

פתרונות לתרגילים 2015-2016 סמסטר ב'

נכסים מוחזקים למכירה IFRS-5

סיכום ועריכה: אריה אברמוביץ'

אלי פאר - 7.6.2016**שאלה 1-**

<u>2008</u>	<u>2007</u>	<u>2006</u>	
			<u>נכסים שוטפים</u>
-	783,750	770,000	נמ"ל (1)
-	810,000	-	נמ"ל (2)
280,000	310,000	300,000	מלאי (3)
-	350,000	400,000	נמ"ל (4)
800,000	-	-	נמ"ל (5)
			<u>נכסים לא שוטפים</u>
600,000	-	900,000	ציוד (2)
300,000	-	-	ריהוט (4)
3,500,000	2,700,000	1,500,000	מבנה חדש (5)
-	850,000	900,000	מבנה ישן (5)
			<u>פחת</u>
-	-	71,250	מכונות (1)
150,000	25,000	150,000	ציוד (2)
-	-	33,333	ריהוט (4)
50,000	50,000	50,000	מבנה ישן (5)
			<u>הפסד (רווח) הון</u>
(6,250)	(13,750)	13,750	מכונות (1)
60,000	65,000	-	ציוד (2)
50,000	50,000	266,667	ריהוט (4)

הסברים :

(1) 2006 - עד 9/06 המכונות היוו רכוש קבוע, ולכן : אנו מכירים בפחת של 71,250 = $\frac{950,000}{10} * \frac{9}{12}$.

ב-1.10 מתקיימים כל התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה.

שלב 1 : הפעלת IAS-36.

$$950,000 * \frac{8.25}{10} = 783,750 \quad \text{ע.מ.מ}$$

שלב 2 : הפעלת IAS-36 - נאמר ששווי השימוש נמוך מהשווי ההוגן נטו, ולכן : הסב"ה מיוצג ע"י השווי ההוגן נטו.

$$\begin{array}{r} 783,750 \quad \text{ע.מ.מ} \\ 800,000 - 30,000 = \quad \underline{(770,000)} \quad \text{סב"ה} \\ 13,750 \quad \text{הפסד הון} \end{array}$$

שלב 3 : הפעלת IFRS-5 - כיוון שהנכס כבר עומד על השווי ההוגן נטו שלו, אין הפסד נוסף.

10-12/06 - כיוון שהנכס מהווה נמ"ל אין פחת, וכיוון שהשווי ההוגן נטו לא השתנה, אין רווח או הפסד הון. נציג רק נמ"ל של 770,000.

2007 - נחתם הסכם באופן בלתי-צפוי. הקונה דורש תיקון אשר מעכב את השלמת המכירה. הישות הגיבה מיידית, וכנראה צפוי פתרון חיובי. מתקיימים התנאים להארכת תקופת המכירה מעל לשנה, ולכן : גם בשנת 2007 הנכס מהווה נמ"ל. יש למדוד אותו לפי הנמוך בין :

$$\begin{array}{r} \text{ע.מ.מ-מועד הסיווג לראשונה} \quad \underline{783,750} \\ \text{שווי הוגן נטו} \quad 790,000 \\ 820,000 - 30,000 = \end{array}$$

נכיר ברווח של 13,750 = 783,750 - 770,000, ונציג נמ"ל של 783,750.

הערה : אין לנו נתון לגבי עלויות התיקון. ייתכן כי היינו צריכים לסווג אותו כחלק מעלות הנכס.

2008 - הנכס נמכר, ולכן : צריך להכיר ברווח הון של 6,250 = 790,000 - 783,750.

(2) 2006 - ב-7/06 הישות החליטה להיפטר מהציוד (נטישה). אין אפשרות במקרה שכזה לסווג כמוחזק למכירה. זה כן סימן לירידת ערך, אבל אין לנו מספיק נתונים לחשב אותה. גם עצם העובדה שהתנאים לסיווג כמוחזק למכירה מתקיימים לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו, אינה רלוונטית, כי זהו אירוע שאינו מחייב התאמה. עוד כדאי לשים לב שהישות הפסיקה באופן זמני להשתמש בציוד. נזכיר שהפסקה כזו אינה

מצדיקה הפסקת הכרה בפחת, ולכן : בשנת 2006 נטפל בציוד כרכוש קבוע. נאמר שבשנת 2008 נרשמו בגין הציוד הוצאות פחת של 150,000, כיוון שהפחת הוא בקו ישר, אז אלו גם הוצאות הפחת של שנת 2006. כיוון שנכון ל-12/08 נותרו 4 שנים, אזי ל-12/06 נותרו 6 שנים, ואז העלות המופחתת היא $900,000 = 150,000 * 6$.

-2007

1-2/07 - הציוד עדיין מהווה רכוש קבוע, ועל-כן : נכיר בפחת בסך $25,000 = 150,000 * \frac{2}{12}$.

3/07 - מתקיימים כל התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה.

שלב 1 : הפעלת IAS-16.

ע.מ.מ 875,000 = 900,000 - 25,000

שלב 2 : הפעלת IAS-36 - נאמר כי השווי ההוגן נטו גבוה משווי השימוש, ולכן : זהו הסב"ה.

ע.מ.מ 875,000

סב"ה (810,000)

הפסד הון 65,000

שלב 3 : הפעלת IFRS-5 - כיוון שהנכס עומד על השווי ההוגן נטו, אין הכרה בהפסד נוסף.

3-12/07 - כיוון שהנכס מסווג כנמ"ל אין פחת. כיוון שהשווי ההוגן נטו לא השתנה, אין הפסד/רווח הון. נציג רק נמ"ל.

2008 - ב-1/08 בוטלה עסקת המכירה. נעמיד את הנכס על העלות המופחתת המקורית בסך $750,000 = 150,000 * 5$, כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5, זאת כיוון שנאמר במפורש ששווי השימוש גבוה יותר. כיוון שהנכס עומד על 810,000, נכיר בהפסד של 60,000. מכאן ואילך, נתייחס לציוד כר"ק רגיל. נכיר בפחת של 150,000, ובנכס לא שוטף של 600,000.

(3) מלאי זהו נכס שוטף, ולכן : הוא כלל לא בתחולת IFRS-5. נפעיל את IAS-2 ונמדוד אותו לפי עלות או שווי מימוש נטו כנמוך.

-2006 (4)

1-4/06 - הריהוט מהווה רכוש קבוע. נכיר בפחת של $33,333 = \frac{800,000}{8} * \frac{4}{12}$.

ב-30.4 מתקיימים כל התנאים לסיווג כמוחזק למכירה.

שלב 1 : הפעלת IAS-16.

$$800,000 \times \frac{80}{96} = 666,667 \quad \text{ע.מ.מ}$$

שלב 2 : הפעלת IAS-36 - נניח כי לאור כוונת המכירה בטווח המייד, בקירוב שווי

השימוש שווה לשווי הוגן נטו.

$$666,667 \quad \text{ע.מ.מ}$$

$$\underline{(400,000)} \quad \text{שווי הוגן נטו}$$

$$266,667 \quad \text{הפסד הון}$$

שלב 3 : הפעלת IFRS-5 - אין הפסד נוסף.4-12/06 - אין פחת, וכיוון שהשווי ההוגן נטו לא השתנה, אין גם רווח/הפסד הון. נציג

נמ"ל בסכום של 400,000.

שנת 2007 - נוצרה הרעה בתנאי השוק. הישות הגיבה בהורדת מחיר, כך שהנכס משווק

במחיר סביר יחסית לשווי ההוגן, הגבירה את מאמצי המכירה. מתקיימים התנאים

להארכת תקופת המכירה מעל לשנה. נמשיך לשווק את הנכס כמוחזק למכירה. אין פחת,

כיוון שהשווי ההוגן נטו ירד ל-350,000 נכיר בהפסד של 50,000 = 450,000-350,000 ונציג

נמ"ל בסך 350,000.

2008 - ההרעה בשוק מחריפה, אבל הפעם הישות לא הגיבה והנכס משווק מעל שווי

ההוגן. התנאים לסיווג כמוחזק למכירה מפסיקים להתקיים. נניח שזה בסוף השנה.

נעמיד את הנכס על העלות המופחתת המקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 -

$$800,000 \times \frac{4}{8} = 400,000, \text{ או סב"ה } 300,000, \text{ הנמוך מביניהם, כלומר: } 300,000. \text{ כרגע הוא}$$

מופיע ב-350,000, ולכן: יש הפסד הון של 50,000 ונכס לא שוטף של 300,000.

(5) נתחיל במבנה החדש: לגביו אין ספק, הוא בכלל לא מיועד למכירה, ולכן: נציג אותו לכל

אורך הדרך כרכוש קבוע, וכיוון שהוא בהקמה אין בגינו פחת.

לגבי המבנה הישן, הוא מיועד למכירה, אבל אינו זמן למכירה במצבו הנוכחי, שכן הפינני

שלו הוא רק בסיום הקמת המבנה החדש. סיום ההקמה הוא רק ב-12/08, ולכן: רק אז

ניתן לסווג אותו כמוחזק למכירה, ולכן: בשנים 2006-2008 נכיר בפחת של 50,000 =

$$\frac{1,000,000}{20}, \text{ ובשנים } 2006 \text{ ו-} 2007 \text{ נכיר בנכס לא שוטף של } 900,000 \text{ ו-} 850,000 \text{ בהתאמה.}$$

ב-12/08 מתקיימים התנאים לסיווג למוחזק למכירה. העלות המופחתת היא 800,000

והשווי ההוגן נטו הוא 3,000,000, ולכן: אין הכרה בהפסד. נציג נמ"ל בסך 800,000.

