף למידע הנדרש בסעיף 88(ה)(4) עד (6).

94. משתמשי הדוחות הכספיים עשויים לראות גם במידע הבא כרלוונטי לצורכיהם :

(א) הערך בספרים של רכוש קבוע שמושבת באופן זמני ;

(ב) הערך בספרים ברוטו של רכוש קבוע כלשהו שהופחת במלואו ושעדיין בשימוש ;

(ג) הערך בספרים של רכוש קבוע שיצא מכלל שימוש ומוחזק למימוש ; וכן

(ד) כאשר נעשה שימוש במודל העלות, השווי ההוגן של רכוש קבוע כאשר הוא שונה מהותית מהערך בספרים.

לפיכך, התקן מעודד ישויות לתת גילוי לסכומים אלה.

## מועד תחילה

95. ישות תיישם את תקן חשבונאות ממשלתי זה על תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר, 2014, או לאחריו. יישום מוקדם מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה על תקופה המתחילה לפני יום 1 בינואר, 2013, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

95א. סעיפים 79, 81, 83, 88 ו-93 תוקנו במסגרת תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים – 2011 שפורסמו בספטמבר 2011. ישות תיישם תיקונים אלה בתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם מומלץ. אם ישות מיישמת תיקונים אלה על תקופה המתחילה לפני יום 1 בינואר 2013, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

95ב. סעיפים 5 ו-7 תוקנו על ידי תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק שפורסם באוקטובר 2011. ישות תיישם תיקונים אלה בתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם מומלץ. אם ישות מיישמת תיקונים אלה בתקופה המתחילה לפני יום 1 בינואר 2013, עליה לתת גילוי לעובדה זו ובאותו זמן ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32, את התיקונים לסעיפים 6 ו-42א. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, את התיקונים לסעיפים 25 – 27 ו-85ב. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, את התיקונים בסעיפים 2 ו-125א. בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29 וכן את התיקונים לסעיפים 6 ו-132א. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31.

96. כאשר ישות מאמצת את החשבונאות על בסיס מצטבר, כהגדרתה בתקני החשבונאות הממשלתיים, למטרות דיווח כספי, לאחר מועד תחילה זה, תקן זה חל על הדוחות הכספיים השנתיים של הישות המתייחסים לתקופות החל ממועד האימוץ או לאחריו.

### ביטול תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 (2006)

97. תקן זה מבטל את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, שפורסם בשנת 2006.

## נספח 1 - הנחית ביצוע - תכיפות ההערכות מחדש של רכוש קבוע

ההנחיה שלהלן נלווית לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 (מעודכן 2014), אך אינה מהווה חלק ממנו.

1. סעיף 44 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 (מעודכן 2014) דורש מישויות המאמצות לראשונה את מודל ההערכה מחדש למדוד את נכסיהן בסכום שהוערך מחדש שאינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע תוך שימוש בשווי הוגן במועד הדיווח. סעיף 49 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 קובע כי תכיפות ההערכות מחדש תלויה בשינויים בערכי השווי ההוגן של פריטי הרכוש הקבוע שאותם מעריכים מחדש. כאשר השווי ההוגן של נכס המוערך מחדש שונה באופן מהותי מערכו בספרים של הנכס, יש צורך בהערכה מחדש נוספת. מטרת הנחיות אלה היא לסייע לישויות המאמצות את מודל ההערכה מחדש לקבוע האם הערך בספרים שונה באופן מהותי מהשווי ההוגן נכון למועד הדיווח.
2. ישות מעריכה, בכל תקופת דיווח, האם יש סימן כלשהו שהערך בספרים של נכס שהוערך מחדש עשוי להיות שונה באופן מהותי מזה שהיה נקבע אילו הנכס היה מוערך מחדש במועד הדיווח. אם קיים סימן כאמור, הישות קובעת את השווי ההוגן של הנכס ומעריכה מחדש את הנכס לסכום זה.
3. כאשר ישות מעריכה האם קיים סימן כלשהו שהערך בספרים של נכס שהוערך מחדש עשוי להיות שונה באופן מהותי מזה שהיה נקבע אילו הנכס היה מוערך מחדש במועד הדיווח, ישות שוקלת, לכל הפחות, את הסימנים הבאים:

