

סיכומי שיעור 2015-2016 סמסטר ב'

רכוש קבוע IAS-16

סיכום ועריכה: אריה אברמוביץ'

שיעור מספר 1 - 16.5.2016**מדידה במועד ההכרה לראשונה**

במועד ההכרה לראשונה אנו מודדים את הרכוש הקבוע לפי עלות. עלות היא המזומנים ששולמו או שווי הוגן של תמורה אחרת אשר הועברה.

דגש: חושבים על מה ששולם ולא על מה שהתקבל, כך לדוגמא: אם נרכש רכוש קבוע ששווי ההוגן 100 ושולם עליו רק 80, הוא יירשם לפי 80.

דגשים נוספים:

1. העלות כוללת את כל העלויות עד אשר הנכס מגיע למקום ולמצב כך שהוא יכול לפעול באופן שאליו התכוונה ההנהלה. זה כולל עלויות עסקה, הובלה, הקמה, היוון עלויות אשראי לפי IAS-23, אומדן ראשוני של עלויות שיקום ופינוי שהן לא לצורך ייצור מלאי.
2. עלויות רכוש קבוע אינן כוללת עלויות מכירה, שיווק, פרסום, קידום מכירות, הצגת מוצר/מתקן חדש, הכשרת עובדים, בזבוז חומרים, בזבוז עבודה וכו'.
3. אם הרכוש הקבוע נרכש באשראי עלינו להפריד בין מרכיב העלות לבין מרכיב הריבית. מרכיב העלות זה אותו סכום שהיה משולם אם היינו רוכשים במזומן. יש הקלה שאם הרכוש הקבוע נרכש בתנאי אשראי רגילים, אז לא מבצעים את ההפרדה, הכול נרשם כעלות רכוש קבוע.
4. אם הרכוש הקבוע נרכש באמצעות מענק הוני, פועלים לפי IFRS-2 ואז הוא נרשם לפי השווי ההוגן שלו (מה שהתקבל) ורק אם הוא לא ניתן לאומדן מהימן, הוא נרשם לפי השווי ההוגן של המכשיר ההוני.

עקרונות בסיסיים בקשר לפחת

1. הפחת מתחיל כאשר הנכס הגיע למצב כך שהוא יכול לפעול באופן שאליו התכוונה ההנהלה. אין שום משמעות אם הופעל בפועל או לא. הרעיון הוא מדידת פוטנציאל השירות של הנכס בין אם הוא מופעל ובין אם לא.
2. אם חלה הפסקה זמנית בשימוש בנכס, ממשיכים להפחית בגלל פוטנציאל השירות.
3. הפחת נמשך עד המוקדם מבין:
 - א. גריעת הנכס.
 - ב. סיווג הנכס כמוחזק למכירה לפי IFRS-5.
4. הפחת הוא לאורך החיים השימושי בניגוד לאורך חיים כלכלי. אורך חיים שימושי נקבע לפי כוונת ההנהלה להשתמש בנכס והוא בהכרח שווה/קצר מאורך חיים כלכלי.
- בתום כל שנת כספים לפחות יש לאמוד מחדש את אורך החיים השימושי ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן. באופן עקרוני, שינוי אומדן אנחנו מחילים מתחילת רבעון, אלא אם כן הוא נובע מאירוע ספציפי, ואז מחילים אותו מאותו היום.
5. ערך שייר- הסכום שהיה מתקבל היום ממכירת הנכס, אבל לא במצבו היום, אלא במצבו שצפוי להיות בתום חייו השימושיים. ערך שייר לא מופחת.

בתום כל שנת כספים לפחות יש לאמוד את ערך השייר, ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן. אם בשלב מסויים השייר גבוה מהעלות המופחתת, פשוט לא ממשיכים להפחית.

6. שיטות פחת- קו ישר, סכום ספרות השנים היורד, שיטת התפוקה, אחוז קבוע מהיתרה הפוחתת.

שיטת התפוקה- התפוקה בפועל חלקי סך התפוקה הצפויה, לדוגמא: רכוש קבוע נרכש תמורת 100,000 ₪. סך התפוקה הצפויה- 1,000,000 יחידות. בשנה הראשונה התפוקה

$$\text{בפועל היא } 100,000 \text{ יחידות. מכאן שהפחת הוא } 10,000 = 100,000 * \frac{100,000}{1,000,000}$$

זו השיטה היחידה שבה אם הרכוש הקבוע לא פועל, אז אין פחת.

סכום ספרות השנים היורד- נניח שאורך החיים 5 שנים. אז או שנסכום את הספרות (15)

$= 1+2+3+4+5$ או שנשתמש בנוסחא $\frac{n(n+1)}{2}$, וגם נקבל $15 = \frac{6*5}{2}$. בשנה הראשונה

מפחיתים $\frac{5}{15}$, בשנה השנייה $\frac{4}{15}$ וכן הלאה.

אחוז קבוע מהיתרה הפוחתת- זהו אחוז שבו אנחנו מכפילים את העלות המופחתת, כדי לקבל את הפחת, לדוגמא: ב-1/15 הישות רכשה מכונה תמורת 100,000. ערך השייר- 10,000 והיא מופחתת ל-3 שנים בשיטת אחוז קבוע מהיתרה הפוחתת.

ראשית נמצא את האחוז: $I(N:3, PV:-100.000, FV:10,000) = 53.58\%$

כעת, נחשב את הפחת לכל שנה:

שנה	פחת	יתרה
1	INT(1) = 53,584	BAL(1) = 46,416
2	INT(2) = 24,872	BAL(2) = 21,544
3	INT(3) = 11,544	BAL(3) = 10,000

בכל מקרה, בתום כל שנת כספים לפחות, עלינו לבדוק את שיטת הפחת, ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן.