שאלה 2-

נדרש 1: ב-12/07 הגדירה ההנהלה קבוצת מימוש אשר עונה על הקריטריונים של סיווגה כמוחזקת למכירה.

שלב 1: נעמיד כל נכס וכל התחייבות לפי התקן המתאים (נתון).

מכונה א'	150,000
מכונה ב'	200,000
מלאי-חוי"ג	80,000
הלוואה לשלם	(180,000)

שלב 2: הפעלת IAS-36 - נאמר במפורש שקבוצת המימוש לא מהווה ימ"מ. המשמעות היא שנפעיל את IAS-36 על כל נכס בנפרד, כמובן רק על הנכסים שבתחולתו.

מכונה א'

ע.מ.מ	150,000
סב"ה	(140,000)
י"ע	10,000

מכונה ב'

ע.מ.מ	200,000
סב"ה	(180,000)
י"ע	20,000

שלב 3: נפעיל את IFRS-5. כמובן שנפעיל אותו על קבוצת המימוש כמכלול.

מכונה א'	140,000
מכונה ב'	180,000
מלאי	80,000
הלוואה	(180,000)
	220,000
שווי הוגן נטו	220,000
י"ע	-

הצגהנכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה $220,000 + 180,000 = 400,000$

התחייבויות שוטפות

התחייבויות-קבוצת מימוש מוחזקת למכירה 180,000

ביאורים

מכונה א'	140,000
מכונה ב'	180,000
מלאי	80,000
הלוואה	(180,000)

נדרש 2 : ב-30.6.08 הישות ביטלה את תכנית המכירה רק לגבי מכונה א'. נעמיד אותה על הנמוך בין עלות מופחתת מקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5, שזה $142,500 = 150,000 * \frac{9.5}{10}$, לבין הסכום בר השבה - 120,000. אם כך, המכונה צריכה להופיע ב-120,000, כרגע היא רשומה ב-140,000, ולכן : נכיר בהפסד של 20,000.

נכסים לא שוטפים

מכונה א'	120,000
----------	---------

נדרש 3 : יתרת הנכסים וההתחייבויות עדיין עונים על קבוצת מימוש מוחזקת למכירה, נמשיך להפעיל את IFRS-5 כדלקמן :

<u>לאחר הקצאה</u>	<u>הקצאה</u>		<u>ערך פנקסני</u>	
144,500	(35,000)		180,000	מכונה ב'
80,000	-		80,000	מלאי
<u>(84,500)</u>	-	$180,000 * (1 + 5\% * \frac{1}{2}) =$	<u>(184,500)</u>	הלוואה
40,000	(35,000)		75,500	
			<u>(40,000)</u>	שווי הוגן נטו
			35,000	הפסד הון

הצגהנכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה 224,500 $144,500 + 80,000 =$

התחייבויות שוטפות

התחייבויות-קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (184,000)

ביאורים

מכונה ב'	144,500
מלאי	80,000
הלוואה	(84,500)

נדרש 4 : כיוון שבוטלה עסקת המכירה לכל קבוצת המימוש, אנו מפרקים אותה. מכיוון שהיא לא מהווה יחידה מניבת מזומנים, אנו מפעילים את IAS-36 לגבי כל נכס בנפרד. לגבי מכונה א'- כבר הפעלנו.

לגבי מכונה ב', עלינו להעמיד אותה על העלות המופחתת המקורית, כאילו מעולם לא הופעל

$$200,000 * \frac{9.5}{10} = 190,000 \text{ היא תעמוד על } 190,000 \text{ IFRS-5, כי היא נמוכה מהסב"ה.}$$

<u>הצגה</u>	
<u>נכסים שוטפים</u>	
	מלאי 80,000

<u>נכסים לא שוטפים</u>	
	מכונה א' 120,000
	מכונה ב' 190,000

<u>התחייבויות שוטפות</u>	
	ריבית לשלם (4,500)

<u>התחייבויות לא שוטפות</u>	
	הלוואה לשלם (180,000)

נדרש 5 : רק מכונה ב' ממשיכה להיות מסווגת כמוחזקת למכירה, ולכן : עליה נמשיך להפעיל את IFRS-5. כיוון שהשווי ההוגן נטו שלה הוא 170,000, נכיר בגינה בהפסד של 10,000.

<u>הצגה</u>	
<u>נכסים שוטפים</u>	
	מלאי 80,000
	נמ"ל 170,000

<u>נכסים לא שוטפים</u>	
	מכונה א' 120,000

<u>התחייבויות שוטפות</u>	
	ריבית לשלם (4,500)

<u>התחייבויות לא שוטפות</u>	
	הלוואה לשלם (180,000)

אלי פאר - 14.6.2016**שאלה 4-**

30.9.09 - צמצום מקורות האשראי, ירידה ברווח התפעולי והחלטת מכירה – כל אלו סימנים לירידת ערך, ולכן: נפעיל את IAS-36. בהתאם לנתון 6 מדובר על יחידה מניבת מזומנים.

<u>הקצאה</u>	<u>ע.מ.מ</u>	
-	700,000	מלאי
-	130,000	לקוחות
-	402,500	קניון
-	282,500	דירות
-	343,750	זיכיון
(40,000)	120,000	מוניטין
-	<u>(154,212)</u>	הלוואה (1)
(40,000)	1,824,538	
	<u>(1,784,538)</u>	סב"ה (2)
	40,000	ירידת ערך

הצגהנכסים שוטפים

700,000	מלאי
130,000	לקוחות

נכסים לא שוטפים

402,500	קניון
282,500	נדליש (דירות)
343,750	נב"מ (זיכיון)
80,000	מוניטין

התחייבויות שוטפות

(76,542)	הלוואה (3)
----------	------------

התחייבויות לא שוטפות

(77,670)	הלוואה (3)
----------	------------

31.12.09 - במועד זה מתקיימים התנאים לסיווג הנכס כמוחזק למכירה, עלינו לעבוד ב-3 שלבים :

שלב 1 : להעמיד נכסים והתחייבויות לפי התקן המתאים.

שלב 2 : להפעיל את IAS-36.

שלב 3 : להפעיל את IFRS-5. במקרה זה הפעלתו לא רלוונטית, כי סב"ה מיוצג ע"י שווי הוגן נטו.

<u>לאחר</u>	<u>הקצאה (10)</u>	<u>ע.מ.מ</u>	
680,000	-	680,000	מלאי (4)
130,000	-	130,000	לקוחות (5)
360,000	(40,000)	400,000	קניון (6)
270,000	(10,000)	280,000	נדלייש (7)
328,125	-	328,125	זיכיון (8)
-	(80,000)	80,000	מוניטין
<u>(155,355)</u>	<u>-</u>	<u>(155,355)</u>	הלוואה (9)
1,612,770	(130,000)	1,742,770	
		<u>(1,612,770)</u>	סב"ה
		130,000	

הצגהנכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה 1,768,125 = 1,612,770 + 155,355

התחייבויות

התחייבויות-מוחזק למכירה (155,355)

ביאורים

680,000	מלאי
130,000	לקוחות
360,000	קניון
270,000	נדלייש
328,125	זיכיון
-	מוניטין
<u>(155,355)</u>	הלוואה
1,612,770	

31.3.10 - במועד זה בוטלה עסקת המכירה לגבי נדלייש, נעמיד אותו לפי הנמוך מבין העלות

המופחתת המקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 – $277,500 = 282,500 * \frac{27.75}{28.25}$ – לבין שווי

השימוש (גבוה משווי הוגן נטו) בסך 284,000. המסקנה היא שהנדליין יוצג לפי 277,500. לגבי שאר

קבוצת המימוש, נמשיך להפעיל את IFRS-5:

<u>לאחר הקצאה</u>	<u>הקצאה (16)</u>	<u>ע.מ.מ</u>	
700,000	-	700,000	מלאי (11)
110,000	-	110,000	לקוחות (12)
371,000	11,000	360,000	קניון (13)
328,125	-	328,125	זיכיון (13)
<u>(156,507)</u>	<u>-</u>	<u>(156,507)</u>	הלוואה (14)
1,352,618	11,000	1,341,618	
		<u>(1,352,618)</u>	שווי הוגן נטו (15)
		11,000	עליית ערך

הצגהנכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה 1,509,125 = 1,352,618 + 156,507

נכסים לא שוטפים

נדלין להשקעה 277,500

התחייבויות לא שוטפות

התחייבויות-קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (156,507)

הסברים:

(1) מדובר על הלוואת שפיצר, נשחזר את התשלום הקבוע, אבל בזהירות: ההלוואה התקבלה ב-31.3 והתשלום הראשון הוא לאחר שנה ורבע.

$$PMT(N:3, I:3\%, PV:224,622*1.03^{0.25}, FV:0) = 80,000$$

$$BAL(1) = 153,077 \quad \text{יתרת הלוואה-30.6.09}$$

$$153,077*1.03^{0.25} = 154,212 \quad \text{יתרת הלוואה-30.9.09}$$

(2) בהתאם לנתונים 8 ו-9 הסב"ה מיוצג ע"י שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, שכן נאמר כי שווי שימוש נמוך יותר.

התחייבויות שוטפות

$$154,212 - 153,077 = 1,135 \quad \text{ריבית לשלם}$$

$$PRN(2) = \underline{75,407} \quad \text{חלות שוטפת}$$

$$76,542$$

שאר הסכום מהווה התחייבויות לא שוטפות.

(4) בהתאם לנתון 1, שווי מימוש נטו של המלאי ירד ל-680,000.

(5) בהתאם לנתון 2, משתמע כי עד 12/09 לא נפרעו לקוחות.

