

IAS 16 – רכוש קבוע
IAS 38 – נכסים בלתי מוחשיים
IAS 40 – נדל"ן להשקעה
הפרשות



שאלה מספר 1

חברת אריאל בע"מ (להלן "החברה") הוקמה בשנת 2005 במטרה להקים ולהפעיל תחנת כוח בדימונה. תחנת הכוח החלה לפעול ביום 1 בינואר 2007. אורך החיים השימושיים של תחנת הכוח הוא 25 שנים. החברה נדרשת, על ידי המשרד לאיכות הסביבה, לערוך בדיקה מקיפה (להלן – הבדיקה) לתחנת הכוח אחת ל-5 שנים. עלויות הבדיקה הן משמעותיות ומסתכמות ב-1.5 מליון ₪. עלות תחנת הכוח, לרבות עלות הבדיקה, הסתכמה ב-150 מליון ₪. החברה מיישמת חשבונאות רכיבים וראתה בתחנת הכוח, כמכילה שני רכיבים משמעותיים – תחנת הכוח והבדיקה המקיפה. תקנות איכות הסביבה מחייבות את החברה לפרק את התחנה בתום חייה השימושיים ולתקן את הנזקים שנגרמו בגין השימוש בה. החברה צופה, כי העלות שתתהווה בגין הפירוק ושיקום האתר בו ממוקמת תחנת הכוח תסתכם ב-21.5 מליון ₪ ליום הפירוק. ביום 31 בדצמבר 2009 העריכה החברה מחדש את אומדן עלויות פירוק ושיקום האתר בו ממוקמת תחנת הכוח בסך 25 מליון ₪ ליום הפירוק. שיעור ההיוון הרלוונטי לחברה בשנים 2007-2009 הינו 5% לשנה. השווי ההוגן של תחנת הכוח לימים 31 בדצמבר 2007, 2008 ו-2009 הוערך בכ-149 מליון ₪, 146 מליון ₪ ו-140 מליון ₪, בהתאמה. שלטונות המס ממסים את תחנת הכוח לפי מודל העלות, העלות כוללת את עלות הבדיקה. עלויות הפירוק ושיקום האתר יותרו לניכוי בעת התשלום בפועל. שיעור מס חברות הוא 30%. החברה מיישמת את הוראות תקן חשבונאות מספר 16 בדבר רכוש קבוע ומיישמת את שיטת הערכה מחדש אחת לשנה. הפחת שנצבר במועד הערכה מחדש מבוטל מול הערך בספרים ברוטו של הנכס. קרן ההערכה מחדש מועברת לעודפים במהלך השימוש בנכס על ידי החברה.

נדרש:

להראות במפורט את הרכב החשבונות המאזניים (תנועה ויתרות) בספרי חברת אריאל בע"מ בשנים 2007, 2008 ו-2009 כדלהלן:

1. רכוש קבוע (תחנת הכוח, פירוק ושיקום, בדיקה מקיפה, הפרשה לירידת ערך, תוספת מהערכה חדשה).
2. קרן הערכה מחדש.
3. מיסים נדחים.
4. התחייבות לפירוק ושיקום.

שאלה מספר 2

1. בתאריך 1.4.2008 רכשה חברת רוני רישיון דייג בעלות של 80,000 ש"ח. התמורה שולמה בתאריך 1.10.2008. עלותו של רישיון דייג המשולם במזומן הינה 75,000 ש"ח. רישיון הדייג מוגבל לתקופה של 10 שנים, שלאחריה הוא פג. במהלך תקופה זו הרישיון ניתן למכירה בשוק משני.
2. רישיונות הדייג נסחרים בשוק פעיל, כהגדרתו בתקן חשבונאות בינלאומי 38.
3. החברה מיישמת את מודל ההערכה מחדש למדידת הרישיון לאחר ההכרה לראשונה.
4. שווי ההוגן של הרישיון בתאריכים 31/12/08, 31/12/09 ו-31/12/10 הינו – 78,000 ש"ח, 60,000 ש"ח ו- 65,000 ש"ח, בהתאמה.
5. בשנת 2011 הופסק המסחר בשוק המשני לרישיונות הדייג.
6. הפחתה שנצברה במועד ההערכה מחדש מוצגת באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס.
7. החברה מממשת קרן הערכה מחדש שנצברה במהלך השימוש בנכס.
8. בתום שנת 2011, מעריכה החברה כי תזרימי המזומנים, נטו הצפויים מהשימוש ברישיון יעמדו על כ- 900 ש"ח לחודש. שיעור היוון חדשי – 1%. מנהל הכספים של החברה טען כי כיוון שלא קיימים סימנים לפגיעה אפשרית בערכו של הרישיון אין לחשב עבור סכום בר השבה לפי תקן חשבונאות בינלאומי 36.
9. שיעור המס החל על החברה הינו 25%. לצרכי מס יש ליישם את מודל העלות.

