

# IAS16

ר"ק

**IAS16 – רכוש קבוע**

**מדידה במועד ההכרה לראשונה** - במועד המדידה לראשונה רכוש קבוע נמדד לפי עלות.

**עלות** - סכום המזומנים ששולמו או שווי הוגן של תמורה אחרת אשר הועברה.

**דגש: הרכוש הקבוע נרשם לפי מה ששולם ולא לפי מה שהתקבל.**

**לדוגמא:** אם ישות רכשה ר"ק ששווי 100,000 והיא שילמה רק 80,000 אז הר"ק יירשם בסכום של 80,000.

**דגשים**

1. **עלות רכוש קבוע כוללת** - את כל העלויות עד אשר הנכס הגיע למיקום ולמצב שבו הוא יכול לפעול באופן אליו התכוונה ההנהלה.

**העלות כוללת:**

- עלויות עסקה
- עלויות הובלה והקמה
- אומדן ראשוני של עלויות שיקום ופינוי שלא לצורך רכישת מלאי,
- היוון עלויות אשראי לפי IAS23

2. **עלות רכוש קבוע לא כוללת** - עלויות כגון:

- הכשרת עובדים
- פרסום
- קידטם מכירות
- השקת מוצר ומתקן חדש
- בזבוז חו"ד
- בזבוז עבודה

3. **אם הרכוש קבוע נרכש באשראי** - נפריד בין מרכיב העלות למרכיב הריבית.

**העלות** - הסכום שהיינו משלמים אם היינו רוכשים את הרכוש קבוע במזומן (קיימת הקלה והיא שאם הר"ק נרכש בתנאי אשראי רגילים 3-4 חודשים אין צורך להפריד בין מרכיב העלות לבין מרכיב הריבית והכל יירשם כעלות ר"ק).

4. **אם הרכוש הקבוע נרכש באמצעות מענק הוני** - אז בניגוד לעיקרון המנחה הוא נרשם לפי השו"ה שלו דהיינו על סמך מה שמתקבל ולא משולם. אלא אם כן לא ניתן למדוד את השו"ה שלו ואז הוא נמדד לפי השו"ה של המכשיר ההוני.

עקרונות לגבי פחת

1. **ההפחתה** – מתחילה כאשר הנכס הגיע למצב כך שהוא יכול לפעול באופן אליו התכוונה ההנהלה גם אם בפועל הוא לא מופעל. **הרעיון**: המטרה היא למדוד את פוטנציאל השירות של הנכס בין אם הוא מופעל ובין אם לא.
2. **אם קיימת הפסקה זמנית בשימוש** - ממשיכים להפחית את הנכס מאותה סיבה.
3. **ממשיכים להפחית את הנכס עד המוקדם מבין**:
  - א. גריעת הנכס
  - ב. סיווג הנכס כמוחזק למכירה.
4. **הנכס מופחת לפי אורך חייו השימושיים ולא לפי אורך חייו הכלכליים** - אורך החיים השימושי נקבע לפי כוונות ההנהלה לשימוש בנכס והוא בהכרח שווה או קצר מאורך החיים הכלכלי. בסוף כל שנה לפחות יש לאמוד את אורך החיים השימושי ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן. בעיקרון שינוי אומדן מיושם מתחילת רבעון אבל אם הוא נבע מאירוע ספציפי אז מאותו יום.
5. **ערך שייר** - הסכום שהיה מתקבל ממכירת הנכס היום אבל לא במצבו הנוכחי אלא, במצב שהוא צפוי להיות בתום חייו השימושיים. **ערך שייר לא מופחת**. אם בשלב מסוים ערך השייר גבוה מהעלות המופחתת – מפסיקים להפחית את הנכס. בתום כל שנת כספים לפחות יש לאמוד את ערך השייר ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן.
6. **שיטות הפחת** :

- קו ישר
- סכום ספרות שנים יורד
- תפוקה - כאן אם הנכס לא עובד אין פחת.
- אחוז קבוע מהיתרה הפוחתת \*

**\* דוגמא לאחוז מהיתרה הפוחתת :**

ב-01/15 נרכש ר"ק בסכום של 100,000 ₪.

ערך שייר 10,000.

אורך החיים 3 שנים.

שיטת הפחת – אחוז קבוע מהיתרה הפוחתת.