(6) נשחזר את עלות הרכישה המקורית :

$$X = 500,000 \quad \leftarrow \leftarrow \leftarrow \quad X - 80\% * X * \frac{9.75}{40} = 402,500$$

מכאן, שהפחת לשנה הוא $10,000 = 500,000 * \frac{1}{40} * 80\%$, ואז העלות המופחתת ב-31.12 היא

$$.402,500 - \frac{10,000}{4} = 400,000$$

$$.282,500 * \frac{28}{28.25} = 280,000 \quad (7)$$

(8) נשחזר את הפחת השנתי : מ-3/07 ועד 9/09 עברו שנתיים וחצי. במשך התקופה הזו הפחת

הוא $156,250 = 500,000 - 343,750$, ולכן : הפחת לשנה הוא $62,500 = \frac{156,250}{2.5}$, והעלות

$$.343,750 - 62,500 * \frac{1}{4} = 328,125$$
 המופחתת היא

$$.153,077 * 1.03^{0.5} = 155,355 \quad (9)$$

(10) נקצה לנכסים וההתחייבויות שבתחולת התקן 50,000, למעשה לקניון, לנדליין ולזיכיון.

לפני ההקצאה נבדוק מגבלות :

$$400,000 - 358,000 = 42,000 \quad \text{קניון}$$

$$280,000 - 270,000 = 10,000 \quad \text{נדלייש}$$

זיכיון אסור בכלל, כי השווי ההוגן נטו שלו גבוה יותר

אם כך, בסיס ההקצאה הוא $680,000 = 400,000 + 280,000$. נחשוב ראשית על הנדליין :לפי פרופורציה $10,000 > 50,000 * \frac{280,000}{680,000}$, ולכן : נקצה לו 10,000, ואת היתרה בסך 40,000

לקניון.

(11) שווי מימוש נטו עלה ל-720,000, ולכן : נחזיר את המלאי לעלות המקורית-700,000.

(12) כאמור, נפרעו 20,000 ש, ולכן : יתרת הלקוחות מהווה 110,000.

(13) כיוון שהם בתחולת IFRS-5 אין בגינם פחת.

$$.153,077 * 1.03^{0.75} = 156,507 \quad (14)$$

(15) ניקח את השווי ההוגן של הפעילות וננטרל ממנו את השווי ההוגן של הנדליין להשקעה :

$$.1,631,618 - 279,000 = 1,352,618$$

(16) אם הייתה נוצרת ירידת ערך, בכל מקרה היינו מכירים בה ומקצים אותה לקניון ולזיכיון

בלי מגבלות. כיוון שנוצרה עלייה, חובה לוודא ראשית בכמה מותר להכיר. נשים לב שבגין

הזיכיון כלל לא הכרנו בהפסד, שוודאי שלא ניתן להכיר בגינו ברווח, אך בגין הכרנו

בהפסד הגבוה מ-11,000, ולכן : נכיר ברווח שכולו ייוחס לקניון.

שאלה 5-

12/10

נכסים לא שוטפים

515,200	נדליש
150,000	זיכיון (1)
1,200,000	נדליש בת
<u>600,000</u>	קרקעות (2)
2,465,200	
<u>35,000</u>	מוניטין (3)
2,500,200	

3/11 - מתקיימים כל התנאים לסיווג קבוצת מימוש מוחזקת למכירה. נעבוד ב-3 שלבים :

שלב 1 : נעמיד נכסים לפי ערכם בהתאם לתקנים המתאימים.

שלב 2 : נפעיל את IAS-36, ולשם כך נניח שבקירוב השווי ההוגן נטו שווה לשווי שימוש.

שלב 3 : כעיקרון, מפעילים את IFRS-5, אך זה לא רלוונטי כי סב"ה מיוצג ע"י שווי הוגן נטו.

לאחר	הקצאה (8)	ע.מ.מ	
485,254	(27,146)	512,400	נדליש (4)
124,296	(6,954)	131,250	זיכיון (5)
1,187,500	-	1,187,500	נדליש-בת (6)
561,600	(25,900)	587,500	קרקעות (7)
<u>-</u>	<u>(35,000)</u>	<u>35,000</u>	מוניטין
2,358,650	(95,000)	2,453,650	
		<u>(2,358,650)</u>	סב"ה
		95,000	ירידת ערך

הצגהנכסים שוטפים

2,358,650 קבוצת מימוש מוחזקת למכירה

ביאורים

485,254	נדליש
124,296	זיכיון
1,187,500	נדליש-בת
561,600	קרקעות
<u>-</u>	מוניטין
2,358,650	

30.6.11- במועד זה בוצע שינוי בתכנון המכירה. לגבי הנדל"ש של הבת אין התלבטות, כי ברגע שהוחלט למכור 70% מהמניות, זה איבוד שליטה, ולאור גישת המעברים זה כאילו מוכרים 100%, ולכן: הנדל"ש של הבת עדיין מוחזק למכירה (וזהו נתון סרק). לגבי הקרקעות בסאן-פאולו גם אין עוררין, הן כבר לא מוחזקות למכירה, אלא מוחזקות לחלוקה לבעלים, כך שעדיין מפעילים עליהם את IFRS-5. ההתלבטות היא לגבי נדל"ש של האם והזיכיון. אפשר להבין זאת בשתי צורות:

1. הנדל"ש והזיכיון עדיין מוחזקים למכירה, כי בנתוני התרגיל מפורט רק השינוי בתכנית, וכל מה שלא מפורט עדיין מוחזק למכירה. כך נפתור את השאלה.
2. השינוי המפורט הוא התכנית החדשה, כך שהנדל"ש והזיכיון כבר לא מוחזקים למכירה. אם כך, מכל הסיפור צריך לחשוב בנפרד רק על הקרקעות, כי הן כבר לא חלק מקבוצת המימוש, אך עדיין מפעילים עליהן את IFRS-5, כי הן מוחזקות לחלוקה.

ערך פנקסני 561,600
שווי הוגן נטו 562,000

המשמעות היא שיש עליית ערך, ואנו מכירים בה כי הכרנו בגינם בהפסד גבוה יותר. המשמעות היא שנמדוד לפי 562,000.
דרך נוספת לחשיבה: הקרקעות צריכות להופיע לפי הנמוך מבין 587,500 שזו עלות מופחתת מקורית למועד הסיווג לראשונה, לבין 562,000, ואז יעמדו על 562,000.
נעבוד כעת על שאר קבוצת המימוש:

לֹאֲחֵר	הקצאה	פנקסני	
480,812	(4,442)	485,254	נדל"ן
123,158	(1,138)	124,296	זיכיון
<u>1,176,630</u>	<u>(10,870)</u>	<u>1,187,500</u>	נדל"ן-בת
1,780,600	(16,450)	1,797,050	
		<u>(1,780,600)</u>	שווי הוגן נטו (9)

ירידת ערך 16,450 ← ההקצאה היא לפי פרופורציה, כי לפי IFRS-5 אין הגבלות.

הצגה

נכסים שוטפים

562,000	נכס לא שוטף מוחזק לחלוקה לבעלים
1,780,600	קבוצת מימוש מוחזקת למכירה

ביאורים

480,812	נדל"ן
123,158	זיכיון
<u>1,176,630</u>	נדל"ן
1,780,600	

הסברים :

$$X = 900,000 \quad \leftarrow \quad \frac{4X}{36} = 100,000 \quad \text{נשחזר את העלות המקורית של הזיכיון : } \frac{4X}{36} = 100,000$$

$$900,000 * \frac{1+2+3}{36} = 150,000 \quad \text{העלות המופחתת היא } 150,000$$

(2) ההנחה היא שמדובר על חכירה הונית, אחרת לא היה נכס במאזן. נשחזר את עלות הקרקעות באמצעות ההלוואה :

$$X = 750,000 \quad \leftarrow \quad X * 1.05^{0.25} - X = 9,204.19$$

למרות שמדובר על קרקע, אחרי 15 שנים על הישות להחזיר את הקרקע. המשמעות היא שנפחית אותה ל-15 שנים, ולכן : העלות המופחתת ל-12/12 היא $600,000 = 750,000 * \frac{12}{15}$

$$(3) \quad \text{מוניטין } 2,500,200 - 2,465,200 = 35,000$$

$$(4) \quad 515,200 * \frac{45.75}{46} = 512,400$$

$$(5) \quad 150,000 - 150,000 * \frac{3 * \frac{1}{4}}{6} = 146,875$$

$$(6) \quad 1,200,000 * \frac{23.75}{24} = 1,187,500$$

$$(7) \quad 600,000 * \frac{11.75}{12} = 587,500$$

(8) ראשית, נקצה למוניטין 35,000. נשאר להקצאה לכל שאר הנכסים 60,000. נבדוק מגבלות :

$$512,400 - 481,000 = 31,400 \quad \text{נדלי"ש}$$

$$131,250 - 121,350 = 9,900 \quad \text{זיכיון}$$

נדלי"ש-בת אי אפשר להקצות כי השווי הוגן נטו גבוה יותר

$$587,500 - 561,600 = 25,900 \quad \text{קרקעות}$$

בסיס ההקצאה הוא $1,231,150 = 587,500 + 512,400 + 131,250$. נחשוב על הזיכיון : לפי

$$\text{פרופורציה, } \frac{131,250}{1,231,150} * 60,000 > 60,000 \text{ מקסימום.}$$

$$\text{לגבי קרקעות, } \frac{587,500}{1,231,150} * 60,000 > 25,900 \text{ , ולכן : להם נקצה } 25,900.$$

לאחר הקצאת הקרקעות, נותרה יתרה של $60,000 - 25,900 = 34,100$, ושוב עלינו לבדוק

$$\text{מגבלות, והפעם הבסיס הוא } 643,650 = 512,400 + 131,250.$$

לזיכיון נקצה $6,954 = 34,100 * \frac{131,250}{643,650} > 34,100$ מגבלה, ולנדלי"ן נותר $27,146 = 34,100 - 6,954$ שגם

זה נמוך מהגבלה.