### מקורות מידע חיצוניים

- (א) שינויים משמעותיים המשפיעים על הישות התרחשו במהלך התקופה, או יתרחשו בעתיד הקרוב, בסביבה הטכנולוגית, סביבת השוק, או בסביבה הכלכלית או המשפטית שבה הישות פועלת או השוק שאליו מיועד הנכס;
- (ב) כאשר קיים שוק לנכסים של הישות, שווי שוק הינם שונים מהערך בספרים של הנכסים;
- (ג) במהלך התקופה, מדד מחירים רלוונטי לנכס עבר שינוי מהותי;

### מקורות מידע פנימיים

- (ד) קיימת ראייה להתיישנות או לנזק פיזי לנכס;
- (ה) שינויים משמעותיים המשפיעים על הישות התרחשו במהלך התקופה, או צפויים להתרחש בעתיד הקרוב, בהיקף שבו משתמשים כעת בנכס או שעתידיים להשתמש בו, או באופן השימוש הנוכחי או החזוי בנכס. שינויים שליליים כוללים: הנכס חדל להיות פעיל, או קיומן של תוכניות לממש את הנכס לפני המועד שהיה חזוי קודם לכן,

והערכה מחדש של אורך החיים השימושיים של הנכס, הקובעת כי לנכס אורך חיים שימושיים מוגדר ולא בלתי מוגדר. שינויים חיוביים כוללים יציאה הונית שהתהוותה במהלך התקופה על מנת לשפר או להגביר את רמת הביצוע של הנכס מעבר להערכה שהתבצעה מייד לפני שהיציאה מבוצעת; וכן

(ו) יש ראייה זמינה ממערכת הדיווח הפנימי המורה על כך שהביצוע הכלכלי של נכס הינו, או יהיה, גרוע או טוב יותר מהתחזיות.

4. הרשימה בסעיף 3 אינה ממצה. ישות רשאית לזהות סימנים אחרים לכך שהערך בספרים של נכס שהוערך מחדש עשוי להיות שונה באופן מהותי מזה שהיה נקבע אילו הנכס היה מוערך מחדש במועד הדיווח. כמו כן, קיומם של סימנים נוספים אלה מורה על כך שעל הישות להעריך מחדש את הנכס לשוויו ההוגן השוטף במועד הדיווח.

## נספח 2 - הנחיות ביצוע 2 – דוגמאות להמחשה בנושא גילוי

ההנחיות שלהלן נלוות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 (מעודכן 2010), אך אינן מהוות חלק ממנו.

אגף הפנים הוא ישות מגזר ממשלתי אשר שולטת במגוון רחב של פריטי רכוש קבוע והינה אחראית על החלפתם ותחזוקתם. הקטעים שלהלן מובאים מביאורים לדוח על המצב הכספי של ישות זו, לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר 20X1, וממחישים את הגילויים העיקריים הנדרשים בהתאם לתקן זה.

### ביאורים

#### 1. קרקע

- (א) הקרקע כוללת 200,000 דונם במיקומים שונים. הקרקע מוערכת לפי שווי הוגן נכון ל-31 בדצמבר 20X1, כפי שנקבע על ידי השמאי הממשלתי, המהווה מעריך בלתי תלוי.
- (ב) הגבלות על בעלויות:

5,000 דונם של קרקע (שערכם בספרים ב-62,500 ש"ח) מיועדים כקרקע בעלת עניין לאומי (national interest land) ואין למוכרם ללא אישור הרשות המחוקקת/הכנסת. 2000 דונם (שערכם בספרים 25,000 ש"ח) של הקרקע בעלת העניין הלאומי ו-20,000 דונם נוספים (שנרשם בספרים כ-250,000 ש"ח) של קרקע בעלת ייעוד אחר כפופים לתביעות בעלות מצד הבעלים הקודמים בבית משפט בינלאומי לזכויות אדם ובית המשפט ציווה שלא לממש את הקרקע עד אשר תוכרע התביעה; האגף מכיר בסמכותו של בית המשפט לדון (to hear) בתביעות הללו.

#### 2. בניינים

- (א) הבניינים כוללים בנייני משרדים ומתקנים תעשייתיים במיקומים שונים.
- (ב) הבניינים מוכרים לראשונה לפי עלות, אך כפופים להערכה מחדש לשווי הוגן על בסיס מתמשך. השמאי הממשלתי הראשי קובע שווי הוגן על בסיס מתמשך תוך תקופת זמן קצרה. ההערכות מחדש נשמרות מעודכנות.
- (ג) פחת מחושב על בסיס קו ישר במהלך אורך חייו השימושיים של הבניין. לבנייני משרדים יש אורך חיים שימושיים של עשרים וחמש שנה, ולמתקנים התעשייתיים יש אורך חיים שימושיים של חמש עשרה שנה.
- (ד) האגף התקשר בחמישה חוזים להקמת בניינים חדשים; העלויות החוזיות הכוללות הן 250,000 ש"ח.