נמצא ראשית את האחוז :  $i = 53.58\%$   $\rightarrow i = 53.58\%$   $pv = 100,000$ ;  $fv = 10,000$ ;  $n = 3$

<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	
Bal2= 21,544	Bal1= 46,416	100,000	י"פ
Int3=11,544	Int2=24,872	Int1=58,584	הוצאות פחת
Bal3=10,000	Bal2= 21,544	Bal1= 46,416	יתרה

בכל מקרה, בתום כל שנת כספים אחת לפחות יש לאמוד את שיטת הפחת ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן.

7. **קרקע ומבנה** - נפחית באופן הבא:

**מבנה** - לפי אורך חייו השימושי

**קרקע** - בעיקרון לא מופחתת למעט במקרים של:

- קרקע להטמנת אשפה
- פסולת גרעינית
- קרקע שנכרה בחכירה הונית וחוזרת לחוכר בתום תקופת החכירה.

8. **הצגת הפחת** – בעיקרון ברווח והפסד

**בחברה יצרנית** – עלות המכר

**בחברה מסחרית** - הוצאות מכירה והנהלה

**אם הרכוש קבוע משמש בייצור רכוש קבוע אחר** - הפחת נוקף לרכוש קבוע אחר.

9. **גישת הרכיבים** – גישה זו נועדה לדיוק בנושא הפחת. גישה זו קובעת כי יש לפרק את

הנכס לרכיבים משמעותיים. לגבי כל רכיב יש לבחור שיטת פחת, שייר ואורך חיים שימושי. כל הרכיבים הלא משמעותיים גם יחד מוצגים כשארית ומופחתים לפי ממוצע.

**למען הסר ספק, גישת הרכיבים נועדה כדי להגיע לפחת מדויק יותר, עדיין מדובר בנכס אחד ולא בכמה נכסים.**

10. **החלפות בפרקי זמן קבועים** – אם רכיב מסויים מוחלף בפרקי זמן קבועים אזי אורך

החיים השימושי שלו הוא עד למועד ההחלפה. מה יקרה בעת ההחלפה? הרכיב החדש יירשם כחלק מעלות הנכס, ועלינו לגרוע את העלות המופחתת של הרכיב הישן. אם ההחלפה בוצעה בזמן אז העלות המופחתת היא 0 ואין הכרה בהפסד. אם ההחלפה הוקדמה אז הגריעה תגרור הפסד.

**דוגמא:**

ב-01/15 רכשה הישות אונייה תמורת 1,000,000 ₪.

רכיבים משמעותיים:

גוף האוניה - 500,000, 20 שנה

מנוע - 350,000, 10 שנים

מושבים - 90,000 - מוחלפים כל 3 שנים.

שארית - 60,000 - 6 שנים.

שיטת הפחת בכל הרכיבים - קן ישר.

ב-12/17 הוחלפו המושבים תמורת 100,000 ₪.

**נדרש: הצג את פקודות ההחלפה והצג את העלות המופחתת של האוניה.**

**פיתרון**

100,000 ← עלות ההחלפה החדשה	1. ח' אוניה ז' מזומן
90,000	2. ח' פחנ"צ ז' אוניה
	<u>הצגה:</u>
1,010,000	עלות
$500k \cdot 3/20 + 350k \cdot 3/10 + 60k \cdot 3/6 = (210,000)$	פ. נצבר
800,000	סה"כ
אם ההחלפה היתה מתבצעת ב-12/16 במקום 12/17 פקודת הגריעה היתה :	
	ח' פחנ"צ 60,000
	ז' אוניה 90,000
	ח' הפסד הון 30,000

**11. בדיקות משמעותיות** – לעיתים כדי להפעיל נכס יש לבצע עליו בדיקה משמעותית. במקרה זה, הבדיקה המשמעותית מנוהלת כרכיב נפרד ומופחתת לתקופה עד הבדיקה הבאה. מה יקרה בעת ביצוע הבדיקה הבאה? היא תרשם כחלק מעלות הנכס. בנוסף, נגרע את העלות המופחתת של הבדיקה הישנה. אם הבדיקה החדשה בוצעה בדיוק בזמן – הגריעה לא תיצור הפסד אם הבדיקה החדשה הוקדמה הבדיקה תגרור הפסד הון. למעשה, הטיפול זהה לעיקרון ההחלפות

**מדידה לאחר מועד ההכרה לראשונה**

ישות צריכה לבחור בין מודל העלות לבין מודל הערכה מחדש. הבחירה היא ברמה של קבוצת נכסים שדומים מבחינת המהות והשימוש. דוגמאות לקבוצות נפוצות:

- כלי רכב
- נדל"ן
- מכונות ייצור
- וכדו'

לגבי מודל העלות – אין חידוש, הנכס מוצג לפי עלות בניכוי פחנ"צ ובניכוי הפרשה לירידת ערך. **נתמקד במודל הערכה מחדש**- הנכס נמדד לפי שווי הוגן בניכוי פחנ"צ ובניכוי הפרשה לירידת ערך.