(9) נבחר את השווי ההוגן נטו של סך הפעילות, למעט הקרקעות - 1,780,600.

שלמה דאובר - 20.6.2016**שאלה 3-**

<u>(6) 2011</u>	<u>(5) 2010</u>	<u>(4) 2009</u>	<u>(3) 2008</u>	<u>(2) 2007</u>	<u>(1) 2006</u>	
						<u>נכסים</u>
						<u>שוטפים</u>
-	-	-	-	528,000	617,500	נמ"ל
1,035,000	-	-	-	-	-	קבוצת מימוש
						<u>נכסים לא</u>
						<u>שוטפים</u>
-	1,260,000	1,455,000	458,332	-	-	ר"ק
						<u>התחייבויות</u>
						<u>שוטפות</u>
-	(200,000)	-	-	-	-	הכני מראש
-	195,000	203,333	68,750	-	54,167	פחת
70,000	-	-	917	89,500	39,167	<u>הפסד הון</u>
155,000			60,000		47,500	

הסברים:

(1) ב-1/06 יש כוונת מכירה, אבל הישות מתכוונת לבצע טיפול רק לאחר מציאת קונה, כך שהנכס אינו זמין למכירה במצבו הנוכחי. בכל מקרה, לאור כוונת המכירה, עלינו להפעיל את IAS-36, אבל אין מספיק נתונים. מכאן, שבחצי השנה הראשונה נכיר בפחת רגיל של $54,167 = 1,000,000 * \frac{13}{120} * \frac{1}{2}$. ב-1.7 הטיפול בוצע (אין לנו נתונים לגבי העלויות שלו). הנכס זמין למכירה במצבו הנוכחי, והמכירה צפויה ברמה גבוהה, ולכן: אנחנו מסווגים אותו כמוחזק למכירה. השלבים:

$$1,000,000 * \frac{120-35.5}{120} = 704,167 \quad \text{הפעלת IAS-16}$$

הפעלת IAS-36

שווי שימוש 698,000

$$700,000 * 0.95 = 665,000 \quad \text{שווי הוגן נטו}$$

$$704,167 - 698,000 = 6,167 \quad \text{י"ע}$$

הפעלת IFRS-5 - מכיוון שהשווי ההוגן נטו הוא 665,000, אנחנו מכירים בירידת ערך נוספת של $698,000 - 665,000 = 33,000$.

במחצית השנה השנייה אין פחת, כי הנכס מוחזק למכירה. בסוף השנה השווי ההוגן נטו הוא $617,500 = 650,000 * 0.95$, נכיר בעוד הפסד של $665,000 - 617,500 = 47,500$.

(2) ב-7/07 הושג הסכם, אבל הרוכש דורש טיפול נוסף. הישות הגיבה מיידית וצפוי פתרון חיובי. כתוצאה מכך, מתקיים החריג להארכת התקופה של המכירה מעל לשנה, ולכן: נמשיך לסווג את הנכס כמוחזק למכירה. המשמעות היא שאין פחת. בסוף השנה השווי ההוגן נטו הוא $528,000 = 550,000 * 0.95$, ולכן: נכיר בהפסד הון של $617,500 - 528,000 = 89,500$.

(3) ברבעון הראשון עדיין מתקיימת הגדרת מוחזק למכירה, ולכן: אין פחת. ב-1.4 הישות החליטה לחתום על אופצייה להערכת תקופת המכירה. כמובן שהמצב הזה לא עומד בחריג, והמשמעות היא שלמעשה כבר לא מתקיימים התנאים לסיווג כמוחזק למכירה, ועלינו להעמיד את הנכס על הנמוך מבין:

$$1. \text{ עלות מופחתת מקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5} - 527,083 = 1,000,000 * \frac{120 - 56.75}{120}$$

2. סב"ה - נתון ששווי השימוש הוא 700,000, כך שברור שהסב"ה הוא גבוה יותר. אם כך, הנכס צריך לעמוד על 527,083, הוא עומד על 528,000, ולכן: יש להכיר בהפסד של 917. מכאן, נפחית את הנכס כרגיל. הפחת יהיה: $68,750 = 1,000,000 * \frac{11}{120} * \frac{9}{12}$, והעלות

$$\text{המופחתת של הנכס היא } 527,083 - 68,750 = 458,332.$$

ב-12/08 בוטלה עסקת המכירה, אבל אנחנו התחייבנו לכך כבר ב-4/08. הדבר היחיד הוא שיש הוצאה נוספת של אופציה ושל קנס בגובה של $10,000 + 50,000 = 60,000$.

(4) בשנת 2009 הישות רכשה עוד שתי מכוונות, כך ששלושת המכוונות מהוות ימ"מ. בכל מקרה, כל המכוונות מהוות רכוש קבוע, ולכן: נכיר בפחת.

ע.מ.	פחת	
$458,332 - 83,333 = 375,000$	$1,000,000 * \frac{10}{120} = 83,333$	מכונה א'
$500,000 * \frac{9}{10} = 450,000$	$500,000 * \frac{1}{10} = 50,000$	מכונה ב'
$700,000 * \frac{9}{10} = 630,000$	$700,000 * \frac{1}{10} = 70,000$	מכונה ג'
1,455,000	203,3333	

(5) ב-7/10 יש כוונת מכירה, אבל קיים צבר הזמנות שבכוונת הישות להשלים לפני המכירה, ולכן: קבוצת המימוש אינה זמינה למכירה במצבה הנוכחי. לא נוכל להפעיל את IFRS-5. שוב, צריך להפעיל את IAS-36 בגלל כוונת המכירה, אבל אין נתונים. שוב, נכיר בפחת ונחשב עלות מופחתת:

ע.מ.	פחת	ערך פנקסני	
300,000	$1,000,000 * \frac{9}{120} = 75,000$	375,000	מכונה א'
400,000	50,000	450,000	מכונה ב'
<u>560,000</u>	<u>70,000</u>	<u>630,000</u>	מכונה ג'
1,260,000	195,000	1,455,000	

$$\text{בנוסף, יש הכנסות מראש של } 200,000 = 300,000 * \frac{1}{1.5}$$

(6) ב-1/11 הישות הגיעה להסכם למכור את היחידה כמו שהיא, כולל צפי ההזמנות, ולכן: נסווג כמוחזק למכירה. יש לשים לב שגם עצם העובדה שהתנאים התקיימו לפני תאריך פרסום הדו"ח של 2010, אינה רלוונטית, כי זהו אירוע שאינו מחייב התאמה, כלומר: זה רלוונטי רק לשנת 2011. השלבים:

1. העמדת הנכסים וההתחייבויות, כל אחד לפי התקן המתאים

לאחר	הקצאה	ערך פנקסני	
283,333	(16,667)	300,000	מכונה א'
377,778	(22,222)	400,000	מכונה ב'
528,889	(31,111)	560,000	מכונה ג'
<u>(200,000)</u>	-	<u>(200,000)</u>	הכני מראש
990,000	(70,000)	1,060,000	
		<u>1,080,000</u>	סב"ה
		-	י"ע

2. הפעלת IAS-36 - הסכום בר ההשבה הוא שווי שימוש, 1,080,000 (מוצג בשלב 1).

3. הפעלת IFRS-5 - השווי ההוגן נטו $990,000 = 1,100,000 * 0.9$. מכאן, שיש ירידת ערך בסך 70,000 שתוקצה למכונות.

בשנת 2011, בגין מכונות א'-ג' אין פחת, ואילו הכנסות מראש אנחנו מפחיתים כרגיל להכנסות.

ב-12/11 שוב נפעיל את הוראות המדידה של IFRS-5, הפעם אין הכנסות מראש.

לאחר	הקצאה	ערך פנקסני	
246,428	(36,905)	283,333	מכונה א'
328,572	(49,206)	377,778	מכונה ב'
<u>460,000</u>	<u>(68,889)</u>	<u>528,889</u>	מכונה ג'
1,035,000	(155,000)	1,190,000	
		<u>(1,035,000)</u>	ש"ה נטו
		155,000	ירידת ערך

שאלה 7-

12/07- במועד זה קבוצת הנכסים וההתחייבויות אינה עונה עדיין להגדרת קבוצת מימוש מוחזקת למכירה, ולכן : לא נפעיל עדיין את הוראות IFRS-5. מכיוון שנאמר בשאלה שחלה הרעה בפעילות החברה, מדובר בסימן שלילי, ולכן : נבדוק את הצורך בהכרה בירידת ערך בהתאם להוראות IAS-36.

כמו-כן, מכיוון שמדובר בשני ימ"מים, מכונה א' מהווה יחידה בפני עצמה, מכיוון שלמוצר שאותו היא מייצרת קיים שוק פעיל. לעומת זאת, למוצר שאותו מייצרת מכונה ב' אין שוק פעיל, ועל-כן : מכונות ב' ו-ג' מהוות ימ"מ אחד.

כמו-כן, לשתי היחידות גם יחד קיים נכס מטה ומוניטין, כאשר נכס המטה (מבנה) ניתן להקצאה באופן סביר על-פני שני הימ"מים, ולכן : נקצה אותן בתוך היחידות עצמן בהתאם ליחס הרשום בשאלה. לעומת זאת, המוניטין לא ניתן להקצאה באופן סביר על-פני שתי היחידות, ולכן : בדיקת ירידת הערך תיעשה בשני שלבים.