### 3. מכונות

- (א) המכונות נמדדות לפי עלות בניכוי פחת.
- (ב) הפחת מחושב על בסיס קו ישר במהלך אורך חייה השימושיים של המכונה.
- (א) למכונות יש אורך חיים שימושיים מגוון : טרקטורים : 10 שנים
- (ב) ציוד רחיצה : 4 שנים
- (ג) מנופים : 15 שנה
- (ד) האגף התקשר בחוזה להחלפת המנופים שבהם הוא משתמש על מנת לנקות ולתחזק את הבניינים – עלות החוזה היא 100,000 ש"ח.

### 4. ריהוט ואביזרים קבועים

- (א) ריהוט ואביזרים קבועים נמדדים לפי עלות, בניכוי פחת.
- (ב) הפחת מחושב על בסיס קו ישר במהלך אורך חייהם השימושיים של הריהוט והאביזרים הקבועים.
- (ג) לכל הפריטים בקבוצה זו יש אורך חיים שימושיים בן חמש שנים.

5. הרכב רכוש קבוע (באלפי ש"ח)

ריהוט ואביזרים קבועים		מכונות		בניינים		קרקע		
20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	
150	200	1,100	1,085	2,260	2,090	2,025	2,250	תקופת דיווח
								יתרת פתיחה
100	20	200	120	100	250	-	-	תוספות
-	20	80	60	40	150	-	-	מימושים
50	50	135	145	180	160	-	-	פחת (לפי דוח על הביצוע הכספי)
-	-	-	-	(50)	(30)	225	250	הערכות מחדש (נטו)
200	150	1,085	1,000	2,090	2,000	2,250	2,500	יתרת סגירה (לפי דוח על המצב הכספי)
-	-	-	-	250	250	500	750	סכום עודפי קרן הערכה מחדש (סעיף 92(ו))
-	-	-	-	350	380	25	25	סכום גרעונות קרן הערכה מחדש (סעיף 92(ז))
<b>250</b>	<b>250</b>	<b>1,440</b>	<b>1,500</b>	<b>2,430</b>	<b>2,500</b>	<b>2,250</b>	<b>2,500</b>	ערך בספרים ברוטו
50	100	355	500	340	500	-	-	פחת שנצבר
<b>200</b>	<b>150</b>	<b>1,085</b>	<b>1,000</b>	<b>2,090</b>	<b>2,000</b>	<b>2,250</b>	<b>2,500</b>	ערך בספרים נטו

### נספח 3 - הנחית ביצוע 3 - דוגמה להמחשה בנושא שינויים בהתחייבויות בגין

#### פירוק ושיקום.

דוגמה זו מתייחסת בעיקר לסעיף 30א לתקן.

#### מודל העלות

1. ביום 1 בינואר 2012 רכשה הישות מכונה תמורת 90,000 ש"ח. אורך החיים השימושי של המכונה הינו 3 שנים והיא מופחתת בהתאם לשיטת הקו הישר.
2. בהתאם להוראות הדין, בתום תקופת השימוש במכונה על הישות לפרק את המכונה ולשקם את האתר בו פועלת המכונה.
3. עלויות השיקום הצפויות במועד רכישת המכונה מסתכמות ב- 10,000 ש"ח. ביום 31 לדצמבר 2011 שונתה הערכת הישות ביחס לעלויות השיקום הצפויות לסך של 50,000 ש"ח. ביום 31 לדצמבר 2012 שונתה הערכת הישות ביחס לעלויות השיקום הצפויות לסך של 100 ש"ח. ביום 31 לדצמבר 2013 הופסק השימוש במכונה ובוצע השיקום בעלות של 5,000 ש"ח.
4. שיעור ההיוון השנתי הינו 10%.

#### יישום הוראות סעיף 30א(א) לתקן.

מועד	מכונה (עלות)	התחייבות בגין פירוק ושיקום	פחת שנצבר	ביאור
1 בינואר 2011	97,513	(7,513)	-----	(1)
31 בדצמבר 2011	130,571	(41,322)	(32,504)	(2)
31 בדצמבר 2012	85,207	(91)	(81,538)	(3)
31 בדצמבר 2013	85,207	----	(85,207)	(4)

ביאורים:

(1) חישוב ההתחייבות בגין פירוק ושיקום:  $7,513 (FV=10,000; I=10; N=3)$

חישוב עלות המכונה:  $90,000+7,513=97,513$

(2) חישוב הוצאות פחת ופחת שנצבר:  $(90,000+7,513)*1/3=32,504$

חישוב ההתחייבות בגין פירוק ושיקום:

הכרה בהוצאות מימון עקב חלוף הזמן:  $7,513*10%=751$

שינוי אומדן ההתחייבות:

ערך בספרים של ההתחייבות ערב שינוי האומדן –  $7,513+751=8,264$

ערך התחייבות בהתאם לאומדן החדש –  $41,322 (N=2; I=10; FV=50,000)$

גידול בהתחייבות בסך –  $33,058 (41,322-8,264)$



בהתאם לסעיף 30א(א)(1) לתקן, הגידול בהתחייבות יתווסף לעלות המכונה. כמו כן, בהתאם לסעיף 30א(א)(3) לתקן, על הישות לבחון אם חלה ירידת ערך במכונה. לצורך דוגמה זו הונח כי לא חלה ירידת ערך כאמור.

$$(3) \quad \text{חישוב הוצאות פחת ופחת שנצבר: } 1/2 * 98,067 = 49,033$$

חישוב ההתחייבות בגין פירוק ושיקום:

$$\text{הכרה בהוצאות מימון עקב חלוף הזמן: } 10\% * 41,322 = 4,132$$

שינוי אומדן ההתחייבות:

$$\text{ערך בספרים של ההתחייבות ערב שינוי האומדן} - 41,322 + 4,132 = 45,454$$

$$\text{ערך ההתחייבות בהתאם לאומדן החדש} - 91 (N=1; I=10; FV=100)$$

$$\text{קיטון בהתחייבות בסך} - 45,364 (45,455-91)$$

בהתאם לסעיף 30א(א)(1) לתקן, הקיטון בהתחייבות ייזקף כנגד עלות המכונה. כמו כן, בהתאם לסעיף 30א(א)(2) לתקן, קיטון בהתחייבות ייזקף כנגד הנכס עד גובה העלות המופחתת שלו בספרים. כל סכום עודף יוכר מיידית בעודף או בגירעון. בדוגמה זו, העלות המופחתת של המכונה בספרים גבוהה מהקיטון בהתחייבות וכתוצאה מכך לא נזקף סכום כלשהוא לעודף או לגירעון.

$$(4) \quad \text{חישוב הוצאות פחת ופחת שנצבר: } 81,538 - 85,207 = 3,669 \text{ (בשנה זו תם אורך החיים)}$$

השימושים של המכונה והיא נגרעת מהספרים).

חישוב ההתחייבות בגין פירוק ושיקום:

$$\text{הכרה בהוצאות מימון עקב חלוף הזמן: } 10\% * 91 = 9$$

סילוק ההתחייבות: בתום שנה זו הישות נשאה בעלות שיקום בסך של 5,000 ש"ח. בהתאם לסעיף 30א(ג) לתקן היות ושינוי אומדן זה בהתחייבות חל לאחר המועד שבו הנכס הגיע לסוף אורך החיים השימושיים שלו, הישות תכיר בסך של 4,900 באופן מידי בעודף או בגירעון.

### מודל הערכה מחדש

1. ביום 1 בינואר 2011 רכשה הישות מכונה תמורת 45,000 ש"ח. אורך החיים השימושיים של המכונה הינו 3 שנים. המכונה מופחתת בקו ישר.
2. בהתאם להוראות הדין, בתום תקופת השימוש במכונה על הישות לפרק את המכונה ולשקם את האתר בו פועלת המכונה.
3. עלויות השיקום הצפויות במועד רכישת המכונה הינן בסך של 3,000 ש"ח. ב- 31 לדצמבר 2011 שונתה הערכת הישות ביחס לעלויות השיקום הצפויות לסך של 60,000 ש"ח. ב- 31 לדצמבר 2012 שונתה הערכת הישות ביחס לעלויות השיקום הצפויות לסך של 1000 ש"ח. ב- 31 לדצמבר 2013 הופסק השימוש במכונה ובוצע השיקום בעלות של 5,000 ש"ח.

4. הישות מיישמת את מודל הערכה מחדש. בהתאם לסעיף 50 לתקן, הישות בוחרת במועד ההערכה מחדש לבטל את הפחת הנצבר כנגד עלות הנכס. כמו כן, בהתאם לסעיף 57 לתקן, קרן הערכה מחדש מופחתת לעודפים או לגירעונות נצברים בקצב הפחת של הנכס.
5. השווי ההוגן של המכונה לימים 31 בדצמבר 2011 וליום 31 בדצמבר 2012 נאמד בסך של 100,000 ו- 62,000 ש"ח, בהתאמה.
6. שיעור ההיוון השנתי הינו 10%.