7. בניין- לצורך הפחת, אנחנו מפרידים בין הקרקע לבין המבנה, כאשר המבנה מופחת כרגיל לאורך החיים השימושי, ואילו הקרקע בדר"כ לא מופחתת. היא מופחתת כשהיא משמשת להטמנת אשפה, לפסולת גרעינית והיותר נפוץ הוא כאשר הישות חוכרת בחכירה הונית קרקע והיא צריכה להחזיר אותה בתום החכירה. במקרה כזה מפחיתים אותה לאורך חיי החכירה.

8. הצגת הפחת- כעיקרון, פחת מוצג ברווח והפסד. בגין חברה יצרנית זה חלק מעלות המכר, בגין חברה מסחרית זה חלק מהוצאות מכירה או הוצאות הנהלה.

אם הרכוש הקבוע משמש בייצור של נכס אחר, אז הפחת הוא חלק מהעלות של הנכס האחר. פקודת היומן תהיה:

ח' ר"ק

ז' פחת נצבר

ולא :

ח' הוצ' פחת

ז' פחנ"צ

דוגמא כוללת: ב-1/15 רכשה ישות מכונה תמורת 100,000 ₪ המופחתת ל-10 שנים בקו ישר. ערך שייר-10,000 ₪. ב-1.4.16 היא ביצעה את השינויים הבאים: ערך שייר-15,000 ₪, אורך חיים שנותר-5 שנים, שיטת הפחת- סכום ספרות שנים יורד. נדרש: חשב את הוצאות הפחת לשנת 2016.

פתרון:

$$\text{רבעון 1- הפחת מבוסס על האומדנים הישנים: } 2,250 = (100,000-10,000) \cdot \frac{0.25}{10}$$

רבעונים 2-4 עלינו ראשית למצוא את העלות המופחתת ל-31.3.16: $100,000-2,250 \cdot 5 = 88,750$

$$\text{כעת, הפחת הוא } 18,438 = (88,750-15,000) \cdot \frac{5}{15} \cdot \frac{9}{12}$$

$$2,250+18,438 = 20,688 \quad \text{סך הוצאות הפחת לשנת 2016}$$

$$88,750-18,438 = 70,312 \quad \text{עלות מופחתת ל-31.12.16}$$

עקרונות בסיסיים בקשר לפחת – המשך

9. גישת הרכיבים- IAS-16 קובע שלצרכי פחת יש לפצל את הנכס לרכיבים משמעותיים. לכל רכיב משמעותי יש לחשב שייר ולבחור שיטת פחת ולקבוע את אורך החיים השימושי. כל הרכיבים הלא משמעותיים גם יחד מכונים "שארית" ומופחתים לפי אורך חיים ממוצע.

חשוב להבין שרכיב זה לא נכס. אנחנו לא מציגים כל רכיב בפני עצמו בדו"ח, אלא הם נועדו אך ורק כדי ליצור פחת מדויק יותר.

דוגמא: ב-1/14 רכשה הישות אנייה בסכום של 1,000,000 ₪. הרכיבים המשמעותיים:

גוף- 400,000, מופחת ל-20 שנים בקו ישר.

מנוע- 450,000, מופחת ל-10 שנים בקו ישר.

מושבים- 90,000, מופחתים ל-3 שנים בקו ישר.

שארית- 60,000, מופחתת ל-6 שנים בקו ישר.

נדרש: חשב את הוצאות הפחת.

$$\text{פתרון: } 105,000 = \frac{400,000}{20} + \frac{450,000}{10} + \frac{90,000}{3} + \frac{60,000}{6}$$

10. החלפות בפרקי זמן קבועים- אם רכיב מסויים מוחלף בפרקי זמן קבועים, אז זה אורך החיים השימושי שלו. השאלה היא מה יקרה ברגע שהוא מוחלף? התשובה היא שהרכיב החדש יירשם כחלק מעלות הנכס, ויש לגרוע את הרכיב הישן. אם ההחלפה בוצעה בדיוק בזמן, הגריעה לא תיצור רווח/הפסד, אבל אם היא הוקדמה ייוצר הפסד.
דוגמא: בנתוני הדוגמא הקודמת, נניח שב-12/16 הוחלפו המושבים תמורת 100,000 ₪.

נדרש: הצג פקודת יומן ואת העלות המופחתת.

פתרון:

← מושבים חדשים	100,000	ח' אנייה	ז' מזומן
← מושבים ישנים	90,000	ח' פחני"צ	ז' אנייה
	$1,000,000 + 100,000 - 90,000 =$	1,010,000	אנייה
	$400,000 * \frac{3}{20} + 450,000 * \frac{3}{10} + 60,000 * \frac{3}{6} =$	<u>(225,000)</u>	פחני"צ
		785,000	עלות מופחתת

מה היה קורה אם ההחלפה הייתה ב-12/15 (שנה לפני)?

← מושבים חדשים	100,000	ח' אנייה	ז' מזומן
← מושבים ישנים	$90,000 * \frac{2}{3} =$	60,000	ח' פחני"צ
		90,000	ז' אנייה
		30,000	ח' הפסד הון

11. בדיקות- לעיתים, כדי להמשיך להפעיל את הנכס, יש לבצע עליו בדיקות משמעותיות. במקרה הזה הבדיקה תהיה רכיב נפרד, ותופחת לאורך החיים עד לבדיקה הבאה. מכאן ואילך, הטיפול הוא כמו בהחלפה, דהיינו: בבדיקה החדשה נרשום:

ח' ר"ק
 ז' מזומן

בפקודה הזו נגרע את העלות המופחתת של הבדיקה הישנה. אם היא בוצעה בדיוק בזמן, העלות המופחתת שלה היא 0 ואם היא הוקדמה ייוצר הפסד.