יש לשים לב שמכיוון שקיים מוניטין, אז בלי קשר לסימנים שליליים, יש לבצע אחת לשנה בדיקה שנתית לירידת ערך, אבל אם לא היו סימנים שליליים ביחידות עצמן, אז את הבדיקה השנתית של המוניטין היינו מבצעים בשלב אחד שהוא בדיקת היחידה הכוללת, ולא היינו צריכים לבדוק קודם לכן בכל יחידה בפני עצמה. השלבים :

1. בדיקת כל יחידה בפני עצמה

<u>מכונה א'</u>			
<u>לאחר</u>	<u>הקצאה</u>	<u>ערך פנקסני</u>	
715,037	(84,963)	800,000	מכונה א'
<u>418,296</u>	<u>(49,704)</u>	$1,235,000 \times \frac{18}{19} \times 40\% = 468,000$	מבנה (40%)
1,133,333	(134,667)	1,268,000	
		<u>(1,133,333)</u>	סב"ה (א)
		134,667	

(א) אומדן תזרימי המזומנים הנתון בשאלה, כולל מחירי העברה בין המכונות על סמך מחירי שוק, וכך התקן מחייב, ולכן : אין מה לתקן. כמו-כן, תזרים המזומנים אף כולל עלויות בגין תחזוקת הנכסים והוא אכן אמור לכלול את העלויות האלו. המסקנה היא שאין מה לתקן בתזרים הנתון.

$$\left. \begin{array}{l} I:5\% \\ CF1:0 \\ CF2:50,000 \\ CF3:47,000 + \frac{46,000}{5\% - 1\%} \end{array} \right\}$$

NPV = 1,133,333

<u>מכונות ב' + ג'</u>	
<u>ערך פנקסני</u>	
200,000	מכונה ב'
650,000	מכונה ג'
<u>702,000</u>	מבנה (60%)
1,552,000	
<u>1,625,591</u>	סב"ה (א)
-	ירידת ערך

I:5% (א)

CF1:0

CF2:50,000

CF3: $54,000 + \frac{59,000}{5\% - 1.5\%}$

NPV = 1,625,591

2. היחידה הכוללת

<u>לאחר</u>	<u>הקצאה</u>	<u>ערך פנקסני</u>	
715,037	-	715,037	מכונה א'
200,000	-	200,000	מכונה ב'
650,000	-	650,000	מכונה ג'
1,120,296	-	418,296 + 702,000 =	מבנה
<u>73,591</u>	<u>(76,409)</u>	<u>150,000</u>	מוניטין
2,758,924	(76,409)	2,835,333	
	1,133,333 + 1,625,591 =	<u>(2,758,924)</u>	סב"ה
		76,409	ירידת ערך

הערה לגבי המלאי: ב-12/07 אנחנו לא הכנסנו את המלאי כחלק מהימ"מ, אבל בהחלט יכול להיות שנתוני שווי השימוש כוללים את ההכנסה הצפויה מהמלאי הזה. אם שווי השימוש כולל את ההכנסה ממכירת המלאי, או במילים אחרות: כאשר שווי השימוש כולל שינויים בהון החוזר, זה אומר שחייבים להכניס את המלאי כחלק מהימ"מ, כדי להשוות בין גדלים זהים.

כמובן שאת ירידת הערך לא נקצה למלאי, מכיוון שהיא לא בתחולת IAS-36. בפתרון השאלה אנחנו הנחנו ששווי השימוש לא כולל שינויים בהון חוזר (לא כולל את ההכנסות הצפויות ממכירת המלאי, ולכן: לא הכנסנו את המלאי כחלק מהימ"מ).

הצגהנכסים שוטפים

מלאי	560,000	עלות שווה לשווי מימוש נטו
------	---------	---------------------------

נכסים לא שוטפים

מכונה א'	715,037	
מכונה ב'	200,000	
מכונה ג'	650,000	
מבנה	1,120,296	= 418,296+702,000

מוניטין	73,591
---------	--------

נדלייש	490,000
--------	---------

התחייבויות לזמן ארוך

הלוואה	(300,000)	רק הקרן, כי הריבית שולמה ביום המאזן
--------	-----------	-------------------------------------

2008

ב-31.3.08 המפעל בכללותו, לרבות הנכסים שהתקן לא חל עליהם וכן ההתחייבויות מהווים קבוצת מימוש מוחזקת למכירה, ועל-כן : נחיל את הוראות IFRS-5 מכאן ואילך. השלבים :

1. העמדת כל נכס על-פי התקן המתאים-

<u>לאחר</u>	<u>הקצאה</u>		<u>ערך פנקסני</u>	
676,329	(26,791)	$715,037 * \frac{14.75}{15} =$	703,120	מכונה א'
189,173	(7,494)	$200,000 * \frac{14.75}{15} =$	196,667	מכונה ב'
614,812	(24,355)	$650,000 * \frac{14.75}{15} =$	639,167	מכונה ג'
<u>1,062,642</u>	<u>(42,094)</u>	$1,120,296 * \frac{17.75}{18} =$	<u>1,104,736</u>	מבנה
	(100,734)		2,643,690	
-	(73,591)		73,591	מוניטין
530,000	-		530,000	מלאי
450,000	-		450,000	נדלייש
<u>(302,956)</u>	<u>-</u>	$300,000 * 1.04^{0.25} =$	<u>(302,956)</u>	הלוואה לשלם
3,220,000	(174,325)		3,394,325	
			<u>(3,220,000)</u>	IFRS-5
			174,325	

2. הפעלת IAS-36- אין נתונים בשאלה, מכיוון שתחזית תזרימי המזומנים נכונה רק ל-12/07, ולכן : לא ניתן לחשב את שווי השימוש למועד הזה.
3. הפעלת IFRS-5- השווי ההוגן נטו הוא $3,220,000 = 3,600,000 * 90\% - 20,000$ (מופיע בשלב 1).

הצגה

נכסים שוטפים

נמ"ל $3,220,000 + 302,956 = 3,522,956$

התחייבויות שוטפות

התחייבויות-קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (302,956)

6/08 – מדידה עוקבת

השלבים :

1. העמדת כל הנכסים וההתחייבויות לפי התקן המתאים, כאשר נכסים ש-IFRS-5 חל עליהם אינם מופחתים.

לאחר הקצאה	ערך פנקסי	
$800,000 * \frac{14.75}{15} = 786,667$	676,329	מכונה א'
$200,000 * \frac{14.75}{15} = 196,667$	189,173	מכונה ב'
$650,000 * \frac{14.75}{15} = 639,167$	614,812	מכונה ג'
$1,235,000 * \frac{17.75}{19} = 1,153,750$	<u>1,062,642</u>	מבנה
	2,542,956	
560,000	560,000	מלאי
510,000	510,000	נדלי"ש
<u>(305,941)</u>	$300,000 * 1.04^{0.5} = (305,941)$	הלוואה
	3,307,015	

2. הפעלת IFRS-5- השווי ההוגן נטו הוא $3,580,000 = 4,000,000 * 90\% - 20,000$. המסקנה היא שלכאורה ניתן להכיר בעליית ערך בגובה הפרש $3,580,000 - 3,307,015 = 272,985$. בהתאם להוראות IFRS-5, עלינו לבדוק כעת האם ניתן להכיר בכל עליית הערך הזו, כאשר המגבלה של עליית הערך תהיה החיבור של :
- א. הפסדים שהוכרו בהתאם ל-IAS-36 (ירידות ערך אם היו) מופחתים עד למועד הסיווג לראשונה לפי IFRS-5.
- ב. הפסדים שהוכרו כתוצאה מיישום הוראות של IFRS-5.

כמובן שהחיבור הזה לא יכלול ירידות ערך שהוכרו בגין המוניטין, מכיוון שמוניטין לעולם לא מוחזר, במילים אחרות: מותר במקסימום להחזיר את ערך הנכסים שהתקן חל עליהם לעלות מופחתת מקורית.

בדיקת מגבלת עליית הערך-

1. IAS-36 (ללא מוניטין)- הולכים לטורים של ירידת הערך בגין המכונה והמבנה.

$$84,963 * \frac{14.75}{15} + 49,704 * \frac{17.75}{18} = 132,561$$

2. IFRS-5 (ללא מוניטין)- 100,734 זו היתרה להקצאה לאחר איפוס המוניטין, והיא כבר לא מופחתת.

מקסימום עליית הערך שתוכר היא $233,295 = 132,561 + 100,734$

מסקנה: לא נתין להכיר במלוא עליית הערך, אלא רק ב-233,295.

כמובן שהנכסים שבתחולת התקן יעמדו על העלות המופחתת המקורית נכון למועד הסיווג לראשונה לפי IFRS-5 ללא ירידות הערך שהוכרו קודם לכן.

הצגה

נכסים שוטפים

נמ"ל 3,846,251

התחייבויות שוטפות

נמ"ל (305,941)

שלמה דאובר - 26.6.2016

שאלה 6-

31.12.12- אין שום נתון מיוחד, ולכן: נציג כל נכס כרגיל

31.3.13- נתון שהפעילות עונה על הגדרת נמ"ל, ולכן: נפעיל את כללי הסיווג לראשונה.

30.6.13- מעבר לשנה, נפעיל את כללי ביטול המכירה, כי המכירה מתעכבת מעבר לשנה, החברה לא פועלת באופן חיובי, שכן היא מאמינה שהשוק יתאושש. במקרה הזה, הנכס כבר לא עומד בהגדרת נמ"ל, כי הוא לא זמין למכירה במצבו הנוכחי, שכן הוא לא משווק במחיר סביר.