#### יישום הוראות סעיף 30א(ב) לתקן.

מועד	מכונה	התחייבות בגין פירוק ושיקום	קרן הערכה מחדש	ביאור
1 בינואר 2011	47,254	(2,254)	-----	(1)
31 בדצמבר 2011	100,000	(49,587)	(21,390)	(2)
31 בדצמבר 2012	62,000	(909)	(62,001)	(3)
31 בדצמבר 2013	-----	-----	----	(4)

ביאורים:

- (1) חישוב ההתחייבות בגין פירוק ושיקום:  $2,254 (N=3; I=10; FV=3,000)$ .  
חישוב עלות המכונה:  $45,000 + 2,254 = 47,254$
- (2) הערכה מחדש של המכונה: שווי הוגן =  $100,000$  (נתון). עלות מופחתת =  $31,503$   
 $(2/3 * 47,254)$ . גידול בקרן הערכה מחדש בסך של  $68,497 (100,000 - 31,503)$ .

#### חישוב ההתחייבות בגין פירוק ושיקום:

הכרה בהוצאות מימון עקב חלוף הזמן:  $10\% * 2,254 = 225$

#### שינוי אומדן ההתחייבות:

ערך בספרים של ההתחייבות ערב שינוי האומדן –  $2,479 (2,254 + 225)$ .  
ערך ההתחייבות בהתאם לאומדן החדש –  $49,587 (N=2; I=10; FV=60,000)$   
גידול בהתחייבות בסך של  $47,108 (49,587 - 2,479)$ .  
בהתאם להוראות סעיף 30א(ב) לתקן, הגידול בהתחייבות ייקוף כנגד קרן הערכה מחדש. זאת משום שקיימת יתרת זכות של קרן הערכה מחדש הגבוהה מהגידול בהתחייבות.  
יתרת קרן הערכה מחדש למועד זה:  $68,497 - 49,587 = 21,390$

#### הערכה מחדש של המכונה:

(3) השווי ההוגן של המכונה =  $62,000$  (נתון). העלות המופחתת של המכונה בספרים =  $50,000$   
 $(1/2 * 100,000)$ .  
הגידול בקרן הערכה מחדש הינה בסך של  $12,000 (62,000 - 50,000)$ .

בנוסף ובהתאם למדיניות החשבונאית של הישות בתום השנה מפחיתה הישות חלק יחסי מיתרת הפתיחה של קרן הערכה מחדש בהתאם לקצב הפחת ( $1/2 * 21,390 = 10,695$ ).

חישוב ההתחייבות:

הכרה בהוצאות מימון עקב חלוף הזמן:  $10\% * 49,587 = 4,959$

שינוי אומדן ההתחייבות:

ערך בספרים של ההתחייבות ערב שינוי האומדן – 54,546 ( $49,587 + 4,959$ ).

ערך ההתחייבות בהתאם לאומדן החדש – 909 ( $N=1; I=10; FV=1,000$ ).

קיטון בהתחייבות בסך של 53,636 ( $54,545 - 909$ ).

בהתאם לסעיף 30א(ב)(1) לתקן, קיטון בהתחייבות יוכר כנגד קרן הערכה מחדש. יחד עם זאת, סעיף 30א(ב)(2) לתקן קובע כי במקרה שבו הקיטון בהתחייבות היה עולה על העלות המופחתת של הנכס אילו הישות היתה מיישמת את מודל העלות, הסכום שהיה מוכר בעודף או בגירעון בהתאם למודל העלות יוכר בעודף או בגירעון גם בהתאם למודל הערכה מחדש.

בהתאם לאמור, יש לבחון האם הקיטון בהתחייבות עולה על העלות המופחתת של הנכס אילו הישות היתה מיישמת את מודל העלות:

אם הישות היתה מיישמת את מודל העלות, העלות המופחתת ל-31/12/2012 היתה:		
	47,254	עלות 1 בינואר 2011
$47,254 * 1/3 =$	(15,751)	פחת 2011
	47,108	גידול בהתחייבות פירוק ופינוי
	<u>78,611</u>	31/12/2011
$78,610 * 1/2 =$	(39,305)	פחת 2012
	<u>39,306</u>	31/12/2012

דהיינו, בהתאם למודל העלות היה מוכר בעודף או בגירעון סכום של 14,330 ( $-53,636 + 39,306$ ). כתוצאה מכך ובהתאם לאמור לעיל, הישות תכיר בעודף או בגירעון בסכום של 14,330 ויתרת הקיטון בהתחייבות בסך של 39,306 תוכר כנגד קרן הערכה מחדש.