מדידה לאחר מועד ההכרה לראשונה

הישות צריכה לבחור בין מודל העלות לבין מודל הערכה מחדש. הבחירה היא ברמה של קבוצת נכסים. הכוונה לקבוצה דומה במהות ובשימוש.

דוגמאות לקבוצות נפוצות: כלי רכב, נדל"ן, מחשוב ועזרי מחשוב, מכונות ייצור וכו'.

מודל העלות- אין חידוש. הנכס מוצג לפי עלות בניכוי פחת נצבר ובניכוי הפרשה לירידת ערך.

מודל הערכה מחדש- הנכס נמדד לפי שווי הוגן בניכוי פחת נצבר ובניכוי הפרשה לירידת ערך.

דגשים:

- שווי הוגן- כהגדרתו ב-IFRS-13: "המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או משולם בהעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק למועד המדידה".
- תדירות השערוך- התקן דורש שלא ייווצר מצב שבו השווי ההוגן של הנכס למועד הדיווח יהיה שונה באופן משמעותי מהערך הפנקסני שלו, במילים אחרות: אנו מבצעים שערוך רק כאשר נוצר שוני משמעותי כאמור, וזה יכול להיות אחת לשנה, לשנתיים ואפילו 5 שנים.
- אחידות- ברגע ששערכנו נכס השייך לקבוצה מסויימת בתקופה קצרה, עלינו לשערך את כל הנכסים בקבוצה (תוך חודשיים-שלושה).
- הטיפול בעלייה וירידה בשווי ההוגן- עלייה בשווי ההוגן נרשמת כעקרון כנגד קרן שערוך, אבל אם קודם לכן הכרנו בהפסד, ראשית נבטל את ההפסד, ורק אח"כ נכיר בקרן. ירידה בשווי ההוגן נרשמת כנגד הקרן עד לאיפוסה, ואח"כ מכירים בהפסד.
- הטיפול בפחת נצבר- שתי אפשרויות:

א. לבטל אותו.

ב. שערוך יחסי.

דוגמא: העלות המופחתת היא כדלקמן:

עלות 100,000

פחנ"צ (10,000)

90,000

שווי הוגן- 108,000.

נדרש: הטיפול בפחת הנצבר לפי שתי האפשרויות:

פתרון:

א. ביטול הפחנ"צ-

ח' פחנ"צ 10,000

ז' ר"ק

ביטלנו את הפחני"צ, כעת נשערך :

$$108,000 - 90,000 = 18,000 \quad \text{ח' ר"ק}$$

ז' קרן שערוד

הצגה

$$108,000 \quad \text{ר"ק}$$

ב. שערוד יחסי-

$$\frac{18,000}{0.9} = 20,000 \quad \text{ח' ר"ק}$$

$$20,000 * 10\% = 2,000 \quad \text{ז' פחני"צ}$$

$$\text{PN} \quad 18,000 \quad \text{ז' קרן שערוד}$$

הצגה

$$100,000 + 20,000 = 120,000 \quad \text{עלות משוערכת}$$

$$10,000 + 2,000 = \underline{(12,000)} \quad \text{פחני"צ}$$

$$108,000$$

6. הטיפול בקרן שערוד - שוב, שתי אפשרויות :

א. להפחית בקצב הפחת.

ב. להפחית בעת גריעת הנכס.

בכל מקרה, פקודת היומן תהיה :

ח' קרן שערוד

ז' עודפים

7. הטיפול במסים נדחים - מס הכנסה פועל לפי מודל העלות, ולכן: השערוד יוצר הפרש

זמני. פקודת היומן :

ח' קרן שערוד

ז' מס נדחה

מכאן ואילך הפחת בספרים גבוה מהפחת למס הכנסה, ההפרש הזמני מצטמצם כתוצאה

מפחת, ולכן: הפקודה תהיה :

ח' מס נדחה

ז' הוצ' מס נדחות

כמובן שאם בהמשך ההפרש הזמני יעלה/ירד כתוצאה משערוד, אז נגדיל/נקטין את המס

הנדחה, כנגד הקרן עצמה.

8. בניין- לצורך השערוך, עלינו לחשוב על הקרקע ועל המבנה כשני נכסים שונים, ובהחלט יכול להיווצר מצב שבגין הקרקע נכיר בקרן שערוך, ובגין המבנה בהפסד, ואסור לקזז ביניהם.
9. קרן שערוך היא ספציפית לנכס מסויים, ואסור לקזז בין קרן של נכס מסויים לבין הפסד של נכס אחר.
10. רכיבים- הם לא נכסים, ולכן : כן מקזזים בין עליית ערך של רכיב מסויים לבין ירידת ערך של רכיב אחר.
11. מכירת נכס משוערד- בתיאוריה, דקה לפני המכירה יש לשערך את הנכס והמשמעות היא שבעת המכירה אין הכרה ברווח. יש הכרה בהפסד בגלל עלויות מכירה (אם יש). בהתאם לפרשנויות, אם הפער בין מחיר המכירה לערך הפנקסני הוא לא משמעותי, ניתן להכיר ברווח. בכל מקרה בעת המכירה נגרע את קרן השערוך לעודפים.