-31.12.12

מכונה	115,000	שווי הוגן בהתאם למודל השערות
מנופים	<u>272,000</u>	מודל העלות
	387,000	
מוניטין	350,000	
מלאי	350,000	הנמוך מבין העלות (435,000) לבין שווי מימוש נטו
נדלי"ש	1,225,000	לפי שווי הוגן, ולכן: לא חל IFRS-5

<u>-31.3.13</u>					
<u>לאחר</u>	<u>הקצאה</u>	<u>לאחר</u>	<u>הקצאה (ג)</u>	<u>ע.מ.מ</u>	
84,000	(4,000)	88,000	(8,000)	96,000	מכונה
<u>231,000</u>	<u>(11,000)</u>	<u>242,000</u>	<u>(22,000)</u>	<u>264,000</u>	מנופים (א)
315,000	(15,000)	330,000	(30,000)	360,000	
-	-	-	(350,000)	350,000	מוניטין
375,000	-	375,000	-	375,000	מלאי
<u>1,250,000</u>	<u>-</u>	<u>1,250,000</u>	<u>-</u>	<u>1,250,000</u>	נדלי"ש
1,940,000	(15,000)	1,955,000	(380,000)	2,335,000	
				<u>(1,955,000)</u>	סב"ה (ב)
				380,000	ירידת ערך
				1,955,000	סב"ה
				<u>(1,940,000)</u>	שווי הוגן נטו
				15,000	ייע נוספת

$$.272,000 \times \frac{8.25}{8.5} = 264,000 \text{ (א)}$$

1,955,000 שווי שימוש (ב)

1,940,000 שווי הוגן נטו

(ג) בדיקת מגבלות - נבדוק את המגבלות כי אנחנו ב-IAS-36, וזה אומר שלגבי כל נכס בודד

צריך לבדוק שהוא לא יורד מהשווי ההוגן נטו שלו.

מכונה - $88,000 < (8,500 - 96,000)$ ← אין חריגה

מנופים - $220,000 < 242,000$

הצגה

נכסים שוטפים

1,940,000 קבוצת מימוש

ביאורים

84,000 מכונה

231,000 מנופים

315,000

- מוניטין

375,000 מלאי

1,250,000 נדלי"ש

1,940,000

30.6.13- נפעיל את כללי ביטול המכירה, דהיינו: הפעלת IAS-36 כאילו מעולם לא הפעלנו את IFRS-5.

ע.מ.מ	הקצאה (א)	לאחר	
מכונה	(2,861)	87,139	90,000
מנופים	(8,139)	<u>247,861</u>	$272,000 * \frac{8}{8.5} = 256,000$
	(11,000)	335,000	346,000
מלאי	-	435,000	435,000
נדלי"ש	-	<u>1,150,000</u>	<u>1,150,000</u>
סב"ה	(11,000)	1,920,000	<u>1,931,000</u>
יתרת י"ע			<u>(1,920,000)</u> 11,000

(א) בדיקת מגבלות- מכיוון שאנו ב-IAS-36, יש לבדוק מגבלות:

מכונה $87,139 < (90,000 - 9,500)$ ← אין חריגה

מנופים $247,861 < 216,000$ ← אין חריגה

יש לשים לב, כי אין כאן מונויטין כי איפסנו אותו, ואף-פעם לא נחזיר אותו.

שאלה 8-

30.9.13- הכרם מחליטה למכור 80% מגפן. היא החלה ביישום תכנית לשיווק, המכירה צפויה ברמה גבוהה, ולכן: כל התנאים לסיווג למכירה מתקיימים. יש לשים לב לשני דגשים:

1. למרות שהיא החליטה למכור רק 80% מגפן, הרי מדובר על איבוד שליטה. מיישמים את

גישת המעברים, ולכן: כל החישובים יהיו לפי 100%.

2. כמובן שחברת הגפן מהווה ימ"מ וכך נתייחס אליה.

עלינו לעבוד ב-3 שלבים:

1. להעמיד את כל הנכסים וההתחייבויות לפי התקנים המתאימים.

2. להפעיל את IAS-36, הוראות הימ"מ. אמנם לא נתון לנו הסכום בר ההשבה, אבל נניח שבקירוב שווי השימוש שווה לשווי ההוגן נטו, זאת מכיוון שיש כוונת מכירה בטווח המידי.

3. כעיקרון הפעלת IFRS-5, אבל הוא לא יהיה רלוונטי כאן, כי כבר בשלב השני התייחסנו לשווי ההוגן נטו.

30.9.13

<u>לאחר</u>	<u>הקצאה (א)</u>	<u>פנקסני</u>	
9,400	-	9,400	הון חוזר
8,548	(2,222)	10,770	ר"ק-מבנה
6,559	(1,706)	8,265	ר"ק-קו ייצור (1)
(8,262)	-	(8,262)	אג"ח לשלם (2)
<u>(75)</u>	<u>786</u>	<u>(861)</u>	מס נדחה
16,170	(3,142)	19,312	
		<u>16,500*98% = (16,170)</u>	שווי הוגן נטו
		3,142	ירידת ערך

(א) יש לשים לב שירידת הערך שקיבלנו היא נטו, כי המיסים נכללו בתוך הימ"מ, אבל אנו

מקצים את הברוטו. הסכום ברוטו שלה הוא $3,928 = \frac{3,142}{1-0.2}$, שאותו נייחס למבנה ולקו

הייצור, כאשר בסיס ההקצאה הוא רק הרכוש הקבוע- $19,035 = 10,770 + 8,265$.

הצגהנכסים שוטפים

קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (הון חוזר ור"ק) 24,507

התחייבויות שוטפות

התחייבויות-קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (אג"ח ומס) (8,337)

ביאורים

9,400	הון חוזר
8,548	ר"ק-מבנה
6,559	ר"ק-קו ייצור
(8,262)	אג"ח לשלם
<u>(75)</u>	מס נדחה
16,170	

31.12.13 - לגבי המבנה וקו הייצור התקן חל, לא רושמים פחת, שיערוך והפחתת קרן שיערוך. לגבי

הון חוזר, אג"ח ומס נדחה מפעילים את התקנים הרלוונטיים, ורק אז משווים בין הערך הפנקסני

לשווי ההוגן נטו.

<u>לאחר</u>	<u>הקצאה</u>	<u>פנקסני</u>	
8,900	-	8,900	הון חוזר
7,046	(1,502)	8,548	ר"ק-מבנה
5,407	(1,152)	6,559	ר"ק-קו ייצור
(4,078)	-	(4,078)	אג"ח (3)
<u>365</u>	<u>PN 531</u>	<u>(4) (166)</u>	מס נדחה
17,640	(א) (2,123)	19,763	
		$18,000 * 98\% = (17,640)$	שווי הוגן נטו
		2,123	ירידת ערך

(א) ירידת הערך ברוטו- $2,654 = \frac{2,123}{0.8}$, ובסיס ההקצאה הוא $8,548 + 6,559 = 15,107$.

הצגהנכסים שוטפים

21,718 קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (הכול חוץ מאג"ח)

התחייבויות שוטפות

(4,078) התחייבויות-קבוצת מימוש מוחזקת למכירה (אג"ח)

ביאורים

8,900 הון חוזר

7,046 ר"ק-מבנה

5,407 ר"ק-קו ייצור

(4,078) אג"ח (3)

365 מס נדחה

17,640

31.3.14- תכנית המכירה בוטלה. עלינו להעמיד כל אחד מהנכסים על הנמוך מבין העלות המופחתת המקורית כאילו מעולם לא הופעל IFRS-5 לבין הסב"ה. כמובן רק את הנכסים שבתחולת התקן. לשם כך, נפעיל את IAS-36 על הימ"מ.

<u>פנקסני</u>	
הון חוזר	7,150
מבנה הנהלה	$10,770 - 15,000 * 0.6 * 0.8 * \frac{0.5}{20} = 10,590$
קו ייצור	$8,700 * \frac{4.25}{5} = 7,395$
אג"ח	$4,078 * 1.04^{0.5} = (4,159)$
מס נדחה (5)	<u>(831)</u>
	20,145
שווי הוגן נטו	$21,300 * 98\% = \underline{20,874}$
י"ע	-

הצגהנכסים שוטפים

הון חוזר 7,150

נכסים לא שוטפיםרי"ק $10,590 + 7,395 = 17,895$ התחייבויות שוטפותריבית לשלם $4,159 - 4,078 = (81)$ התחייבויות לא שוטפות

אג"ח לשלם (4,078)

מס נדחה (831)

הסברים:

$$.8,700 * \frac{4.75}{5} = 8,265 \quad (1)$$

(2) עלינו לשחזר את מרכיב ההתחייבות ל-30.9.13. הבעיה היא שלא נתון לנו בכמה האג"ח הונפקה. אנו יודעים שב-12/13 פדו 50% מהאג"ח תמורת 4,500. נוכל לשחזר לפי הפדיון המוקדם. השאלה היא מה אנו יודעים? פדו עבור 4,500, פדיון ההון היה 615, אז פדיון ההתחייבות הוא כ-3,885, אבל נתון שנוצר רווח מפדיון של 193, ולכן: מרכיב ההתחייבות לאותו יום הוא 4,078. המסקנה היא שיתרת האג"ח לשלם דקה לפני הפדיון היא $4,078 * 2 = 8,156$. כעת, אפשר לחשב את היתרה ל-30.9.13, אבל כדי לדעת אותה צריך להחזיר אחורה, אבל יש עדיין בעיה: לא נתונה לנו הריבית האפקטיבית, ולכן: ראשית נשחזר את ריבית ההנפקה. ידוע שנכון ל-12/13 נותרו לאג"ח 12 תקופות (קופון חצי שנתי), ולכן: $4\% = I(N:12, PV:-8,156, PMT:90*100*3\%, FV:90*100)$. שתי דרכים להגיע ל-30.9:

$$.1 \quad 8,262 = (8,156 + 3\% * 100 * 9) * 1.04^{0.5}$$

$$.2 \quad 8,262 = PV(N:13, I:4\%) * 1.04^{0.5}$$

(3) כבר שחזרנו בהסבר הקודם את יתרת האג"ח לאחר הפדיון המוקדם - 4,078.