יתרת קרן הערכה מחדש:  $21,390 - 10,695 + 12,000 + 39,306 = 62,001$

(4) בשנה זו תם אורך החיים השימושים של המכונה והיא נגרעת מהספרים. במקביל יתרת קרן הערכה מחדש מועברת לעודף או לגירעון.

חישוב ההתחייבות:

הכרה בהוצאות מימון עקב חלוף הזמן:  $10\% * 909 = 91$

סילוק ההתחייבות: בתום שנה זו הישות נשאה בעלות שיקום בסך של 5,000 ש"ח. בהתאם לסעיף 30א(ג) לתקן, היות ושינוי אומדן זה בהתחייבות חל לאחר המועד שבו הנכס הגיע לסוף אורך החיים השימושיים שלו, הישות תכיר בסך של 4,000 באופן מיידי בעודף או בגירעון.

**נספח 4 - רקע לפרסום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014)**

(א) תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014) (להלן: "התקן"), מחליף את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע שפורסם ביוני 2006. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול על דוחות כספיים לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר, 2013 או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית (להלן: "הוועדה") מעודדת יישום מוקדם של התקן.

**הסיבות לעדכון התקן**

(ב) הוועדה מאמצת את התקן כתגובה לפרויקט השיפורים של תקני החשבונאות הבינלאומיים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) ובהתאם למדיניותה של הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) להתאים את תקני החשבונאות הבינלאומיים למגזר הציבורי, במידה ונאות, לתקני החשבונאות הבינלאומיים למגזר הפרטי.

(ג) בעת עדכון התקן, מאומצת מדיניות של שינוי של תקן חשבונאי ממשלתי קיים בגין אותם שינויים שנעשו בתקן חשבונאות בינלאומי 16 הקודם, רכוש קבוע (IAS 16), שנעשו כתוצאה מפרויקט השיפורים שביצעה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, פרט למקומות בהם תקן החשבונאות הממשלתי המקורי היה שונה מההוראות של IAS 16 מסיבות המיוחדות למגזר הממשלתי; שינויים אלה נשמרו בנוסח המעודכן של התקן וצוינו בנספח השואה ל-IAS 16. שינויים כלשהם ב-IAS 16 שבוצעו לאחר פרויקט השיפורים של ה-IASB, לא נכללו בתקן.

**שינויים מהדרישות הקודמות**

(ד) השינויים העיקריים מהגירסה הקודמת של התקן מתוארים להלן.

**הגדרות**

(ה) בסעיף 13:

- לתקן נוספו הגדרות למונחים הבאים: ערך בספרים (Carrying amount), הפסד מירידת ערך של נכס שאינו מניב מזומנים (Impairment of a Non-Cash-Generating Asset), סכום בר השבה (Recoverable amount) וסכום בר השבה משירות (Recoverable service amount).
- התקן מתקן את ההגדרה של ערך שייר (Residual value). ההגדרה המתוקנת דורשת מישות למדוד את ערך השייר של פריט רכוש קבוע כאומדן הסכום שישות

היתה יכולה לקבל בעת עריכת האומדן (currently) ממימוש הנכס בניכוי אומדן עלויות המימוש, אילו הנכס כבר היה בגיל ובמצב החזויים בתום אורך חייו השימושיים. ההגדרה בתקן, טרם עדכוננו, לא הבהירה שערך שייר הינו סכום עכשווי (current amount).

- התקן מגדיר את המונח "שווי ספציפי לישות" (Entity-specific value), אשר מהווה את ה"ערך הנוכחי של תזרימי מזומנים שהישות צופה שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס וממימושו בתום אורך חייו השימושיים, או צופה שיתהוו בעת סילוק התחייבות". כאשר רלוונטי, מונח זה משמש לצורך הקביעה אם לעסקת החלפת נכסים יש מהות מסחרית. כמו כן, ניתנות הנחיות לגבי אופן הקביעה אם לעסקת החלפת נכסים יש מהות מסחרית (ראה סעיפים 38 עד 40). התקן, טרם עדכוננו, לא כלל הגדרה זו ואת ההנחיות הקשורות.

#### הכרה

(ו) התקן דורש מישות ליישם את העיקרון הכללי להכרה בנכס על כל העלויות של רכוש קבוע במועד התהוותו, לרבות עלויות ראשוניות ויציאות עוקבות (ראה סעיפים 14, 19, 22 וכן סעיפים 24 עד 25). התקן, טרם עדכוננו, כלל שני עקרונות הכרה – האחד חל על עלויות ראשוניות בעוד שהאחר חל על יציאות עוקבות.

