

## שיעור 2 – דאובר – פיננסית מתקדמת ב'

### דוגמא כוללת 11

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

אורך החיים השימושי – 4 שנים .

בהתאם לחוק, בתום החיים השימושיים עליה לבצע פעילות שיקום ופינוי.

העלויות הצפויות – 40,000

שיעור ההיוון 10%.

ב-12/16 שונה אומדן העלויות ל-48,000

ב-12/17 שונה אומדן העלויות ל-4,000 .

ב-12/18 שולמו בפועל 9,000

השוו"ה :

12/15 - 150,000

12/16 - 120,000

12/17 - 100,000

נדרש : הצג פק"י תחת 2 המודלים :

הסברים :	הערכה מחדש :	מודל העלות:	פק"י : <u>2015</u>
	100,000	100,000	ח' רכוש קבוע ז' מזומן
ביום הראשון מהוונים לנכס עלויות שיקום ופינוי			
$n = 4;$			
$i = 10\%;$			
$fv = 40,000; \rightarrow$	$pv = 27,231$	27,321	ח' רכוש קבוע ז' הפרשה
$127,321 * \frac{1}{4}$	31,830	31,830	ח' הוצאות פחת ז' פחת נצבר
Int1 יש לעדכן את ערך הזמן	2,732	2,732	ח' הוצאות מימון ז' הפרשה
קודם מבטלים פחת לפי נתוני השאלה	31,830		<u>הליך השערוד:</u> ח' פחני"צ ז' רכוש קבוע
שוו"ה – 150,000			
פנקסני – $127,321 * \frac{3}{4} = 95,491$			
----- 54,509 - הפרש	54,509		ח' רכוש קבוע ז' קרן שערוד
			<u>הצגה:</u>
	150,000	95,491	רכוש קבוע
Bal1	(30,053)	(30,053)	הפרשה
	(54,509)		קרן שערוד

			<b>2016</b>
$\frac{150,000}{3} =$	50,000	31,830	ח' הוצאות פחת ז' פחת נצבר
Int2	3,005	3,005	ח' הוצאות מימון
$\frac{54,509}{3} =$	18,169		ז' הפרשה ח' קרן שערוד ז' עודפים
			<b>הליך השערוד:</b>
	50,000		ח' פחני"צ ז' רכוש קבוע
שו"ה – 120,000			
$150,000 * \frac{2}{3} =$	100,000		ח' רכוש קבוע ז' קרן שערוד
-----	20,000		
הפרש - 20,000			<b>שינוי אומדן התחייבות:</b>
Bal2			
יתרת הפרשה לפני – 33,058			
נאמר שהתעדכן –			
$n - 2;$			
$i = 10\%;$			
$fv = 48,000 \rightarrow$			
$pv = 39,669$ – יתרה אחרי-		6,611	ח' רכוש קבוע ז' הפרשה
הפרש ← 6,611			
← אל מול קרן אם אין מספיק קרן- הפסד	6,611		ח' קרן שערוד ז' הפרשה
			<b>הצגה:</b>
		$127,321 * \frac{2}{4} + 6,611$	רכוש קבוע
	120,000	$= 70,272$	
	(39,669)	(39,669)	הפרשה
מותר לעשות אם הקרן מופחתת בקצב הפחת	(49,728)		קרן שערוד
$120,000 - 70,272 = 49,728$			
			<b>2017</b>
$120k * \frac{1}{2} = 60,000$		$70,272 * \frac{1}{2} = 35,136$	ח' הוצאות פחת ז' פחת נצבר
Int1 החדש לאחר שינוי אומדן	3,967	3,967	ח' הוצאות מימון
$49,728 * \frac{1}{2} =$	24,864		ז' הפרשה ח' קרן שערוד ז' עודפים
			<b>הליך השערוד:</b>
	60,000		ח' פחני"צ ז' רכוש קבוע
שו"ה – 100,000			
$120,000 * \frac{1}{2} = 60,000$ – פנקסני			ח' רכוש קבוע ז' קרן שערוד
-----	40,000		
הפרש - 40,000			