נדרש :

- א. התייחסות לטענת מנהל הכספים של החברה.
- ב. פקודות יומן והצגה בדוחות הכספיים לשנים 2008 עד 2011.

שאלה מספר 3

חברת הבונה בע"מ (להלן – "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2005. החברה עוסקת בייזום פרויקטים שונים בתחום הנדליין.

להלן אירועים שהתרחשו בחברה מיום הקמתה ועד לשנת 2009:

1. בניין משרדים בתל-אביב:

א. ביום 1 בינואר 2005 רכשה החברה קרקע בעיר תל-אביב תמורת 900,000 ₪ לצורך עליית ערך הונית, כלומר החברה צופה כי בטווח הארוך ערכה של הקרקע יעלה והיא תוכל לממשה ברווח.

ב. ביום 1 בינואר 2007, עקב פיתוח האזור, החליטה החברה להקים על הקרקע בניין משרדים בן 10 קומות זהות. בכוונת החברה לייעד 4 קומות של הבניין כמשרדי הנהלה של החברה ואת יתר הקומות לייעד להפקת הכנסות שכירות מחיצוניים.

ג. עלויות הקמת הבניין הסתכמו בשנים 2007 ו-2008 ב-700,000 ₪ ו-500,000 ₪ בהתאמה. העלויות שהוצאו בשנת 2008 כוללות עלויות בגין התקנת מעלית ומערכת מיזוג מרכזית בסך של 200,000 ₪. המעלית ומערכת המיזוג הינן מרכיבים משמעותיים של הבניין ומהווים חלק בלתי נפרד ממנו.

ד. אורך חייו השימושיים של הבניין הוא 40 שנה. אורך החיים השימושי של המעלית ומערכת המיזוג הוא 20 שנה.

ה. עם סיום הקמת הבניין ביום 30 ביוני 2008, החברה החליטה לאכלס בפועל, ולמרות ציפיותיה הקודמות את הנהלת החברה ב-4.5 קומות בבניין. ביום 31 בדצמבר 2008 התקשרה החברה עם חברת הניהול שתשכיר את הקומות הנותרות של הבניין לשוכרים שונים. חברת הניהול תעמיד לרשות השוכרים ציוד משרדי כגון ריהוט, מכונות צילום ושירותי טלפוניה, וכן תעניק שירותי משרד שונים כגון ניקיון, אבטחה ופינוי גריסה. דמי השכירות השנתיים שבכוונת חברת הניהול לגבות הינם גבוהים משמעותית מעלויות השכירות בבניינים אחרים עקב השירותים האקסקלוסיביים שמעניקה חברת הניהול. דמי השכירות השנתיים מסתכמים ב-35,000 ₪ בעד כל קומה והם ישתנו בהתאם לשיקול דעתה הבלעדי של חברת הניהול. בגין השכרת קומות הבניין, חברת הבונה בע"מ תקבל מחברת הניהול סכום שנתי קבוע של 20,000 ₪ בעד כל קומה.

ו. לדעת יועציה המשפטיים של החברה, ניתן למכור כל קומה של הבניין בנפרד, אך לא ניתן למכור או להחכיר חלק מקומה.

ז. רשויות המס מכירות בהוצאות פחת של עלויות הבניין (לרבות הרכיבים הנלווים אליו, אך ללא רכיב הקרקע) בקו ישר על פני 40 שנה.

ח. להלן נתונים לגבי שוויים ההוגן של הבניין ושל הקרקע במועדים שונים (בש"ח):

<u>תאריך</u>	<u>שווי הוגן בניין</u>	<u>שווי הוגן קרקע</u>
1.1.2007	-	1,500,000
31.12.2007	800,000	1,700,000
30.6.2008	1,400,000	1,800,000
31.12.2008	1,300,000	1,650,000
31.12.2009	1,500,000	1,900,000

2. נתונים נוספים:

א. החברה מיישמת את הוראות תקן חשבונאות מספר 40 ובחרת להציג את כל הנכסים הנמצאים בתחולת התקן בהתאם למודל השווי ההוגן, בכל מקרה בו ניתן ליישם מודל זה.

ב. החברה מיישמת לגבי רכוש קבוע את מודל העלות כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 16

ג. שווי השימוש של הרכוש הקבוע גבוה מערכו בספרים בכל התקופות הרלוונטיות.