(ז) בסעיף 23, התקן מבהיר שעלויות התחזוקה היום-יומיות של רכוש קבוע מוכרות בעודף או בגירעון. התקן, טרם עדכוננו, לא הבהיר זאת.

#### מדידה בעת הכרה

(ח) התקן דורש מישות לכלול את אומדן עלויות הפירוק, הפיננסי והשיקום של נכס כרכיב עלות של רכוש קבוע, לרבות המחויבויות שהתהוו לישות הן ברכישת הנכס והן עקב שימוש בו בתקופות עוקבות, למעט כאשר הוא משמש ליצירת מלאי (ראה סעיף 30). תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12 חל על המחויבויות לפירוק, פיננסי ושיקום אשר מתהוות במהלך תקופת השימוש בפריט לצורך ייצור מלאי. בהתאם לתקן, טרם עדכוננו, נכללה בעלות של רכוש קבוע רק המחויבות שהתהוותה לישות עם רכישת הפריט.

(ט) התקן דורש מישות למדוד פריט רכוש קבוע שנרכש בדרך של החלפה, תמורת נכס או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ולא כספיים, בשווי הוגן, אלא אם: לעסקת החלפה אין מהות מסחרית; או שהשווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר אינם ניתנים למדידה באופן מהימן. אם הפריט שנרכש אינו נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בערך בספרים של הנכס שנמסר (ראה סעיפים 38 עד 40). התקן, טרם עדכוננו, הבחין בין עסקאות החלפת נכסים דומים לבין עסקאות החלפת נכסים שאינם דומים.

## פחת

(י) התקן דורש מישות לקבוע בנפרד את סכום הפחת שיוכר לגבי כל חלק משמעותי של פריט רכוש קבוע (ראה סעיפים 59 עד 63). התקן, טרם עדכנו, לא הבהיר זאת.

(יא) התקן דורש מישות להתחיל להפחית פריט רכוש קבוע כאשר הפריט זמין לשימוש ולהמשיך להפחיתו עד אשר הוא נגרע, גם אם הפריט מושבת באותה תקופה (ראה סעיף 71). התקן, טרם עדכנו, לא קבע מתי מתחילה ההפחתה של פריט. התקן קבע שישות תפסיק להפחית פריט, כאשר הפריט מוצא משימוש פעיל ומוחזק למימוש.

## פיצוי בגין ירידות ערך

(יב) התקן קובע כי במועד שבו נוצרת לישות זכאות לקבל פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריט רכוש קבוע שערכו נפגם, שאבד או שויתרו עליו, עליה לכלול אותו בעודף או בגירעון (ראה סעיף 80).

## גריעה

(יג) התקן דורש מישות לגרוע את הערך בספרים של פריט רכוש קבוע שהיא מממשת, במועד בו מתקיימים הקריטריונים להכרה בהכנסה ממכירת סחורות שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 הכנסות מעסקאות חליפין (ראה סעיף 84). התקן, טרם עדכנו, לא דרש כי ישות תשתמש בקריטריונים שנכללו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 על מנת לקבוע את המועד בו היא גורעת את הערך בספרים של פריט רכוש קבוע שמומש.

(יד) התקן דורש מישות לגרוע את הערך בספרים של חלק מפריט רכוש קבוע, אם אותו חלק הוחלף והישות כללה את עלות ההחלפה בערך בספרים של הפריט (ראה סעיף 85). התקן, טרם עדכנו, לא יישם את עיקרון הגריעה לחלקים שהוחלפו. עיקרון ההכרה ביציאות עוקבות מנע, באופן אפקטיבי, את הכללת עלות ההחלפה בערך בספרים של הפריט.

**נספח 5 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 רכוש קבוע  
(מעודכן 2014), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17, רכוש  
קבוע**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזרי הציבורי מספר 17 לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקן בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. חלק מהדוגמאות ומהסעיפים שנכללו בתקן הבינלאומי הותאמו על מנת לשקף באופן נאות יותר את המצב הקיים במדינת ישראל או בוטלו.
3. הוראות המעבר אשר נכללו בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17, לא אומצו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17.
4. פרק המבוא של תקן חשבונאות בינלאומית למגזר הציבורי מספר 17, נכלל בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 במסגרת נספח 4 רקע לפרסום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014).
5. לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 נוסף סעיף 30א ונספח 3 – הנחית ביצוע 3 - דוגמה להמחשה בנושא שינויים בהתחייבויות בגין פירוק ושיקום, לצורך מתן הנחיות לטיפול בעלויות שיקום אתרים. נוסח הסעיף והנספח מבוססים על הנוסח הכלול במסגרת IFRIC1, תוך עריכת התאמות הנדרשות למגזר הממשלתי בישראל. בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17 לא כלולות הנחיות לטיפול בעלויות שיקום אתרים.
6. סעיף 17 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 שונה בהתאם לתיקון בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16. שינוי דומה, טרם אומץ בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17.