**דגשים:**

1. **שווי הוגן**- כהגדרתו ב-IFRS13 דהיינו – "המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או היה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה"
2. **תדירות הערכה מחדש**- התקן קובע כי אסור שיווצר מצב שבו השווי"ה שונה באופן משמעותי מהערך הפנקסני, כלומר, אנחנו מבצעים שיערוך רק כאשר נוצר פער משמעותי

- כאמור, זה תלוי ברגישות של הנכס לשינויים בשווי"ה. יש נכסים אותם נשערך אחת לשנה, אחת לשנתיים ואף אחת ל-5 שנים.
3. **אחידות בשיערוך**- ברגע ששערכנו נכס השייך לקבוצה מסויימת תוך תקופה קצרה עלינו לשערך את כל הנכסים השייכים לאותה קבוצה.
4. **הטיפול בעליה וירידה בשווי"ה**- עליה בשווי"ה כעיקרון נרשמת כנגד קרן שיערוך, אבל אם קודם לכן הכרנו בהפסד ראשית נבטל את העלות המופחתת של ההפסד ורק אח"כ נכיר בקרן השערוך. ירידה בשווי"ה נרשמת כנגד קרן שערוך עד לאיפוסה ורק אח"כ מכירים בהפסד.
5. **הטיפול בפחת שנצבר**- יש שתי גישות לטיפול בפחת שנצבר:
- ביטול הפחת שנצבר בעת השיערוך כנגד הנכס.
  - שיערוך גם של העלות וגם של הפחת שנצבר.

**לדוגמא:**

העלות המופחתת של הנכס היא כדלקמן:

עלות 100,000

פחני"צ 10,000

-----

**סה"כ 90,000**

השווי"ה 108,000 .

א. **גישה 1-**

ח' פחני"צ / ז' רכוש קבוע 10,000

ח' רכוש קבוע/ ז' קרן שערוך 18,000

108,000 ← 90,000

**הצגה:**

עלות משוערכת – 108,000

קרן שערוך – 18,000

ב. **גישה 2-** נשים לב שהעלות המופחתת מהווה 90% מהעלות. לכן:

$$\frac{18,000}{0.9} = 20,000 \text{ ח' רכוש קבוע}$$

ז' פחני"צ 2,000

ז' קרן שערוך 18,000

**הצגה:**

רכוש קבוע 120,000

פחני"צ  $10k+2k=12,000$

-----

נטו 108,000

קרן שערוך 18,000

**6. הטיפול בקרן שערוד – שוב שתי גישות :**

א. הפחתה בקצב הפחת .

ב. הפחתה בעת גריעת הנכס.

בכל מקרה פקודת היומן היא :

ח' קרן שערוד

ז' עודפים

כך שזה לא עובר ברוח"ס .

**7. הטיפול במסים נדחים – מס הכנסה אינו מכיר במודל הערכה מחדש. לכן, קרן השערוד**

יוצרת הפרש זמני. ניצור את המס הנדחה כנגד קרן שערוד.

**פקודת היומן:**

ח' קרן שערוד

ז' מס נדחה

מכאן ואילך, ההפחת בספרים יהיה גבוה מהפחת למס הכנסה. ההפרש הזמני ילך

ויצטמצם. הפעם בגלל סעיף תוצאתי. הפעם פק"י היא :

ח' מס נדחה

ז' הוצאות מס נדחה.

כמובן שאם בהמשך נבצע שוב שיערוך ההפרש הזמני ישתנה כתוצאה מקרן שערוד ועל כן

ניצור את המס הנדחה כנגד הקרן.

**8. קרן שיערוך היא ספציפית לנכס מסויים ואסור לקזז קרן שערוד בגין נכס אחד עבור נכס**

אחר.

**9. בניין – חייבים להפריד לצורך השערוד בין המבנה לבין הקרקע , ושוב אסור לקזז בין**

עליה בשווי"ה בגין הקרקע לדוגמא לבין ירידה בשווי"ה בגין המבנה.

**10. גישת הרכיבים – רכיב הוא לא נכס לכן ניתן לקזז בין עליית ערך של רכיב מסויים לבין**

ירידת ערך של רכיב אחר.