דוגמא: ב-1/15 רכשה חברה א' מכונה תמורת 100,000 ₪. אורך חייה- 10 שנים. הישות בחרה את מודל הערכה מחדש. פחת נצבר מבוטל בעת הערכה מחדש, קרן שערוך מופחתת בקצב הפחת. שיעור המס- 25%. שווי הוגן ל-12/15- 108,000, ל-12/16- 88,000, ל-12/17- 63,000, ל-12/18- 90,000.

נדרש: הצג פקודות יומן והצג את היתרות המאזוניות הרלוונטיות.

פתרון:

2015

ח' מכונה 100,000
ז' מזומן

$$100,000 * \frac{1}{10} = 10,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

ז' פחני"צ

ח' פחני"צ 10,000
ז' ר"ק

שערוך

שווי הוגן 108,000
ערך פנקסני (90,000)
18,000

ח' מכונה 18,000
ז' קרן שערוך

טיפול במס

$$18,000 * 25\% = 4,500 \quad \text{ח' קרן שערוד}$$

ז' מס נדחה

הצגה

108,000	מכונה
(4,500)	מס נדחה
(13,500)	קרן שערוד

2016

$$108,000 * \frac{1}{9} = 12,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

ז' פחנ"צ

$$13,500 * \frac{1}{9} = 1,500 \quad \text{ח' קרן שערוד}$$

ז' עודפים

שערוד

12,000	ח' פחנ"צ
	ז' מכונה

$$108,000 * \frac{8}{9} = \underline{(96,000)}$$

88,000	שווי הוגן
(96,000)	ערך פנקסני
(8,000)	

$$\frac{13,500 * 8}{0.75 * 9} = 16,000 \quad \text{קרן ברוטו}$$

המשמעות היא שיש מספיק קרן שערוד, ולכן : פקודת היומן :

8,000	ח' קרן שערוד
	ז' מכונה

טיפול במס- נבצע תנועה :

י.פ. (4,500)

$$8,000 * 25\% = 2,000 \quad \text{כנגד קרן שערוד}$$

PN 500 כנגד הוצ' מס

$$25\% * (88,000 - 100,000 * \frac{8}{10}) = (2,000) \quad \text{י.ס.}$$

הערה : אפשר למצוא את הוצאות המס הנדחות בסך 500, גם בצורה הבאה :

הוסף :

פחת בספרים 12,000

הפחת :

פחת לצרכי מס (10,000)

הפרש זמני 2,000

שיעור המס 25%

500

מכיוון שהפחת למס הכנסה נמוך יותר, שילמנו יותר מדי מס. כדי שהמס האפקטיבי יהיה שווה לתיאורטי, יש להקטין את הוצאות המס. בכל מקרה, פקודת היומן תהיה :

ח' מס נדחה 2,500

ז' קרן שערוד 2,000

ז' הוצ' מס נדחות 500

הצגה

מכונה 88,000

מס נדחה (2,000)

קרן שערוד (6,000) $75\% * (88,000 - 100,000 * \frac{8}{10}) =$

2017

ח' הוצ' פחת 11,000 $88,000 * \frac{1}{8} =$

ז' פחני"צ

ח' קרן שערוד 750 $6,000 * \frac{1}{8} =$

ז' עודפים

שערוד

ח' פחני"צ 11,000

ז' מכונה

שווי הוגן 63,000

ערך פנקסני (77,000) $88,000 * \frac{7}{8} =$

(14,000)

$$\frac{6,000 \cdot 7}{0.75 \cdot 8} = 7,000 \quad \text{קרן ברוטו}$$

7,000 ח' קרן שערוד

7,000 ח' הפסד הון

14,000 ז' מכונה

טיפול במס

(2,000) י.פ

$$7,000 \cdot 25\% = 1,750 \quad \text{כנגד קרן שערוד}$$

PN 2,000 הוצ' מס

$$25\% \cdot (63,000 - 100,000 \cdot \frac{7}{10}) = 1,750 \quad \text{י.ס}$$

הערה: נמצא באופן בלתי-תלוי את ה-2,000 הנ"ל:

הוסף:

11,000 פחת בספרים

7,000 הפסד הון

הפחת:

(10,000) פחת לצרכי מס

8,000

25% שיעור המס

2,000

3,750 ח' מס נדחה

1,750 ז' קרן שערוד

2,000 ז' הוצ' מס נדחות

הצגה

63,000 מכונה

1,750 מס נדחה

2018

$$63,000 \cdot \frac{1}{7} = 9,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

ז' פחני"צ

שערוד

ח' פחנ"צ 9,000
ז' מכונה

שווי הוגן 90,000

ערך פנקסני $63,000 \times \frac{6}{7} =$ (54,000)

36,000

ח' מכונה 36,000

ז' רווח הוגן $7,000 \times \frac{6}{7} =$ 6,000

ז' קרן שערוד 30,000

טיפול במס

י.פ. 1,750

כנגד קרן שערוד $30,000 \times 25\% =$ (7,500)

כנגד הוצ' מס PN (1,750)

י.ס. $25\% \times (90,000 - 100,000 \times \frac{6}{10}) =$ (7,500)

הערה: נמצא באופן בלתי-תלוי את ה-1,750:

הוסף:

פחת בספרים 9,000

הפחת:

רווח הוגן בספרים (6,000)

פחת לצרכי מס (10,000)

(7,000)

25% שיעור המס

(1,750)

ח' קרן שערוד 7,500

ח' הוצ' מס נדחות 1,750

ז' מס נדחה 9,250

הצגה	
מכונה	90,000
מס נדחה	(7,500)
קרן שערוד	$(22,500) = 75\% * (90,000 - 100,000 * \frac{6}{10})$