ד. שיעור מס חברות ומס רווחי הון הינו 25%

ה. רווחים או הפסדים בגין הנדל"ן מחויבים במס בעת מימוש הנכסים בפועל.

נדרש:

א. להראות את היתרות המאזניות בספרי חברת הבונה בע"מ לימים 31.12.2007, 30.6.2008, 31.12.2008 ו-31.12.2009. בגין בניין המשרדים בתל-אביב, על מרכיביהן. יש להציג נכסים, יתרות מס נדחה.

ב. להראות את השפעות התוצאתיות (בדוח רווח והפסד) בספרי חברת הבונה בע"מ בשנים 2007, 2008 ו-2009 בגין בניין המשרדים בתל-אביב על מרכיביהן, לרבות השפעות מס.

שאלה מספר 4

חברת זהב טהר בע"מ (להלן: "החברה") עוסקת בחיפוש ובכריית מחצבים בישראל. להלן אירועים שונים שהתרחשו בחברה במהלך שנת 2012.

1. לחברה רישיון לחיפוש מחצבים באזור מסוים בצפון הארץ. ביום 31.12.11 החברה החלה לבצע קידוחים בקרקע לצורך חיפוש מחצבים. בהתאם לתנאי הרישיון, בתום תקופת הפרויקט החברה מחויבת לשקם את הקרקע ולהחזיר את המצב לקדמותו. עלות שיקום הקרקע הוערכה ע"י החברה באותו מועד ב- 10,000 אלפי ₪. החברה מעריכה כי הפרויקט יארך 10 שנים. ביום 31.12.12 החברה בצעה הערכה מחודשת לפיה עלות שיקום הקרקע תהיה 14,000 אלפי ₪, וכי הפרויקט יארך 12 שנים נוספות מאותו מועד.
2. 100 עובדים של החברה, אשר עבדו בה בתקופות שונות, הגישו בשנת 2012 כנגד החברה (כל אחד בנפרד) תביעה בשל חשיפה לחומרים מסוכנים עקב עבודתם באתרים השונים בהם פעלה החברה, בסכום ממוצע של 100 אלפי ₪ לתביעה. התביעות טרם התבררו בבית המשפט, אולם החברה בהתבסס על חוות דעת יועציה המשפטיים, אומדת את ההסתברויות בקשר לכל אחת מהתביעות כדלהלן:

הסתברות	סכום זכייה ממוצע לתביעה
40%	10 אלפי ₪
35%	20 אלפי ₪
25%	80 אלפי ₪

3. אחד מספקיה של החברה תבע אותה בעבר בסום של 2,000 אלפי ₪ בגין נזק שנגרם לו לטענתו עקב התקשרותו עם החברה. החברה רשמה בעבר בספרייה הפרשה בסך 200 אלפי ₪ בגין תביעה זו.

במהלך שנת 2012 בית המשפט פסק לטובת הספק סכום של 1,500 אלפי ₪. לדעת החברה, בהתבסס על יועציה המשפטיים, החלטת בית המשפט הינה מוטעית, כך שהסכום שנפסק לטובת הספק הינו גבוה באופן קיצוני ואינו סביר. לפיכך, במהלך שנת 2012 החברה גישה ערעור על פסיקת בית המשפט לבית משפט בערכאה גבוהה יותר. לדעת החברה, בהתבסס על יועציה המשפטיים, סביר יותר מאשר לא (סיכוי של יותר מ- 50%) שהחברה תזכה בערעור.

4. אחד הלקוחות של החברה לשעבר תבע אותה בעבר בטענה כי החברה ביטלה עימו את ההסכם המסגרת שלא כדין. עקב כך רשמה החברה בעבר בספרייה הפרשה בסך 400 אלפי ₪. במהלך שנת 2012 החברה הגיעה לפשרה עם הלקוח, לפיה ישולם לו סכום חד פעמי של 250 אלפי ₪ תמורת סילוק התביעה. הסכום שולם במהלך שנת 2013.

5. בסוף שנת 2012 הייתה דליפה של חומרים מסוכנים מאתר הכרייה של החברה באזור הדרום, בעקבותיה נוצר נזק סביבתי רב באזור. בשל הסמיכות של האירוע לתום השנה, עד לתום שנת 2012 לא ניתן היה לאמוד את עלות השיקום הסביבתי. בתחילת שנת 2013 החברה שכרה מהנדס איכות סביבה כדי לאמוד את עלויות השיקום הסביבתי. בעקבות כך, בחודש פברואר 2013 (טרם פרסום הדוחות הכספיים לשנת 2012), החברה, על בסיס אומדן המהנדס, העריכה את עלויות השיקום הסביבתי, שיתבצעו במהלך 2013, בסך של 1,000 אלפי ₪. כמו כן, לחברה קיימת פוליסת ביטוח אשר מפצה אותה בגין נזקים סביבתיים (בתקורה של 800 אלפי ₪) לפיכך, החברה מעריכה שוודאי למעשה שהחברה

תקבל את מלוא הסכום המבוטח מחברת הביטוח עבור עלויות השיקום הסביבתי.