**11. בעת מכירה כעיקרון עלינו לבצע שיערוך דקה לפני המכירה ואז לגרוע את הנכס , כך שלא**

יווצר רווח. בהתאם לפרשנויות אם הפער הוא לא משמעותי אין צורך לבצע שיערוך דקה

לפני המכירה והמשמעות היא שנכיר ברווח. בכל מקרה בעת המכירה אנתנו גורעים את

קרן השערוד לעודפים.

**דוגמא:**

ב-01/16 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 מופחתת 10 שנים קו ישר, מודל הערכה מחדש.

פחני"צ – מבוטל בעת הערכה מחדש

קרן שערוד- מופחתת בקצב הפחת .

שווי"ה

108,000 – 12/16

64,000 – 12/17

101,000 – 12/18

שיעור המס 25%

**נדרש : פקודות יומן והצגה**

**פיתרון**

שנת 2016

ח' מכונה  
100,000 ז' מזומן

ח' הוצאות פחת  
10,000 ז' פחני"צ

טיפול בשיערוך :

ח' פחני"צ  
10,000 ז' רכוש קבוע

שווייה – 108,000

פנקסני – 90,000

-----

הפרש – 18,000

פקודת היומן :

ח' רכוש קבוע  
18,000 ז' קרן שערך

הפעלת IAS12 קרן השערך יצרה הפרש זמני לכן :

ח' קרן שערך  
18k\*25%=4,500 ז' מס נדחה

הצגה :

רכוש קבוע- 108,000

מס נדחה – (4,500)

-----

קרן שערך – 13,500

שנת 2017

ח' הוצאות פחת  
108,000/9=12,000 ז' פחני"צ



ח' קרן שערוד  
 ז' עודפים  
 $13,500/9=1,500$

הליך השערוד

ח' פחני"צ  
 ז' רכוש קבוע  
 שו"ה – 64,000  
 פנקסני-  $108,000*8/9=(96,000)$   
 -----  
 ירידה (32,000)

$13,500 * \frac{\frac{8}{9}}{0.75} = 16,000$  קרן שערוד ברוטו לאותו יום

לכן פקודת היומן היא :

ח' קרן שערוד 16,000  
 ח' הפסד הון 16,000  
 ז' רכוש קבוע 32,000

הפעלת IAS12

נבצע תנועה במס נדחה :

י"פ (4,500)  
 קרן שערוד 4,000  
 הוצאות מ"נ 4,500  
 י"ס  $(64k-80k)*25%=4,000$

**הערה : אפשר למצוא באופן בלתי תלוי את הוצאות המס הנדחות:**

בספרים :

הוצאות מס 12,000  
 הפסד הון 16,000  
 -----

נטו 28,000

למס הכנסה :

הוצאות פחת של 10,000  
 ההפרש  $18k*25%=4,500$

פקודת היומן בכל מקרה

ח' מס נדחה 8,500

ז' קרן שערוד 4,000

ז' הוצאות מס נדחות 4,500

הצגה:

רכוש קבוע – 64,000

מס נדחה 4,000

שנת 2018

ח' הוצאות פחת  $64,000/8=8,000$   
ז' פחנ"צ

ח' פחנ"צ 8,000  
ז' רכוש קבוע

שו"ה : 101,000

פנקסני : 56,000

-----

הפרש 45,000

ח' רכוש קבוע 45,000

ז' רווח הון  $16k*7/8=14,000$

ז' קרן שיערוד 31,000

הפעלת IAS12

ז"פ 4,000

קרן שערוד (7,750)

הוצאות מ"נ (4,000)

ז"ס  $(101k-70k)*25%=(7,750)$

חישוב מ"נ באופן בלתי תלוי :

**ספרים:**

פחת 8,000

רווח הון 14,000

-----

סה"כ רווח 6,000

**מס הכנסה:**

פחת 10,000

יחד 16,000

25%(16k=4,000

פקודת היומן :

ח' קרן שערך 7,750

ח' הוצאות מס 4,000

ז מ"נ 11,750

**הצגה:**

רכוש קבוע: 101,000

מ"נ – (7,750)

קרן שערך  $31,000 - 7,750 = (23,250)$ **מעבר בין המודלים**

כדי לעבור משיטה לשיטה הישות צריכה להוכיח כי תבנית הטבות בשיטה החדשה מהימנה יותר. קשה לראות כיצד ישות יכולה להוכיח מעבר ממודל הערכה מחדש למודל העלות. לכן נראה כי מעבר כזה הוא כלל לא אפשרי. במקרה הקיצוני שבו ישות כן מצליחה להוכיח נטפל במעבר כתיקון רטרואקטיבי.