**שינוי אומדן התחייבות:**

פה יש פינה			
Bal1			
	יתרת הפרשה לפני – 43,636		
	נאמר שהתעדכן –		
	$n - 1;$		
	$i = 10\%;$		
	$fv = 40,000 \rightarrow$	40,000	ח' הפרשה
	$pv = (3,636)$ יתרה אחרי-	35,136	ז' רכוש קבוע
	הפרש ← 40,000	4,864	ז' רווח הון
			ח' הפרשה
	40,000		ז' רווח
	– 4,864 חובה אותו		(הראשון)
	מס' אם היה קודם רווח מחזירים הפסד		ז' קרן שערוד
	35,136		<b>הצגה:</b>
			רכוש קבוע
	100,000		הפרשה (3,636)
	אותה הפרשה לכן אותו רווח		קרן שערוד
	100,000 – 0 = 100,000		<b>:2018</b>
			ח' הוצאות פחת
			ז' פחת נצבר
			ח' הוצאות
			מימון
	Int1	364	ז' הפרשה
			ח' קרן שערוד
			ז' עודפים
			<b>גריעה:</b>
			ח' פחני"צ
		127,321 + 6,611 – 35,136	ז' רכוש קבוע
		= 98,796	
			<b>תשלום התחייבות</b>
			ח' הפרשה
			ז' מזומן
			ח' הפסד

### דגשים לגבי IFRIC1

**1. מסים- מס הכנסה מכיר בעלויות פירוק ושיקום רק כשהן משולמות בפועל, ולכן, עלויות**

**פירוק ושיקום יוצרות הפרש זמני. הנוח ביותר זה לחשב את המס הנדחה בצורה הבאה:**

**נכס פחות התחייבות בספרים לעומת בסיס המס והכל כפול שיעור המס**

**לדוגמא: בנתוני הדוגמא הקודמת שיעור המס 25%**

**נדרש: חשב את יתרת המ"נ ל-12/16**

**פיתרון:**

**מודל העלות:**

ספרים 30,603 = 70,272-39,609

בסיס המס 50,000 =  $100,000 * \frac{2}{4}$

הפרש 19,397

ח' 4,849 =  $19,397 * 25%$

**מודל הערכה מחדש:**

ספרים 80,331 = 120,000-39,609

בסיס המס 50,000 =  $100,000 * \frac{2}{4}$

הפרש 30,331

ז' (7,583) =  $30,331 * 25%$

**2. בגין חלופי הזמן – מכירים בהוצאות מימון, אבל, לא מדובר על הוצאות מימון הנובעות**

**מקבלת הלוואה, ולכן קובע התקן שאסור להתחשב בהן לצורך היוון עלויות אשראי לנכס**

**כשיר לפי IAS 23**

**3. שווי הוגן ברוטו ונטו – נניח שהישות רוכשת מכונה תמורת 100 עלויות שיקום – 20**

**שיעור ההיוון – 0**

**בספרים:**

**רכוש קבוע -120**

**הפרשה – 20**

**כשמיישמים את מודל הערכה מחדש חייבים לדעת מהו השווי"ה של הנכס ללא קשר**

**להתחייבות. זה מכונה:**

**"שווי הוגן ברוטו" – כלומר, כמה משתתף יהיה מוכן לשלם על הרכוש קבוע אם לא נדרוש**

**ממנו את עלויות השיקום. השווי הוגן ברוטו – 120.**

**בהחלט ייתכן מצב, שאם שמאי יעריך את שווי הנכס, הוא ייתן שווי"ה נטו**

**"שווי הוגן נטו" – שווי הנכס פחות השווי ההוגן של ההתחייבות בדוגמא שלנו – 100.**

**אם זו התוצאה שנקבל, חייבים לעבור לשווי הוגן ברוטו, באמצעות הוספת התחייבות –**

**20.**

**בתרגילים, אם לא נאמר אחרת יש להניח שמדובר בשווי"ה נטו.**

## העברת נכסים מלקוחות – IFRIC18

הפרשנות IFRIC18 עוסקת במקרים בהם לקוחות מעבירים רכוש קבוע לישות כדי שזאת תחבר אותם לרשת ותספק להם שירות על בסיס מתמשך. העסקאות הללו נפוצות בעיקר בחברות תשתית אבל הפרשנות חלה על כל סוגי החברות.

### הסוגיות:

**1. האם מתקיימת הגדרת נכס אצל הישות ?**  
על פי המסגרת המושגית: "נכס" – משאב כלכלי בלתי נשלט ע"י הישות, נובע מאירוע העבר וצפויות בגינו הטבות כלכליות בעתיד.  
במקרה של העברת בעלות – אם הלקוח מעביר בעלות לישות, סביר להניח שאצל הישות מתקיימת הגדרת נכס אבל, זה לא תנאי הכרחי.  
במקרה שאין העברת בעלות – עלינו לבדוק, על מי חלים הסיכונים וההטבות מי אחראי על תחזוקת הנכס, מי יישא בהפסדים אם הנכס הזה יתקלקל במידה וזו הישות – מתקיימת הגדרת נכס.

**2. בהנחה שמתקיימת הגדרת נכס כיצד הישות תמדוד אותו ?**  
היא קיבלה את הנכס ללא תמורה ולכן היא מודדת אותו לפי שווי הוגן .