(4) שחזור מס נדחה - נתון שהמס הנדחה נובע מקו הייצור, כי בספרים בהתחלה שערכנו ואח"כ הוא מוגדר כמוחזק למכירה, ובנוסף בהתחלה הפחתנו ל-12 שנים, ונאמר שלמס הכנסה הכול שונה (לא אמרו מה), כלומר: הוא לא מכיר בשערך, תקופת הפחת שלו שונה והוא לא מכיר בסיווג כמוחזק למכירה. מכאן, אנו חייבים למצוא מה סכום הנכס לצורך מס ל-12/13. השאלה היא כיצד נעשה זאת? נעשה זאת באמצעות שחזור ל-30.9.13:

	8,265		נכס בספרים
3,960 ←	(??)		בסיס המס
4,305 ←	??		הפרש זמני
	20%		שיעור המס
נתון	(861)		מס נדחה

זה עדיין לא מספיק טוב, כי לא נתון לנו לכמה שנים הוא מופחת, ולכן: עלינו לשחזר את עלות הנכס ל-6/06 על ידי קרן השערך:

	8,700		נכס בספרים
$\frac{2,160}{0.8} =$	(2,700)		קרן שערך ברוטו
6,000			ע.מ.מ

$$עלות מקורית - 30.6.13 = 14,400 = 6,000 * \frac{5}{12}$$

פחת ל-7.25 שנים - 10,440 = 14,400 - 3,960. מכאן:

$$\frac{10,440}{7.25} = 1,440 \text{ - מס הכנסה}$$

מכאן, שהעלות המופחתת למס הכנסה ל-12/13 היא 3,600 = 1,440 * $\frac{3}{12}$ - 3,960, ולכן: המס

הנדחה בגין קו הייצור ב-12/13:

	6,559		ספרים
(3,600)	(3,600)		בסיס המס
2,959	2,959		הפרש זמני
	20%		שיעור המס
(592)	(592)		מס נדחה

בנוסף, עלינו לחשב את המס הנדחה בגין המבנה. למה? כי בספרים הוא מוגדר כמוחזק למכירה, ולכן: לא מופחת, אבל במס הכנסה הוא ממשיך להיות מופחת כרגיל, ולכן:

עלינו לשחזר את העלות המופחתת של המבנה ל-12/13 לצרכי מס. יש לשים לב שעד 9/13 לא היה הבדל בין הספרים לבין מס הכנסה, ההבדל נוצר רק כתוצאה מהסיווג כמוחזק למכירה, וכדי לבצע את השחזור הנ"ל, עלינו לשחזר את העלות המקורית של המבנה. נגדיר כ-X את העלות המקורית של הנכס :

$$X = 15,000 \quad \leftarrow \quad X - (0.6 * X * 0.8 * \frac{11.75}{20}) = 10,770$$

עלות מופחתת – 12/13 $10,770 - 15,000 * 0.6 * 0.8 * 0.25 / 20 = 10,680$
שחזור מס נדחה :

8,548	ספרים
<u>(10,680)</u>	בסיס המס
(2,132)	הפרש זמני
<u>20%</u>	שיעור המס
426	מס נדחה

$$592 - 426 = 166 \quad \text{סה"כ מס נדחה}$$

(5) נחשב מס נדחה רק בגין קו הייצור (כי אין הפרש זמני בגין המבנה) :

7,395	נכס בספרים
$3,600 - 1,440 * \frac{3}{12} = \underline{(3,240)}$	בסיס המס
4,155	הפרש זמני
<u>20%</u>	שיעור המס
(831)	מס נדחה

שאלה 9-

נדרש א': תחילה, יש לשים לב שפעילות המזון מהווה מגזר עסקי ונפרד, וזהו המונח מ-IFRS-5 שמגדיר פעילות מופסקת.

כללי ההצגה בפעילות מופסקת :

בדו"ח על המצב הכספי- ההצגה תהיה דומה לכל קבוצת מימוש מוחזקת למכירה, כלומר : נכסי הפעילות המופסקת יוצגו במסגרת הנכסים השוטפים, ואילו ההתחייבויות הקשורות לפעילות מופסקת יוצגו במסגרת ההתחייבויות השוטפות. כמו-כן, אין תיקון רטרואקטיבי למספרי ההשוואה בדו"ח על המצב הכספי.

בדו"ח על הרווח הכולל- אנו נציג את כל ההכנסות וההוצאות הקשורות לפעילות המופסקת בשורה אחת, נטו ממס, לאחר הרווח הנקי מפעילות נמשכת, כאשר בשונה מהדו"ח על המצב הכספי, בדו"ח על הרווח הכולל אנו נתקן גם את מספרי ההשוואה ונציג בנפרד.

בשאלה שלנו רואים כי החברה לא טיפלה בדו"חות הכספיים בפעילות הזו כפעילות מופסקת, ולכן : בשלב הראשון עלינו תחילה לבדוק האם יש צורך להכיר בהפסד הון. לפני שנעשה זאת נציין כי בביאור על הפעילות המופסקת אנו מציגים את כל הנתונים בגין הפעילות המופסקת מפורטים כאילו מדובר בחברה רגילה.

		<u>-12/09</u>	
נכסים מוחזקים למכירה - 249,000	{	100,000*20% = 20,000	לקוחות
		100,000*40% = 40,000	מלאי
		400,000*20% = 80,000	ר"ק
		109,000	נב"מ
התחייבויות בגין מופסקת - (161,000)	{	100,000*60% = (60,000)	התחייבויות לבנקים
		80,000*70% = (56,000)	זכאים
		<u>50,000*90% = (45,000)</u>	הלוואות
		88,000	
		<u>92,000</u>	שווי הוגן
		-	ירידת ערך

כל מה שנצטרך לעשות בשאלה, זה לנטרל את הנכסים וההתחייבויות, ההכנסות וההוצאות, ולהציג בנפרד.

דו"ח על המצב הכספי - אין תיקון רטרואקטיבי ל-12/08, כי לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי בדו"ח על המצב הכספי.

<u>12/08</u>	<u>12/09</u>	
<u>נכסים שוטפים</u>		
50,000	80,000	מזומן
90,000	80,000	לקוחות (80%)
110,000	60,000	מלאי (60%)
<u>-</u>	<u>249,000</u>	נמ"ל (חושב)
250,000	469,000	
<u>נכסים לא שוטפים</u>		
200,000	320,000	ר"ק (80%)
<u>100,000</u>	200,000-109,000 = <u>91,000</u>	נב"מ
300,000	411,000	
<u>התחייבויות שוטפות</u>		
(80,000)	(40,000)	התחייבות-בנקים (40%)
(60,000)	(24,000)	זכאים (30%)
<u>-</u>	<u>(161,000)</u>	התחייבויות-נמ"ל (חושב)
(140,000)	(225,000)	

<u>12/08</u>	<u>12/09</u>	
		<u>התחייבויות לא שוטפות</u>
(60,000)	(5,000)	הלוואות לז"א (10%)
		<u>הון עצמי</u>
(290,000)	(570,000)	בעלים
<u>(60,000)</u>	<u>(80,000)</u>	זשמ"ש
(250,000)	(650,000)	

דו"ח על הרווח הכולל - הפעם בניגוד לדו"ח על המצב הכספי, יש לנטרל גם את ההכנסות וההוצאות של 2008 השייכות לפעילות המופסקת ולהציגן בנפרד.

<u>2008</u>	<u>2009</u>	
490,000	700,000	מכירות (70%)
<u>(120,000)</u>	<u>(120,000)</u>	עלות המכר (40%)
370,000	580,000	רווח גולמי
(30,000)	(60,000)	הוצ' הנהלה (30%)
<u>45,000</u>	<u>135,000</u>	הכנסות אחרות (90%)
385,000	655,000	רווח תפעולי
<u>(90,000)</u>	<u>(60,000)</u>	הוצ' מימון (60%)
295,000	595,000	רווח לפני מס
<u>(118,000)</u>	<u>(238,000)</u>	הוצ' מס (א) (40%)
177,000	357,000	רווח נקי מפעילות נמשכת
<u>(57,000)</u>	<u>(27,000)</u>	הפסד מפעילות מופסקת PN
120,000	330,000	רווח נקי

(א) לפי נתוני השאלה, ברוו"ה הוצ' המס בכל שנה חלקי הרווח לפני מס הן בדיוק 40%, שזהו שיעור המס, ולכן : נכפול את הרווח לפני מס מכל אחת מהפעילויות (נמשכת ומופסקת) ב- 40% כדי לקבל את הוצ' המס.

חלוקות

<u>2008</u>			<u>2009</u>		
<u>סה"כ</u>	<u>פ. מופסקת</u>	<u>פ. נמשכת</u>	<u>סה"כ</u>	<u>פ. מופסקת</u>	<u>פ. נמשכת</u>
90,000	(90%) (51,300)	PN 141,300	280,000	(90%) (24,300)	PN 304,300
30,000	(10%) (5,700)	PN 37,500	50,000	(10%) (2,700)	PN 52,700

נדרש ב' : ביאור פעילות מופסקת.