לגבי המעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש יש הקלה, מטפלים בו מאותו היום ואילך.

**מדובר על אירוע ספציפי לכן מאותו היום ולא מתחילת הרבעון.**

יש כאן ניסיון לעודד מעבר למדידה לפי שו"ה, ובנוסף יש בעיה לבצע תיקון רטרואקטיבי כי יש קושי לאמוד שו"ה של שנים קודמות.

**גריעת רכוש קבוע**

אנו גורעים רכוש קבוע כאשר מפסיקות להיות צפויות בגינו הטבות כלכליות. זה יכול להיות כתוצאה ממכירה, החכרה בחכירה הונית, או נטישה. בעת הגריעה נחשב רווח הון כפער בין: מחיר המכירה בניכוי עלויות מכירה לבין הערך הפנקסני.

אם מדובר על נכס משוערך נגרע את קרן השיערוך לעודפים.

אם הנכס נמכר באשראי עלינו להפריד בין התמורה לבין הריבית. אין את ההקלה כמו ברכישה של תנאי אשראי רגילים.

**סוגיות ברכוש קבוע :**

**1. החלפה- העיקרון המנחה הוא – הנכס החדש נרשם לפי שווייה של הנכס הישן + / - מזומן. שני חריגים לנושא :**

**א.** אם המדידה של השווייה של הנכס החדש מהימנה יותר הוא ימדד לפי השווי שלו במקרה הזה המזומן אינו משפיע על מדידת הנכס אלא על גובה רווח או הפסד ההון.

**ב.** אם אין אפשרות לאמוד את השווייה של שני הנכסים או אם העסקה אינה נושאת אופי מסחרי אז נרשום את הנכס החדש לפי העלות המופחתת של הישן + / - מזומן והמשמעות היא שאין הכרה ברווח או בהפסד הון .

**הערה: עסקה נושאת אופי מסחרי כאשר יש שוני בין שני הנכסים מבחינת סכום או עיתוי או וודאות של תזרימי המזומנים המופקים מהם.**

**2. נכסים המוחזקים לצורך הפקת דמי שכירות ואשר במהלך העסקים הרגיל נמכרים בתום תקופת השכירות- מדובר כאן על חברות ליסינג. התקן קובע כי במהלך תקופת השכירות נציג את הנכס כרכוש קבוע, בתום תקופת השכירות נשנה את הייעוד למלאי ואז למעשה הנכס יימכר כמלאי.**

**לדוגמא:**

ב-01/15 רכשה חברת הליסינג כלי רכב תמורת 100,000 ₪. בכוונת הישות להשכיר ל-3 שנים ואז למכור. ערך השייר – 10,000.

ב-01/18 הנכס נמכר תמורת 12,000 ₪ .

**נדרש : פקודות יומן**

**פיתרון**

**01/15**

ח' רכוש קבוע 100,000  
ז' מזומן

**2015-2017**

ח' הוצאות פחת 30,000  
ז' פחני"צ

**12/17**

ח' מלאי 10,000  
ח' פחני"צ 90,000

ז' רכוש קבוע 100,000

**01/18**

ח' מזומן 12,000  
ז' מכירות

ח' עלה"מ 10,000  
ז' מלאי

**שילוב בין IAS16 ל- IAS36**

ברגע שזוהה סימן לירידת ערך נשווה בין העלות המופחתת המקורית לבין סב"ה ובמידת הצורך נרשום את הפקודה :

ח' הפסד הון

ז' הפרשה

מס הכנסה לא מכיר בהפרשה לכן :

ח' מס נדחה

ז' הוצאות מס

פקודת הפחת מכאן ואילך תהיה :

ח' הוצאות פחת

ח' הפרשה

ז' פחנ"צ

ההפרש הזמני הולך ומצטמצם ואז עלינו לסגור חלק מהמס הנדחה.

ח' הוצאות מס נדחות

ז' מס נדחה

אם בשלב מסויים יש שוב סימן שלילי או חיובי אז נבדוק שוב את הסכום בר השבה ונגדיל או נקטיין את ההפרשה כנגד רווח או הפסד הון.

**מודל הערכה מחדש**

לפי IAS16 אנו משערכים את הנכס לשווי"ה. לפי IAS36 סב"ה נמדד כגבוה מבין :

א. שווי"ה בניכוי עלויות מכירה- שזה תמיד יותר נמוך משווי"ה

ב. שווי שימוש

לכן, יכולה להיות ירידת ערך אבל היא לא הכרחית.