מעבר בין מודלים- בהתאם להוראות IAS-8, מעבר בין שיטה לשיטה אפשרי רק אם השיטה החדשה מייצגת באופן המהימן ביותר את תבנית ההטבות הצפויות מהנכס. קשה לראות כיצד ישות יכולה להצדיק מעבר ממודל הערכה מחדש למודל העלות. נראה שהמעבר הזה הוא בלתי אפשרי. בכל מקרה, אם ישות מצליחה להצדיק זאת, נטפל כתיקון רטרואקטיבי. לגבי מעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש, יש הקלה ומבצעים אותו מכאן ואילך (אותו יום ולא תחילת רבעון). הסיבה להקלה היא שהתקן מנסה לעודד מדידה לפי שווי הוגן. בנוסף, יש בעיה פרקטית לתקן רטרואקטיבית, כי יש בעיה למדוד שווי הוגן אחורה.

גריעה של רכוש קבוע

אנו גורעים רכוש קבוע כאשר מפסיקות להיות צפויות בגינו הטבות כלכליות. זה יכול להיות כתוצאה ממכירה, נטישה, החכרה בחכירה הונית. במועד הגריעה נחשב רווח הון על-ידי הפער בין מחיר המכירה בניכוי עלויות מכירה לבין הערך הפנקסני. אם הרכוש הקבוע נמכר באשראי, יש להפריד בין התמורה מהמכירה לבין מרכיב הריבית. אין כאן את ההקלה של תנאי אשראי רגילים כמו ברכישה. אם מדובר על נכס משוער, יש לגרוע את קרן השערוד לעודפים.

סוגיות ברכוש קבוע

1. החלפת רכוש קבוע- העיקרון המנחה הוא שהנכס החדש נרשם לפי השווי ההוגן של הנכס הנמסר +/- מזומן.
חריגים:
 - א. אם השווי ההוגן של הנכס החדש מהימן יותר, נרשום את הנכס החדש לפי השווי שלו. במקרה הזה המדידה של הרכוש הקבוע לא תושפע מהמזומן. המזומן ישפיע על גובה רווח הון.
 - ב. אם אין אפשרות לאמוד את השווי ההוגן של אף אחד מהנכסים או אם העסקה אינה נושאת אופי מסחרי, אז הנכס החדש יירשם לפי העלות המופחתת של הישן פלוס/מינוס המזומן. המשמעות היא שאין הכרה ברווח או הפסד הון.
2. נכסים המיועדים להפקת דמי שכירות ואשר במהלך העסקים הרגיל נמכרים בתום התקופה (חברות ליסינג)- בתקופת השכירות נציג כרכוש קבוע, ובתום תקופת השכירות שננה את הייעוד למלאי, ואז המכירה תהיה כמלאי.

דוגמא : ב-1/15 רכשה הישות (חברת הליסינג) כלי רכב תמורת 100,000 ₪. בכוונתה להשכיר ל-3 שנים, ואז למכור. ערך השייר- 10,000 ₪. ב-1/18 היא מכרה תמורת 12,000 ₪.

נדרש : פקודות יומן.

פתרון :

שנת 2015

ח' ר"ק 100,000
ז' מזומן

שנים 2015-2017

ח' הוצ' פחת 30,000 $= \frac{1}{3} * (100,000 - 10,000)$
ז' פחני"צ

31.12.17 - נבצע שינוי ייעוד. פקודת היומן :

ח' מלאי 10,000
ז' ר"ק

או :

ח' מלאי 10,000
ח' פחני"צ 90,000
ז' ר"ק 100,000

שנת 2018

ח' מזומן 12,000
ז' מכירות

ח' ע. המכר 10,000
ז' מלאי

3. שילוב בין IAS-16 לבין IAS-36 - נבחין בין מודל העלות לבין מודל הערכה מחדש : **מודל העלות** - כאשר יש סימן לירידת ערך, נשווה בין העלות המופחתת המקורית לבין הסכום בר השבה.

אם הסכום בר השבה נמוך יותר, נכיר בהפסד הון. פקודת היומן :

ח' הפסד הון
ז' הפרשה

מס הכנסה אינו מכיר בכך, ולכן : עלינו ליצור מסים נדחים :

ח' מס נדחה

ז' הוצ' מס נדחות

מכאן ואילך, פקודת הפחת תהיה :

ח' הוצ' פחת

ח' הפרשה

ז' פחנ"צ

ההפרש הזמני מצטמצם, ולכן :

ח' הוצ' מס

ז' מס נדחה

אם בשלב מאוחר יותר, יש סימנים שליליים/חיוביים נמדוד את הסכום בר ההשבה ובמידת הצורך נגדיל/נקטין את ההפרשה כנגד רווח/הפסד הון.
דוגמא: ב-1/15 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪, מופחתת ל-10 שנים. החל מ-12/15 יש סימנים לירידת/עליית ערך. הסכום בר ההשבה ב-12/15 - 81,000, ב-12/16 - 79,200, ב-12/17 - 75,000. שיעור המס - 25%.
נדרש: פקודות יומן והצגה.