6. החברה תבעה במלך שנת 2012 את אחד מלקוחותיה בסכום של 500 אלפי ₪ בגין אי תשלום עבור מטילי זהב שנמכרו לו בעבר. החברה, בהתבסס על חוות דעת יועציה המשפטיים, מעריכה שסיכוייה לזכות בתביעה הינם גבוהים מאד (יותר מ- 75%).

7. לחברה מכרה פחם באזור המרכז. יתרת תקופת השכירות של הציוד ליום 31.12.12 הינה 5 שנים. דמי השכירות הינם 500 אלפי ₪ לשנה אשר משולמים בתום כל שנה. לחברה קיימת אופציה להפסיק את השכירות בעוד שנתיים (קרי, מיד לאחר תשלום דמי השכירות ביום 31.12.14), תמורת תשלום קנס של 200 אלפי ₪ באותו היום. כמו כן, ביכולת החברה להשכיר את הציוד בשכירות משנה לחברה אחרת תמורת 400 אלפי ₪ לשנה. ביום 31.12.12 (לאחר תשלום דמי השכירות לשנת 2012), החליטה החברה להפסיק את פעילות כריית הפחם עקב חוסר כדאיות כלכלית.

8. להלן נתונים לגבי שיעור ההיוון של הפרשות החברה :

ליום 31.12.2011 / 1.1.12 6%

ליום 31.12.2012 5%

9. יש להתעלם מהשפעת המס

נדרש

א. להציג את ביאור ההפרשות של החברה לשנת 2012 הכולל יתרות פתיחה וסגירה ותנועות לגבי כל אחד מהאירועים לעיל תוך הפרדה בין: הפרשות נוספות שנוצרו בתקופה, כולל גידול בהפרשות קיימות; סכומים שנוצלו במשך התקופה; סכומים שלא נוצלו ובוטלו במשך התקופה; גידול במשך התקופה הנובע מחלוף הזמן; השפעה של שינוי בשיעור ההיוון.

ב. להציג את הסכומים שיירשמו בדוח על המצב הכספי בנכסים בגין סכומים לקבל הנובעים מהאירועים שתוארו לעיל.

ג. לציין לגבי כל אחד האירועים לעיל, מהי ההשפעה ותוצאותיה על הרווח והפסד של החברה.

יש לצרף הסברים וחישובי עזר מלאים ומפורטים.

שאלה מספר 5

חברת "ביתא" בע"מ (להלן – "החברה") הוקמה ביום 1.1.2014 ועוסקת בייצור ציוד ספורט ומתן שירות לקבוצות כדורגל בכל העולם. להלן אירועים שונים שהתרחשו בחברה במהלך השנים 2014-2015:

1. החברה מוכרת גופיות GPS שמטרתן מדידת המרחק שכל שחקן רץ במהלך המשחק. מחיר מכירה של כל גופייה הוא 4 אלפי ש"ח. החברה מעניקה אחריות לגופיות למשך שלוש שנים מיום המכירה. בשנת 2014 ו-2015 מכרה החברה 5,330 גופיות ו-4,800 גופיות בהתאמה. הניחו כי מכירות החברה נעשות כולן בסוף השנה. אומדן החברה לעלות התיקונים במסגרת כל תקופת האחריות הינו 5% ממחיר המכירה של כל גופייה. עלות התיקונים בפועל בשנת 2015 הסתכמה ב-350 אלפי ש"ח. עלות התיקונים הצפויה כאמור מתפלגת לאורך תקופת האחריות כדלהלן: שנה ראשונה – 50%, שנה שנייה – 30% ושנה שלישית – 20%.