מבחינת הליך פיתרון קודם מפעילים את IAS16 ורק אח"כ את IAS36.

**דוגמא:**

ב-01/15 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪ פחת 10 שנים לפי קו ישר, מודל הערכה מחדש. פחנ"צ – מבוטל בעת הערכה מחדש. קרן שערוד – מופחתת בקצב הפחת. החל מ-12/15 סימנים ליריגת או עליית ערך.

	<u>שו"ה</u>	<u>סב"ה</u>
12/15	126,000	117,000
12/16	88,000	64,000
12/17	112,000	115,000

**נדרש: פקודות יומן והצגה מאזנית**

**פיתרון**

שנת 2015

100,000 ח' רכוש קבוע  
ז' מזומן

10,000 ח' הוצאות פחת  
ז' פחני"צ

הליך השערוך

10,000 ח' פחני"צ  
ז' ר"ק

126,000 שו"ה

(90,000) פנסקני

-----

36,000 הפרש

הפעלת IAS36

126,000 שו"ה

117,000 סב"ה

-----

9,000 ירידת ערך

יש מספיק קרן שערוך לכן פקודת היומן היא:

9,000 ח' קרן שערוך  
ז' הפרשה

הצגה:

עלות משוערכת 126,000

הפרשה (9,000)

-----

סה"כ 117,000

קרן שערוד  $36k-9k=27,000$

2016

ח' הוצאות פחת 13,000

ח' הפרשה  $9,000/9=1,000$

ז' פחני"צ 14,000

ח' קרן שערוד  $27k/9=3,000$

ז' עודפים

הליך השערוד

ח' פחני"צ 14,000

ז' רכוש קבוע

שו"ה -88,000

פנקסני ללא הפרשה  $126k*8/9=(112,000)$

-----

ירידה (24,000)

קרן שערוד ברוטו  $27k*8/9=24,000$

לכן:

ח' קרן שערוד 24,000

ז' רכוש קבוע

הפעלת IAS36

שו"ה 88,000

סב"ה (64,000)

-----

יתרת ההפרשה 24,000

רשומה  $9,000*8/9=(8,000)$

-----

הפרש 16,000

לכן:

ח' הפסד הון 16,000  
ז' הפרשה

הצגה

עלות משוערכת 88,000

הפרשה 24,000

-----

סה"כ 64,000

שנת 2017

ח' הוצאות פחת  $64k/8=8,000$

ח' הפרשה  $24k/8=3,000$

ז' פחני"צ 11,000

הליך השערוך:

ח' פחני"צ 11,000  
ז' ר"ק

שו"ה 112,000

פנקסני ללא הפרשה  $88k*7/8=77,000$

-----

הפרש 35,000

פקודת היומן

ח' רכוש קבוע 35,000

ז' רווח הון  $16,000*7/8=14,000$

ז' קרן שערוך 21,000

הפעלת IAS36

שו"ה 112,000

סב"ה 115,000

-----



יתרת הפרשה ---

רשומה :  $24k \cdot \frac{7}{8} = 21,000$

לכן צריך לבטל 21,000

פקודת היומן :

ח' הפרשה  
21,000 ז' קרן שערוד

הצגה :

עלות משוערכת 112,000

קרן שערוד 42,000

**IFRIC 1 - עלויות פירוק ושיקום**

בהתאם להוראות IAS16 או מהוונים לעלות הנכס את האומדן הראשוני של עלויות פירוק ושיקום.

IFRIC1 מציג בפנינו הוראות מפורטות כיצד לבצע זאת. נסכם את ההוראות בטבלה :

<u>הסבר</u>	<u>מודל הערכה מחדש</u>	<u>מודל העלות</u>	<u>האירוע</u>
(1)	ח' נכס ז' הפרשה	ח' נכס ז' הפרשה	1. מועד ההכרה לראשונה
(2)	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה	2. הכרה בהוצאות מימון
			3. שינוי באומדן ההפרשה או בעיתוי או בשיעור ההיוון :
(3)	ח' קרן שערוד ז' הפרשה	ח' נכס ז' הפרשה	א. המגדילה את ההפרשה
(4)	ח' הפרשה ז' קרן שערוד	ח' הפרשה ז' נכס	ב. מקטינה את ההפרשה
(5)	ח' הפסד ז' הפרשה	ח' הפסד ז' הפרשה	ג. תום חייו השימושיים של הנכס
	ח' הפרשה ז' מזומן	ח' הפרשה ז' מזומן	4. תשלום