פתרון:

2015

ח' מכונה 100,000
 ז' מזומן

ח' הוצ' פחת 10,000
 ז' פחנ"צ

$$100,000 * \frac{1}{10} =$$

בדיקת ירידת ערך

ערך פנקסני 90,000

סב"ה (81,000)

הפרשה 9,000

ח' הפסד הון 9,000

ז' הפרשה

טיפול במס - מס הכנסה אינו מכיר בהפרשה, ולכן :

$$9,000 * 25\% = 2,250 \quad \text{ח' מס נדחה}$$

ז' הוצ' מס נדחות

הצגה

עלות 100,000

פחנ"צ (10,000)

הפרשה (9,000)

81,000

מס נדחה 2,250

2016

$$81,000 * \frac{1}{9} = 9,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

$$9,000 * \frac{1}{9} = 1,000 \quad \text{ח' הפרשה}$$

ז' פחנ"צ 10,000

בדיקת ירידת ערך

עלות מופחתת מקורית 80,000

סב"ה (79,200)

הפרשה צ"ל 800

$$9,000 * \frac{8}{9} = \underline{8,000} \quad \text{הפרשה על}$$

רווח הון (7,200)

ח' הפרשה 7,200

ז' רווח הון

טיפול במס - המס הנדחה צריך לעמוד על $200 = 800 * 25\%$, הוא רשום על 2,250, ולכן :

צריך להקטין אותו ב-2,050. פקודת היומן :

ח' הוצ' מס נדחות 2,050

ז' מס נדחה

<u>הצגה</u>	
100,000	עלות
(20,000)	פחנ"צ
<u>(800)</u>	הפרשה
79,200	
200	מס נדחה
<u>2017</u>	
$79,200 \times \frac{1}{8} = 9,900$	ח' הוצ' פחת
$800 \times \frac{1}{8} = 100$	ח' הפרשה
10,000	ז' פחנ"צ

<u>בדיקת ירידת ערך</u>	
70,000	ע.מ.מ
<u>(75,000)</u>	ס.ב.ה
-	הפרשה צ"ל
$800 \times \frac{7}{8} = 700$	<u>700</u> הפרשה על
(700)	רווח הון
700	ח' הפרשה
	ז' רווח הון

טיפול במס - יתרת המס הנדחה צריכה להיות 0. מאחר שרשום 200, אז פקודת היומן :

200	ח' הוצ' מס נדחות
	ז' מס נדחה

<u>הצגה</u>	
100,000	עלות
(30,000)	פחנ"צ
<u>(0)</u>	הפרשה
70,000	

מודל הערכה מחדש - יש לשים לב שבהתאם ל-IAS-16 אנחנו משערכים לשווי הוגן. IAS-36 לעומת זאת מדבר על סכום בר השבה שזה הגבוה מבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה לבין שווי שימוש. ברור שהשווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה תמיד יותר נמוך

מהשווי ההוגן, ולכן: תיתכן ירידת ערך, אבל זה לא הכרחי שתהיה ירידת ערך, כי שווי השימוש יכול להיות גבוה יותר. מבחינה טכנית אנחנו קודם מטפלים ב-IAS-16 ורק אח"כ מפעילים את IAS-36, כאשר מבחינת ירידת ערך וביטול ירידת ערך הכללים הם כמו ב-IAS-16.

דוגמא: ב-1/15 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪ המופחתת ל-10 שנים בקו ישר. המכונה מטופלת במודל הערכה מחדש. פחת נצבר מבוטל בעת הערכה מחדש, קרן שערוד מופחתת בקצב הפחת. החל מ-12/15 יש סימנים לירידת/עליית ערך.

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

נדרש: פקודות יומן והצגה מאזונית.

פתרון:

2015

100,000 ח' ר"ק
ז' מזומן

$$100,000 * \frac{1}{10} = 10,000 \quad \text{ח' הוצ' פחת}$$

ז' פחני"צ

שערוד

10,000 ח' פחני"צ
ז' ר"ק

$$100,000 * \frac{9}{10} = (90,000) \quad \text{ערך פנקסני}$$

36,000

36,000 ח' ר"ק
ז' קרן שערוד

בדיקת ירידת ערך

126,000 שווי הוגן
(117,000) סב"ה
9,000 הפרשה צ"ל

ח' קרן שערוד 9,000
ז' הפרשה

הצגה

עלות משוערכת 126,000
הפרשה (9,000)
117,000

קרן שערוד (27,000) = 36,000-9,000 =

2016

ח' הוצ' פחת $117,000 \times \frac{1}{9} = 13,000$

ח' הפרשה $9,000 \times \frac{1}{9} = 1,000$

ז' פחנ"צ $126,000 \times \frac{1}{9} = 14,000$

ח' קרן שערוד $27,000 \times \frac{1}{9} = 3,000$

ז' עודפים

שערוד

ח' פחנ"צ 14,000
ז' ר"ק

שווי הוגן 88,000

ערך פנקסני $126,000 \times \frac{8}{9} = \underline{(112,000)}$
(24,000)

קרן ברוטו $27,000 \times \frac{8}{9} = 24,000$

יש מספיק קרן שערוד לכל הירידה בשווי ההוגן, ולכן :

ח' קרן שערוד 24,000
ז' ר"ק

בדיקת ירידת ערך

88,000	שווי הוגן
<u>(64,000)</u>	סב"ה
24,000	הפרשה צ"ל
$9,000 \times \frac{8}{9} = 8,000$	הפרשה על
16,000	הפסד הון

מאחר שאין יותר קרן שערוד, אז נרשום את הפקודה כנגד הפסד הון :

16,000 ח' הפסד הון

ז' הפרשה

הצגה

88,000	עלות משוערכת
<u>(24,000)</u>	הפרשה
64,000	

2017

$64,000 \times \frac{1}{8} = 8,000$	ח' הוצ' פחת
$24,000 \times \frac{1}{8} = 3,000$	ח' הפרשה
$88,000 \times \frac{1}{8} = 11,000$	ז' פחני"צ