**נספח 6 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014), לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, רכוש קבוע**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17. הבדלים אלה מפורטים בנספח 5.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014) (להלן: "התקן"), מתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17, רכוש קבוע, המתבסס בעיקרו על תקן בינלאומי 16 (2003), רכוש קבוע (להלן: "IAS 16"). במועד פרסום תקן זה, הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי לא שקלה את הישימות של תקן דיווח כספי בינלאומי 5 על ישויות מגזר ממשלתי; לפיכך, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 אינו משקף את כל התיקונים שהוכנסו בתקן חשבונאות בינלאומי 16 בעקבות הפרסום של תקן דיווח כספי בינלאומי 5. להלן ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 16:

1. התקן אינו דורש או אוסר על ההכרה בנכסי מורשת. ישות המכירה בנכסי מורשת נדרשת לציית לדרישות ההכרה שבתקן זה ביחס לנכסי המורשת שהכירה בהם והיא יכולה, אך אינה מחויבת, לציית לדרישות אחרות שבתקן זה ביחס לאותם נכסי מורשת. IAS 16 אינו כולל החרגה דומה.
2. IAS 16 דורש שפריטי רכוש קבוע יימדדו לראשונה לפי עלות. התקן קובע כי כאשר פריט נרכש ללא עלות, או בעלות סמלית, עלותו מהווה את שווי ההוגן במועד שבו נרכש. IAS 16 דורש כי כאשר תאגיד מאמץ את מודל ההערכה מחדש ורושם פריטי רכוש קבוע בסכומי ההערכה מחדש, יינתן לכך גילוי בדבר סכומי העלות ההיסטורית. התקן אינו כולל דרישה דומה.
3. בהתאם ל-IAS 16, ניתן לבצע הקבלות בין עליות או ירידות בהערכה מחדש רק על בסיס כל פריט בנפרד. בהתאם לתקן, עליות וירידות בהערכות מחדש מקוזזות על בסיס קבוצות נכסים.
4. התקן לא כולל הוראות מעבר הן לגבי האימוץ לראשונה והן לגבי המעבר מהגירסה הקודמת של התקן לגירסה הנוכחית. IAS 16 כולל הוראות מעבר רק לגבי ישויות שכבר השתמשו בתקני דיווח כספי בינלאומיים.
5. התקן כולל הגדרות של הפסד מירידת ערך בנכס שאינו מניב מזומנים וסכום בר השבה משירות, IAS 16 אינו כולל הגדרות אלה. בתקן נכללה פרשנות נוספת לזו שב-IAS 16 על מנת להבהיר את הישימות של התקנים על ישויות מגזר ממשלתי.
6. בתקן נעשה שימוש במינוח שונה, במקרים מסוימים, מאשר ב-IAS 16. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן השימוש במונחים דוח על הביצוע הכספי (statement of financial



דוח על המצב הכספי (statement of financial position) ונכסים נטו/הון (performance income) בתקן. המונחים המקבילים ב- IAS 16 הם דוח רווח והפסד (net assets/equity) מאזן (balance sheet) והון (equity).

7. התקן אינו משתמש במונח הכנסה (income), שיש לו משמעות רחבה יותר ב- IAS 16 מהמונח הכנסות (revenue).

8. התקן כולל הנחיות ביצוע לגבי התדירות של ביצוע הערכות מחדש של רכוש קבוע. IAS 16 אינו כולל הנחיות דומות.

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

### חברי הוועדה

#### רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח יהלי רוטנברג  
רו"ח יוסי איצקוביץ  
רו"ח יהודה אלגריסי  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח דב ספיר  
רו"ח עוזי שר

#### משקיפות

רו"ח גילי ויצמן  
רו"ח שרון מימון צדיק

#### צוות מקצועי

רו"ח יוליה רבוי

#### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח אורסאן סלמאן  
רו"ח איריס אלדר  
רו"ח ארנון שחר  
רו"ח עדה רוני  
רו"ח שלמה גולדפרב