הסברים :

- (1) הערך הנוכחי של התשלום הצפוי נזקף בשני המודלים לעלות הנכס.
  - (2) כיוון שההפרשה מוצגת לפי ערך נוכחי בגין חלוף הזמן נכיר בהוצאות מימון.
  - (3) אם נוצר שינוי אומדן בהפרשה זה אומר שהזקיפה הראשונה לעלות הנכס היתה שגויה, לכן במודל העלות אנו מתקנים את הנכס. כעיקרון, היינו צריכים לתקן אותו גם במודל הערכה מחדש אבל אי אפשר כי הרי הנכס עומד על השווי"ה, לכן אם נגדיל את הנכס מיד נצטרך להפחית אותו כנגד קרן שערוד. לכן נבצע ישירות את הפקודה כנגד הקרן.
- הערה: חלים הכללים הרגילים של קרן שערוד, כלומר, הפקודה נרשמת כנגד הקרן עד לאיפוסה ואח"כ נכיר בהפסד.**
- (4) הרעיון זהה למקרה א' הזקיפה הראשונה לנכס לא היתה נכונה, לכן מתקנים. במקרה הקיצוני שבו אנחנו מאפסים את הנכס אז ההפרש יירשם כנגד רווח. במודל הערכה מחדש הפקודה היא ישר כנגד קרן שערוד תוך שני דגשים:
    - א. אם במודל העלות הכרנו ברווח אז חייבים להכיר באותו רווח גם במודל הערכה מחדש.
    - ב. חלים הכללים הרגילים של קרן שערוד
  - (5) בתום החיים השימושיים של הנכס כל שינוי בהפרשה נרשם ברוה"ס.

**דוגמא כוללת:**

ב-15/01 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪.

אורך החיים השימושי – 4 שנים .

עלויות השיקום הצפויות 40,000 .

שיעור ההיוון 10%

ב-12/16 שונה אומדן עלויות השיקום ל-50,000.

ב-12/17 שונה אומדן עלויות השיקום ל-2,000.

ב-12/18 שולם בפועל 8,000.

שווי"ה :

150,000 -12/15

120,000 -12/16

90,000 – 12/17

**נדרש: פקודות יומן גם לפי מודל העלות וגם לפי מודל הערכה מחדש.**

פיתרון

**2015**

<u>הסבר</u>	<u>מודל הערכה מחדש</u>	<u>מודל העלות</u>	<u>הפקודה</u>
	100,000	100,000	ח' רכוש קבוע ז' מזומן
(1)	27,321	27,321	ח' רכוש קבוע ז' הפרשה
	31,830	$127,321/4=31,830$	ח' הוצאות פחת ז' פחת נצבר
	2,732	Int1=2,732	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה
			<u>טיפול בשערוך:</u>
	31,830		ח' פחת נצבר ז' רכוש קבוע
(2)	54,509		ח' רכוש קבוע ז' קרן שערוך
			<u>הצגה:</u>
	150,000	95,492	רכוש קבוע
	(30,053)	Bal1 (30,053)	הפרשה
	(54,509)		קרן שערוך

**2016**

<u>הסבר</u>	<u>מודל הערכה מחדש</u>	<u>מודל העלות</u>	<u>הפקודה</u>
	50,000	31,830	ח' הוצאות פחת ז' פחנ"צ
	Int2 3,005	Int2 3,005	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה
	18,170	$54,509/3=18,170$	ח' קרן שערוך ז' עודפים
			<u>הליך השערוך</u>
	50,000		ח' פחנ"צ ז' רכוש קבוע
(3)	20,000		ח' רכוש קבוע ז' קרן שערוך
(4)			<u>טיפול בשינוי אומדן התחייבות</u>
		8,264	ח' רכוש קבוע

			ז' הפרשה
	8,264		ח' קרן שערוך ז' הפרשה
			<u>הצגה</u>
	120,000	$127,321 * 1/2 + 8,264 = 71,925$	רכוש קבוע
	41,322	41,322	הפרשה
	$120k - 71,925 = 48,075$		קרן שערוך