שערוד

11,000	ח' פחני"צ
	ז' ר"ק
112,000	שווי הוגן
$88,000 \times \frac{7}{8} = 77,000$	ערך פנקסני
35,000	
35,000	ח' ר"ק
14,000	ז' רווח הון
21,000	ז' קרן שערוד

בדיקת ירידת ערך

112,000	שווי הוגן
<u>115,000</u>	סב"ה
-	הפרשה צ"ל
$24,000 \times \frac{7}{8} = 21,000$	הפרשה על
(21,000)	קרן שערוד
21,000	ח' הפרשה
	ז' קרן שערוד

הצגה

112,000	עלות משוערכת
21,000+21,000 =	קרן שערוד
(42,000)	

4. עלויות פירוק, שיקום ופינוי – IFRIC-1 - IAS-16 קובע כי האומדן הראשוני של עלויות פירוק ושיקום נזקף לעלות הנכס. IFRIC-1 מציג הוראות מפורטות לגבי הטיפול בעלויות פירוק ושיקום, ונסכם זאת באמצעות טבלה :

<u>האיור</u>	<u>מודל העלות</u>	<u>מודל הערכה מחדש</u>	<u>הסבר</u>
מועד ההכרה בנכס	ח' ר"ק ז' הפרשה	ח' ר"ק ז' הפרשה	(1)
הכרה בהוצ' מימון	ח' הוצ' מימון ז' הפרשה	ח' הוצ' מימון ז' הפרשה	(2)
שינוי באומדן סכום/עיתוי העלויות/שיעור ההיוון	ח' ר"ק ז' הפרשה	ח' קרן שערוד ז' הפרשה	(3)
<u>מצב 1</u> : ההפרשה גדלה	ח' הפרשה ז' ר"ק	ח' הפרשה ז' קרן שערוד	
<u>מצב 2</u> : ההפרשה קטנה	ח' הפרשה ז' ר"ק	ח' הפרשה ז' קרן שערוד	
<u>מצב 3</u> : לאחר תום חייו השימושיים	ח' הפסד ז' הפרשה	ח' הפסד ז' הפרשה	
תשלום ההתחייבות	ח' הפרשה ז' מזומן	ח' הפרשה ז' מזומן	-

הסברים :

(1) הערך הנוכחי של התשלום הצפוי לפירוק, פינוי ושיקום נזקף לעלות הנכס.
 (2) מכיוון שההפרשה מוצגת לפי ערך נוכחי, אז כרגיל בחלוף הזמן נרשמות הוצאות מימון.

(3) **מצב 1:** אם יש שינוי אומדן בסכום ההפרשה, זה אומר שהזקיפה הראשונית לנכס הייתה שגויה, ולכן: כשינוי אומדן במודל העלות, מתקנים את הזקיפה לנכס. מבחינה תיאורטית, היינו צריכים לעשות אותה פקודת יומן גם במודל הערכה מחדש, אבל יש בעיה כי הרי הנכס עומד על השווי ההוגן, ואם נגדיל אותו, מייד נצטרך להקטין אותו כנגד קרן שערוד, ולכן: מראש פקודת היומן מתבצעת כנגד הקרן. יש לשים לב, שחלים הכללים הרגילים של הקרן, דהיינו: פקודת היומן היא עד איפוס הקרן ואח"כ מכירים בהפסד.

מצב 2: אותו רעיון, הזקיפה הראשונה לנכס הייתה שגויה, ולכן: מתקנים אותו במודל העלות. במקרה הקיצוני בו מאפסים את הנכס, היתרה תירשם כנגד רווח.

במודל הערכה מחדש, הרישום יהיה כנגד קרן שערוד, תוך שני דגשים:
 (א) חלים הכללים הרגילים של קרן השערוד, דהיינו: אם קודם לכן הכרנו בהפסד, ראשית נבטל את העלות המופחתת שלו, ורק אח"כ נכיר בקרן.

(ב) במקרה הקיצוני שבמודל העלות היינו מכירים ברווח, חייבים להכיר באותו רווח בדיוק במודל הערכה מחדש, כי הרווח לא קשור לנכס, אלא לביטול ההתחייבות.

מצב 3: לאחר סיום החיים השימושיים, כל שינוי בהפרשה נרשם כנגד רווח והפסד.

דוגמא: ב-15/1 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000 ₪. אורך החיים השימושי- 4 שנים. בהתאם לחוק, בתום החיים השימושיים עליה לבצע פעולות שיקום ופינוי, העלויות הצפויות- 40,000 ₪. שיעור ההיוון- 10%. ב-16/12 שונה אומדן העלויות ל-48,000, ב-17/12 שונה אומדן העלויות ל-4,000, ב-18/12 שולם בפועל 9,000. השווי ההוגן ב-15/12-150,000, ב-16/12-120,000, ב-17/12-100,000.
נדרש: הצג פקודות יומן תחת שני המודלים.

