

תוכן עניינים

1.....	ירידת ערך מוניטין
3.....	1. מבוא
4.....	2. רקע חשבונאי וסקירת ספרות
21.....	3. שאלת המחקר
22.....	4. נתוני המדגם
40.....	5. מסקנות
42.....	6. בבילוגרפיה ומקורות מידע

1. מבוא

תקן חשבונאות בינלאומי 36 בגין ירידת ערך נכסים בא לקבוע נהלים שעל יישות ליישם, אשר יבטיחו כי נכסים המוצגים במאזנה, יאמדו בסכום אשר לא עולה על סכום בר השבתם. כאשר מקרה סכום בר השבה נמוך מסכום הנכס המוצג במאזן היישות, חלה ירידת ערך בנכס והתקן דורש מהיישות להכיר בהפסד מירידת ערך.

תחולת התקן חלה על כל נכסי היישות לרבות נכסים פיננסיים כגון חברות בנות, חברות כלולות, עסקאות משותפות, ומחריג נכסים להם קיים טיפול ספציפי בתקנים אחרים (בין היתר מלאי, נכסים הנובעים מחוזי הקמה, נכסי מיסים נדחים, נדל"ן להשקעה ועוד).

על יישות לבצע בדיקה אקטיבית של סימנים המעידים על ירידת ערך נכסים בכל סוף תקופת דיווח. באם מתקיימים הסימנים לירידת ערך על הישות לאמוד את סכום בר ההשבה של הנכסים.

בנוסף לבדיקה האקטיבית, על היישות לבחון לפחות אחת לשנה ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי לו אורך חיים בלתי מוגדר שעדיין אינו זמין לשימוש ע"י השוואת ערכו בספרים לסכום בר ההשבה שלו, ולבחון ירידת ערך של מוניטין שנרכש בצירוף עסקים.

במסגרת מחקר זה אבקש לבחון מהו היחס בין נכסים לא מוחשיים לבין מוניטין בכל הנוגע לצירופי עסקים על מנת לענות על שאלה זו, כמובן, קיים הצורך ראשית להגדיר היטב את המושגים השונים המופיעים בשאלה זו, ובהתאמה, יהיה גם השלב הראשון במחקר אשר יכלול סקירת חומרים מקצועיים כגון מאמרים, כתבי עת, פרסומים בעיתונות הכלכלית, ותקינה חשבונאית.

בשלב השני תיעשה בחינה של יחסי הגומלין הללו, בהתבסס על יישום תקן חשבונאות בינלאומי מס' 36 בחברות שידגמו בעבודה זו. אנו נבחן מדיניות חשבונאיות, ויישומה בפועל ברמה פרטנית על עשר חברות ציבוריות שידגמו.

החברות ייבדקו לפי מספר קריטריונים אשר יצביעו על יישום הלכה למעשה של התקינה החשבונאית הבינ"ל בנושאים הקשורים לצירופי עסקים, מוניטין שנוצר, נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים בלתי מוגדר, ירידת ערך, אופן חישוב סכום בר ההשבה על גישותיו השונות, הכרה בהפסד ועוד.

בשלב השלישי של העבודה אנתח את תוצאות המדגם שבוצע.

מחקר זה יהיה לכלי בחינה של יישום התקינה החשבונאית בכל הקשור לנושאים שעלו מעלה.

2. רקע חשבונאי וסקירת ספרות

הגדרות¹

סכום בר השבה- סכום הגבוה בין השווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה, לבין שווי השימוש בנכס או ביחידת מניבה מזומנים.

ערך בספרים- הסכום בו מוכר הנכס לאחר ניכוי כל פחת שנצבר, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו. עלויות מימוש- עלויות תוספתיות המיוחסות במישרין למימוש של נכס או יחידת מניבה מזומנים, למעט עלויות מימון ומיסים על הכנסה.

שווי הוגן- המחיר שהיה מתקבל במכירת נכס או העברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה, בין קונה מרצון ומוכר מרצון.

יחידה מניבת מזומנים- קבוצת הנכסים המזוהה הקטנה ביותר, המפיקה תזרימי מזומנים חיוביים, שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצת נכסים אחרים.

צירוף עסקים- מושג אשר מתאר את מעטפת הפעילות המשותפת של שתי יישויות עסקיות. יישויות אלו פועלת במטרה להרחיב או להעמיק את הפעילות העסקית שלהן. כך, למעשה, צירוף עסקים מתאר את החיבור בין היישויות הללו לכדי ישות כלכלית אחת בתהליך בו אחת הרשויות משיגה שליטה מלאה על יישות אחרת. תהליך הרכישה יכול להתבצע במגוון דברים ואינו חייב להיעשות על ידי תשלום במזומן בלבד, כדוגמא. כך, ניתן ליצור התחייבות עתידית כחלק מתהליך הרכישה כתלות בהסכם בין הרוכש לבין הנרכש.

עלויות עוקבות- עלויות שהתהוו לאחר ההכרה בנכס בלתי מוחשי. עלויות עוקבות מהוונות לנכס רק כאשר הן מגדילות את ההטבה הכלכלית העתידית הגלומה בנכס בגינו הן הוצאו.

כללי

קיים דיון מתמשך בנושא המוניטין החשבונאי. בשנת 2001 המוסד האמריקאי לתקינה חשבונאית (FASB) החליט לקדם באופן רגולטורי את נושא החקיקה בתקינה וקבע חוקים לירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים, לרבות מוניטין (SFAS142). באופן דומה המוסד הבינ"ל לתקינה חשבונאית (IASB) אימץ את תקן חשבונאות בינ"ל 36 (IAS36), והמסר שהועבר היה דומה. אין להפחית מוניטין חשבונאי, אלא יש לבחון ירידת ערך בגינו לפחות אחת לשנה.

השינוי הנ"ל שם אחריות גדולה ומתמשכת על המנהלים הפיננסיים, רואי החשבון המבקרים ומשקיעים בכדי להעריך את נחישות הנהלת החברות.

המעבר לבדיקה שנתית של ירידת ערך מוניטין, למול הפחתה של מוניטין יכול להיות מנוצל לרעה ע"י מנהלי החברות, שכן יש לחברות מקום להתחמק מהפחתות קרי, הכרה בהוצאות בדוחות הכספיים. בכדי לאזן את התמריץ למהלים החברות הגילויים הדרושים בתקן חשבונאות בינ"ל 36 קובע דרישות גילוי גבוהות, בין אם הייתה ירידת ערך או לא.

לפני החלת בתקן חשבונאות בינ"ל 36 תועד כי חברות לא ממלאות אחרי דרישות התקינה והגילוי