2017

הסבר	מודל הערכה מחדש	מודל העלות	הפקודה
	$120k / 2 = 60,000$	$71,925 / 2 = 35,963$	ח' הוצאות פחת ז' פחנ"צ
	4,132	Int1 4,132	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה
	24,037	$48,075 / 2 = 24,037$	ח' קרן שערוך ז' עודפים
			<u>הליך השערוך</u>
	60,000		ח' פחנ"צ ז' רכוש קבוע
(5)	30,000		ח' רכוש קבוע ז' קרן שערוך
(6)			<u>טיפול בשינוי אומדן ההתחייבות</u>
		43,637	ח' הפרשה
		35,962	ז' ר"ק
		7,675	ז' רווח
	43,637		ח' הפרשה
	7,675		ז' רווח
	35,962		ז' קרן שערוך
			<u>הצגה</u>
	90,000	0	רכוש קבוע
	(1,818)	(1,818)	הפרשה
	90,000		קרן שערוך

2018

הסבר	מודל הערכה מחדש	מודל העלות	הפקודה
	90,000	-	ח' הוצאות פחת ז' פחני"צ
	182	182	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה
	90,000		ח' קרן שערודך ז' עודפים
			<u>גריעת הנכס</u>
	90,000	$127,321 + 8,264 - 35,962 = 99,623$	ח' פחני"צ ז' רכוש קבוע
			<u>תשלום ההפרשה</u>
	2,000	2,000	ח' הפרשה
	8,000	8,000	ז' מזומן
	6,000	6,000	ח' הפסד

הסברים:

$$n = 4; i = 10\%; fv = 40,000 \rightarrow pv = 27,321 \quad (1)$$

$$150,000 \text{ שו"ה} \quad (2)$$

$$127,321 \cdot 3/4 = (95,491) \text{ פנקסני}$$

-----

$$54,509 \text{ הפרש}$$

$$120,000 \text{ שו"ה} \quad (3)$$

$$150,000 \cdot 2/3 = 100,000 \text{ פנקסני}$$

-----

$$20,000 \text{ הפרש}$$

$$. 33,058 \leftarrow \text{bal2} \text{ יתרת ההתחייבות לפני השינוי} \quad (4)$$

$$n = 2; i = 10\%; fv = 50,000 \rightarrow pv = 41,322 \text{ לאחר שינוי האומדן}$$

$$41,322 - 33,058 = 8,264$$

$$90,000 \text{ שו"ה} \quad (5)$$

$$120,000 \cdot 1/2 = 60,000 \text{ פנקסני}$$

-----

$$30,000 \text{ הפרש}$$

$$. 45,455 \leftarrow \text{bal1} \text{ רשומה} \quad (6)$$

$$n = 1; i = 10\%; fv = 2,000 \rightarrow pv = 1,818 \text{ צ"ל}$$

$$45,455 - 1,818 = 43,637$$

דגשים

1. מס הכנסה מכיר בעלויות השיקום רק בעת התשלום בפועל לכן נוצר הפרש זמני.  
 הדרך הנוחה ביותר לחישוב המיסים הנדחים היא :  
 נכס ספרים  
 (התחייבות ספרים)  
 לעומת בסיס המס.  
 בדוגמא שלנו נניח ששיעור המס הוא 25% נחשב את המס הנדחה ל-12/17 לפי מודל הערכה מחדש.  
 $90k - 1,818 = 88,182$  ספרים  
 $100,000 * 1/4 = 25,000$  בסיס המס  
 -----  
 הפרש 63,182  
 $25\% * 63,182 = 15,796$  מס נדחה  
 מס נדחה בזכות.
2. שימו לב שבגין ההפרשה הכרנו בהוצאות מימון. התקן רואה בזאת הוצאות מימון פאסיביות (לא נובעות מקבלת הלוואה). על כן התקן אוסר להוון אותן לנכס כשיר.
3. שווייה ברוטו – נטו – נניח שישות רכשה קבוע תמורת 100 ₪ ועלויות הפירוק המהוונות הן 20 ₪ כמובן שבאותו יום הרכוש הקבוע נרשם לפי 120 ₪ ומציגים הפרשה של 20. לצורך מודל הערכה מחדש, עלינו לדעת מהו השווייה ברוטו בלי ההתחייבות. כמה משתתף יהיה מוכן לשלם היום עבור הנכס אם אין התחייבות, אם הוא לא צריך לשקם. התשובה היא 120 ₪. שווייה נטו לעומת זאת הוא שווייה של הנכס פחות השווייה של ההתחייבות. בדוגמא שלנו 100. אם אתם מקבלים מהשמאי את השווייה נטו אתם חייבים לעבור לשווייה ברוטו ע"י הוספת ההתחייבות.