דו"ח על המצב הכספי

-12/09

נמ"ל

לקוחות 20,000

מלאי 40,000

ר"ק 80,000

נב"מ 109,000

← (למעשה הביאור מראה את הפירוט של הנמ"ל בסעיפים ספציפיים) 249,000

התחייבויות-נמ"ל

בנקים (60,000)

זכאים (56,000)

הלוואות (45,000)

(161,000)

ביאור בדו"ח על הרווח הכולל

<u>2008</u>	<u>2009</u>	
210,000	300,000	מכירות (30%)
<u>(180,000)</u>	<u>(180,000)</u>	עלות המכר (60%)
30,000	120,000	רווח גולמי
(70,000)	(140,000)	הוצי הנהלה (70%)
<u>5,000</u>	<u>15,000</u>	הכנסות אחרות (10%)
(35,000)	(5,000)	הפסד תפעולי
<u>(60,000)</u>	<u>(40,000)</u>	הוצי מימון (40%)
(95,000)	(45,000)	הפסד לפני מס
<u>38,000</u>	<u>18,000</u>	הכנסות מס 40%
(57,000)	(27,000)	

4.7.2016 - שלמה דאובר

שאלה -10

נדרש 1 :

30,600	(1)	השקעה באסף
8,400	(2)	מוניטין
44,100	(3)	זשמ"ש
2,000*5 =	(10,000)	מניות באוצר

נדרש 2 : (4)נכסים שוטפים

26,000-11,000 =	15,000	מזומן
	15,000	ני"ע סחירים
68,000-32,000 =	36,000	לקוחות, נטו
36,000-20,000 =	16,000	חייבים
62,000-17,000 =	45,000	מלאי
	<u>102,000</u>	נמ"ל
	229,000	

נכסים לא שוטפים

	30,600	השקעה באסף
125,000-35,000 =	90,000	רכוש קבוע
	<u>84,000</u>	מוניטין
	<u>129,000</u>	
	358,000	סך המאזן

התחייבויות שוטפות

40,863-16,000 =	24,863	אשראי-ז"ק
66,000-36,000 =	30,000	זכאים
	<u>52,000</u>	התחייבות-נמ"ל
	106,863	

התחייבויות לא שוטפות

191,000 הלוואות-ז"א

הון עצמי

	100,000	הון מניות
	(10,000)	מניות באוצר
PN	<u>(73,963)</u>	עודפים
PN	16,037	בעלים
	<u>44,100</u>	זשמ"ש
PN	<u>60,137</u>	
	358,000	סך המאזן

הסברים :

(1) כל ההפרש בין התמורה במועד הרכישה לשווי המאזני מהווה פרוייקט מו"פ שהחברה לא התחילה להפחית אותו, ואין בגינו ירידת ערך. המסקנה היא שהתנועה בחשבון ההשקעה

$$30,000 + 8,000 * 30\% * \frac{3}{12} = 30,600$$

מורכבת מעלות הרכישה בתוספת רווחי אקוויטי

(2) אין מוניטין בגין חברת ליאור, מכיוון שהחברה הקימה את חברת ליאור. המסקנה היא שהמוניטין הוא רק בגין חברת אייל. נתון המוניטין ל-12/08 בדו"ח על המצב הכספי המאוחד בסך 8,400. כמו-כן, מכיוון שנאמר מפורשות בנתון ג' כי ב-12/09 נמצא שאין צורך בירידת ערך של המוניטין, המסקנה היא שגם ב-12/09 המוניטין עומד על 8,400.

(3) מכיוון שליאור מוחזקת ב-100% על-ידי החברה, הזשמ"ש הוא רק בגין אייל. כמו-כן, נאמר בשאלה שכל עודף העלות בגין אייל במועד צירוף העסקים מייצג מוניטין בלבד, כאשר המוניטין שייך אך ורק לבעלים, וזאת מאחר שהזשמ"ש מוצג לפי חלקו היחסי בנכסים המזוהים נטו. מכאן, שהתרומה של חברת אייל תהיה שווה להון העצמי שלה:

$$147,000 * 30\% = 44,100$$

(4) נתון הדו"ח על המצב הכספי המאוחד ל-12/09, אבל הבעיה היחידה היא שחברת ליאור לא טופלה במסגרת הדו"ח על המצב הכספי כפעילות מופסקת, ולכן: עלינו לבצע שני דברים:

1. לנטרל את כל הנכסים וההתחייבויות הרשומים בדו"ח על המצב הכספי המאוחד הקשורים לחברת ליאור, ולהציג את ליאור בשתי שורות בלבד: במסגרת הנכסים השוטפים- נמ"ל.
במסגרת ההתחייבויות השוטפות- התחייבויות הקשורות לנמ"ל.
2. רגע לפני הנטרול הנ"ל אנחנו צריכים לבדוק האם יש צורך להכיר בירידת ערך, מכיוון שהחברה לא יישמה את IFRS-5 ולא בדקה זאת.

שלב 1: העמדת כל נכס על התקן הספציפי- הדבר היחידי שאליו יש לשים לב זה שהרכוש הקבוע הופחת בחברת ליאור ואילו בהתאם ל-IFRS-5 אסור היה להפחיתו. כמו-כן, בפתרון השאלה נניח שלא היו רכישות או מכירות של רכוש קבוע במהלך השנה.

-12/09

	פנקסני	הקצאה	לאחר
מזומן	11,000	-	11,000
לקוחות, נטו	32,000	-	32,000
חייבים	20,000	-	20,000 ←
מלאי	17,000	-	17,000
ר"ק	40,000	(18,000)	22,000
אשראי מבנקים	(16,000)	-	(16,000) ← התח' (52,000)
זכאים	(36,000)	-	(36,000)
	68,000	(18,000)	50,000
שווי הוגן נטו	(50,000)		
ירידת ערך	18,000		

מסקנה : במסגרת הדו"ח על המצב הכספי נציג את החברה בשתי שורות בלבד :

נמ"ל 102,000

התחייבות-נמ"ל (52,000)

שאלה 11-

הנדרש הוא דו"ח על המצב הכספי ודו"ח על הרווח הכולל המאוחד לשנת 2009. ב-1.1.09 א' רוכשת את ב' למטרת מכירה. חברה ב' מהווה קבוצת מימוש. בנוסף, היא מקיימת את התנאים לפעילות מופסקת. הנדרש הוא דו"חות מאוחדים, ולכן : נבצע כללי איחוד דו"חות :

שלב 1 : עודף עלות-

תמורה 60,000

הון עצמי (40,000)

20,000

ייחוס עו"ע :

חברה ב' (נמ"ל) 20,000 = 90,000-30,000-40,000

מוניטין -

20,000

את עודף העלות בגין כל חברה ב' יש לפתוח ל-2 :

1. עודף עלות בגין נכסי חברה ב'.

2. עודף עלות בגין התחייבויות חברה ב'.

זאת, כי במאזן המאוחד חברה ב' לא מוצגת כמספר אחד, אלא כשני מספרים :

1. נכסי קבוצת מימוש- במסגרת הנכסים השוטפים (נכסי ב').

2. התחייבויות קבוצת מימוש (התחייבויות של ב').

השאלה היא איך מבצעים את הפיצול הזה?

נכסי ב' 20,000 PN

התחייבויות ב' - 30,000-30,000 =

עודף עלות 20,000

את עודף העלות בגין חברה ב' אנחנו פותחים קודם כל לעודף עלות בגין התחייבויות של חברה ב' שמייחסים לפי שווי הוגן ברוטו, ואז כ-PN מקבלים את עודף העלות בגין נכסי ב'. מכאן, שעלויות המכירה מיוחסות לנכסי ב' ולא להתחייבויות של ב'. יש לשים לב שעודף העלות הזה לא מופחת.

שלב 2 : אירועים מיוחדים-

1. ביטול השקעה (60,000) ← ע"ח א'
 2. 1/09 - נפעיל את כללי המדידה לראשונה :
שלב 1 : נעמיד כל נכס על התקן המתאים :

פנקסני

70,000	נכסים
(30,000)	התחייבויות
<u>20,000</u>	עודף עלות
60,000	
<u>60,000</u>	שווי הוגן נטו
-	ירידת ערך

31.12.09 - נפעיל את כללי המדידה העוקבת :

שלב 1 : נעמיד כל נכס והתחייבות על התקן המתאים :

פנקסני

80,000	ר"ק
20,000	נכסים כספיים
(40,000)	התחייבויות כספיות
<u>20,000</u>	עודף עלות
80,000	
<u>85,000</u>	שווי הוגן נטו
-	ירידת ערך

שלב 3 : חלוקות- אין, כי א' מחזיקה 100% מ-ב'.

שלב 4 : הצגה-דו"ח על הרווח הכולל המאוחד

2,000,000	מכירות
<u>(800,000)</u>	עלות המכר
1,200,000	רווח גולמי
<u>(790,000)</u>	הוצ' הנהלה
410,000	רווח מפעילות נמשכת
<u>20,000</u>	רווח מפעילות מופסקת
430,000	רווח נקי

<u>דו"ח על המצב הכספי</u>	
	<u>נכסים שוטפים</u>
	נכסים כספיים
	נמ"ל
900,000	
80,000+20,000+20,000 =	<u>120,000</u>
1,020,000	
	<u>נכסים לא שוטפים</u>
	רכוש קבוע
290,000	
	<u>התחייבויות שוטפות</u>
	התחייבויות כספיות
(100,000)	
	התחייבות-קבוצת מימוש
<u>(40,000)</u>	
(140,000)	
PN	<u>(1,170,000)</u>
	<u>הון עצמי</u>
	-