2. החברה רכשה ביום 31.12.2014 100% ממניות חברת "ג'ורדי" (להלן – "ג'ורדי"). באותו יום היו תלויות כנגד ג'ורדי שורה ארוכה של תביעות שהוגשו על ידי מספר רב של עובדים במהלך שנת 2014 המתסכמות בסך 1,300 אלפי ש"ח בגין הפרות רבות של דיני העבודה. לדעת יועציה המשפטיים של ג'ורדי, נכון למועד הרכישה, לא צפוי תזרים שלילי של משאבים בסבירות של מעל 50%. במהלך שנת 2015, התגלו פרטים נוספים לגבי אופן העסקת העובדים ומשכך סכום התביעות גדל ל-1,700 אלפי ש"ח. יועציה המשפטיים של ג'ורדי סבורים כי הצלחת התביעות גבוהה כעת משחשבו והיא נאמדת בכ-80%. על פי אומדן החברה היא תאלץ לשלם 1,700 אלפי ש"ח בהסתברות של 50%, 1,500 אלפי ש"ח בהסתברות של 30% ו-1,100 אלפי ש"ח בהסתברות של 20%.

3. החברה הקימה בדרום תל-אביב מגרש אימונים אשר היה זמין לשימוש החל מיום 1.1.2014. עלותו הסתכמה ב-14,000 אלפי ש"ח ואורך חייו השימושיים 18 שנה. על פי ההסכם של החברה עם עיריית ת"א, על החברה לפרק את מתקן האימונים ולשקם את הקרקע עליה הוקם המגרש בתום חייו השימושיים. ביום הפעלתו העריכה החברה כי עלויות הפירוק והשיקום יסתכמו ב-2,000 אלפי ש"ח. בתום שנת 2015 הגיעה החברה למסקנה כי אורך חייו השימושיים של המגרש הוא 14 שנה מיום הפעלתו ובעקבות נזק סביבתי הנגרם לקרקע העריכה החברה כי עלויות הפירוק והשיקום יסתכמו כעתב-2,600 אלפי ש"ח.

4. ביום 25.12.2014 נערכה ישיבת הנהלה בה הוחלט על הפסקת פעילות החברה בבאזל. ההחלטה כללה אומדן מפורט של העלויות הכרוכות בסגירת הפעילות וכן אבני דרך להשלמת הפעולה. הודעה רשמית פורסמה ביום 31.1.2015 להפתעת כלל העובדים, הספקים, הלקוחות ונותני החסות וזאת לפני מועד פרסום הדוחות הכספיים לשנת 2014. כחלק מהפסקת הפעילות יפוטרו 34 מ-75 עובדי החברה בשוויץ וישולמו להם פיצויים ומענקים בסך 35 אלפי ש"ח לעובד. יתר העובדים יועברו

לתפקיד אחר במטה בישראל בעלות הכשרה של 7 אלפי ש"ח לעובד. חוזים שנחתמו עם עיריית באזל וקבוצות כדורגל שונות בשוויץ יבוטלו באופן מיידי, דבר המצריך תשלום פיצוי בגין הפרת החוזים בהיקף כולל של 275 אלפי ש"ח. לאור סגירת הפעילות בשוויץ ומתוך כוונה לחזק את הפעילות בספרד, תשקיע החברה במסע פרסום נרחב בעלות של כ-67 אלפי ש"ח. החברה שוכרת מבנה בבאזל המשמש את מטה ההנהלה, חוזה זה אינו בר ביטול ונותרו לו עוד 7 שנים מיום סגירת הפעילות, לכן החברה תבחר להשכירו לצד ג' עד תום תקופת השכירות. דמי השכירות שהחברה משלמת הם 8 אלפי ש"ח לחודש, בעוד שהיא מעריכה כי תוכל להשכיר את המבנה כ-6 חודשים לאחר מועד הפסקת הפעילות תמורת 5 אלפי ש"ח לחודש. כמו כן, החברה תאלץ למכור מספר נכסים הממוקמים באתר החברה בבאזל. סך רווח ההון הצפוי ממכירת נכסים אלו הינו כ-12 אלפי ש"ח.

5. נתונים נוספים:

- א. שיעור מס החברות בשנים 2014-2015 הינו 20%. הניחו כי לא קיים כל הבדל בין כללי החשבונאות המקובלים לבין חוקי המס.
- ב. שיעור ההיוון של הפרשות החברה לאחר מס הינו: 1.1.2014 - 6%, 31.12.2014 - 6%, 31.12.2015 - 8%.
- ג. במידת הצורך יש לעגל לאלף ש"ח השלם הקרוב.

נדרש:

בהתבסס על הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מס' 37 – הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, ותקן דיווח כספי בינלאומי מס' 3 – צירופי עסקים, להראות את הסכומים באלפי ש"ח שירשמו בגין האירועים המתוארים לעיל:

1. בדוחות על המצב הכספי לימים 31.12.2014 ו-31.12.2015.
2. בדוח על הרווח או ההפסד לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2015.

יש לצרף הסברים מנומקים וחישובי עזר מלאים ומפורטים.