**3. מהו הסעיף הנגדי לנכס ? למעשה מדובר על עסקת החלפה.**  
הישות מקבלת נכס, ובעד הנכס היא מקבלת שירות. עלינו לזהות את סוג השירות שהיא מספקת. יכולות להיות שתי אפשרויות או שילוב ביניהן :  
א) עצם החיבור לרשת – אנחנו מזהים אפשרות כזאת כאשר לחיבור יש ערך. למשל:  
לקוח אחר היה צריך לשלם עבור החיבור.  
ב) שירות על בסיס מתמשך – האפשרות הזאת מאופיינת בהנחה לתקופה מסויימת. ולכן במועד ההכרה בנכס. הפקודת יומן תהיה :

ח' רכוש קבוע  
ז' הכנסות מראש  
ובעת מתן השירות :  
ח' הכנסה מראש  
ז' הכנסות משירות

**4. מה קורה אם הלקוח במקום להעביר את הרכוש הקבוע, העביר מזומן כדי שהישות תקנה את הרכוש הקבוע ?**

אין הבדל כלכלי בין העברת רכוש קבוע לבין העברת מזומן. הטיפול החשבונאי זהה.

### **פקודות היומן:**

ח' מזומן  
ז' הכנסות מראש  
בעת רכישת הנכס  
ח' רכוש קבוע  
ז' מזומן  
כאשר יסופק השירות :  
ח' הכנסות מראש  
ז' הכנסות משירות

**דוגמא 1:**

לקוח העביר לחברת חשמל תחנת כוח ששוויה ההוגן 1,000,000 כדי שזו תחבר אותה לרשת. באותו יום פקודת היומן שנרשום:

ח' רכוש קבוע 1,000,000  
ז' הכנסות מראש

**כעת ננתח מספר מצבים:**

**א.** השירות הוא שירות חיבור והמידע התקבל באותו יום פקודת היומן:

ח' הכנסות מראש 1,000,000  
ז' הכנסות משירות

**ב.** השירות המזוהה הוא שירות על בסיס מתמשך, שכן במשך 5 השנים הקרובות הישות מספקת הנחה ללקוח ולכן, פקודת היומן שנרשום בכל שנה:

ח' הכנסות מראש 1,000,000  
ז' הכנסות משירות  $\frac{1,000,000}{5} = 200,000$

**ג.** 40% מיוחס לשירות החיבור שבוצע באותו יום. כל השאר – הנחה: חמש שנים קו ישר.

באותו יום נרשום את פקודת היומן:

ח' הכנסות מראש 1,000,000 \* 40% = 400,000  
ז' הכנסות משירות

ובמשך השנים הקרובות כל שנה נרשום:

ח' הכנסות מראש 600,000  
ז' הכנסות משירות  $\frac{600,000}{4} = 120,000$

**ד.** זוהה כי הנכס הוא עבור שירות מתמשך, אבל לא נקבעה בחוזה תקופת השירות. במקרה הזה נכיר בהכנסה לאורך חיי השימוש של הנכס

**דוגמא 2:**

קבלן בונה שכונה, לצורך כך הוא בונה תחנת כוח הוא מעביר אותה לבעלות חברת החשמל כדי שבהמשך זו תחבר את התושבים לרשת החשמל. מחיר החשמל אחיד בכל הארץ.

במקרה זה אצל חברת החשמל מתקיימת הגדרת נכס, ומכיוון שמחיר החשמל אחיד, אז השירות המזוהה הוא שירות החיבור, ולכן פק"י תהיה:

ח' רכוש קבוע לפי השווי"ה של התחנה  
ז' הכנסות מראש

ובכל פעם שדייר מתחבר:

ח' הכנסות מראש  
ז' הכנסות משירות

**דוגמא 3:**

אדם בונה וילה, בשטח ביתו הוא בונה צינור מים כדי להתחבר לחברת המים. הוא לא מעביר בעלות על הצינור, אבל הוא מגיע להסכם עם חברת המים שהיא זו אשר אחראית על התחזוקה ונושאת בכל הסיכונים.

במקרה הזה, למרות שהנכס לא עבר לבעלות חברת המים, עדיין מתקיימת אצלה הגדרת נכס ולכן נפעיל אצלה את הפרשנות.

#### **דוגמא 4 :**

סטודנטים העבירו לאוניברסיטה מחשבים אישיים, כדי שזו תחבר אותם לרשת מיוחדת כך שהם יוכלו לצפות בשיעורים בביתם. גם במקרה הזה הפרשנות חלה, והרעיון היה להדגיש שהפרשנות חלה בכל סוגי החברות ולא רק בחברות תשתית.