פתרון:**שנת 2015**

<u>מודל הערכה מחדש</u>	<u>מודל העלות</u>	
100,000	100,000	ח' ר"ק ז' מזומן
27,321	27,321	ח' ר"ק (1) ז' הפרשה
31,830	31,830	ח' הוצ' פחת (2) ז' הפרשה

<u>מודל הערכה מחדש</u>		<u>מודל העלות</u>	
INT(1) =	2,732	2,732	ח' הוצ' מימון ז' הפרשה
			<u>הליך השערות (3)</u>
	31,830	-	ח' פחני"צ ז' ר"ק
	54,509	-	ח' ר"ק ז' קרן שערות
			<u>הצגה</u>
	150,000	95,491	ר"ק נטו
BAL(1) =	(30,053)	(30,053)	הפרשה
	(54,509)	-	קרן שערות
			<u>שנת 2016</u>
	$150,000 * \frac{1}{3} = 50,000$	$127,321 * \frac{1}{4} = 31,830$	ח' הוצ' פחת ז' פחני"צ
INT(2) =	3,005	3,005	ח' הוצ' מימון ז' הפרשה
			ח' קרן שערות
	$54,509 * \frac{1}{3} = 18,169$	-	ז' עודפים
			<u>הליך השערות (4)</u>
	50,000	-	ח' פחני"צ ז' ר"ק
	20,000	-	ח' ר"ק ז' קרן שערות
			<u>שינוי אומדן ההתחייבות (5)</u>
	-	6,611	ח' ר"ק ז' הפרשה

<u>מודל הערכה מחדש</u>		<u>מודל העלות</u>	
	6,611		ח' קרן - ז' הפרשה
<u>הצגה</u>			
	120,000	$127,321 \cdot \frac{2}{4} + 6,611 = 70,272$	ר"ק
	(39,669)	(39,669)	הפרשה
$120,000 - 70,272 =$	(49,728)	-	קרן שערוד
<u>שנת 2017</u>			
$120,000 \cdot \frac{1}{2} =$	60,000	$70,272 \cdot \frac{1}{2} = 35,136$	ח' הוצ' פחת ז' פחנ"צ
$12/16 - INT(1) =$	3,967	3,967	ח' הוצ' מימון ז' הפרשה
$49,728 \cdot \frac{1}{2} =$	24,864	-	ח' קרן שערוד - ז' עודפים
	60,000	-	<u>הליך השערוד (6)</u> ח' פחנ"צ - ז' ר"ק
	40,000	-	ח' ר"ק - ז' קרן שערוד
	-	40,000	<u>שינוי אומדן (7)</u> ח' הפרשה
	-	35,136	ז' ר"ק
	-	4,864	ז' רווח
	40,000		ח' הפרשה
	4,864		ז' רווח
	35,136		ז' קרן שערוד

<u>מודל הערכה מחדש</u>		<u>מודל העלות</u>		<u>הצגה</u>
	100,000	-		ר"ק
	(3,636)	(3,636)		הפרשה
100,000-0 =	(100,000)	-		קרן שערוד
	100,000	-		<u>שנת 2018</u>
				ח' הוצ' פחת
				ז' פחנ"צ
2017-מ – INT(1) =	364	364		ח' הוצ' מימון
				ז' הפרשה
	100,000	-		ח' קרן שערוד
				ז' עודפים
	100,000	127,321+6,611-35,136 =	98,796	<u>גריעת ר"ק</u>
				ח' פחנ"צ
				ז' ר"ק
	BAL(1) =	4,000	4,000	<u>תשלום התחייבות</u>
		9,000	9,000	ח' הפרשה
				ז' מזומן
	PN	5,000	5,000	ח' הפסד הון
<u>הסברים :</u>				
		.PV(N:4, I:10%, FV:40,000) =	27,321	(1)
			$.127,321 \cdot \frac{1}{4} =$	31,830 (2)
			150,000	שווי הוגן (3)
		$127,321 \cdot \frac{3}{4} =$	(95,491)	ערך פנקסני
			54,509	
			120,000	שווי הוגן (4)
		$150,000 \cdot \frac{2}{3} =$	(100,000)	ערך פנקסני
			20,000	

$$\begin{array}{ll} \text{BAL}(2) = 33,058 & \text{(5) יתרה לפני שינוי אומדן} \\ \text{PV}(N:2, I:10\%, FV:48,000) = \underline{39,669} & \text{יתרה אחרי שינוי אומדן} \\ & \text{גידול בהפרשה} \\ & 6,611 \end{array}$$

$$\begin{array}{ll} & \text{(6) שווי הוגן 100,000} \\ & \text{ערך פנקסני (60,000)} \\ 120,000 \cdot \frac{1}{2} = & \\ & 40,000 \end{array}$$

$$\begin{array}{ll} \text{BAL}(1) = 43,636 & \text{(7) יתרה לפני שינוי אומדן} \\ \text{PV}(N:1, I:10\%, FV:4,000) = \underline{3,636} & \text{יתרה אחרי שינוי אומדן} \\ & \text{קיטון בהפרשה} \\ & 40,000 \end{array}$$

שיעור מספר 2 - 23.5.2016

סוגיות ברכוש קבוע – המשך

4. עלויות פירוק, שיקום ופינוי – IFRIC-1 – המשך-

דגשים:

א. מס הכנסה מכיר בעלויות פירוק ושיקום רק כשהן משולמות בפועל, ולכן: עלויות פירוק ושיקום יוצרות הפרש זמני. הנוח ביותר הוא לחשב את המס הנדחה בצורה הבאה: נכס פחות התחייבות בספרים, לעומת בסיס המס, והכול כפול שיעור המס. דוגמא: בנתוני הדוגמא הקודמת, שיעור המס - 25%. נדרש: חשב את יתרת המסים הנדחים ל-12/16.

פתרון:

מודל העלות

$$\begin{array}{ll} \text{בספרים} & 30,603 \\ 70,272 - 39,669 = & \\ \text{בסיס המס} & \underline{(50,000)} \\ 100,000 \cdot \frac{2}{4} = & \\ \text{הפרש זמני} & (19,397) \\ \text{שיעור המס} & \underline{25\%} \\ \text{מס נדחה} & 4,849 \end{array}$$

	<u>מודל הערכה מחדש</u>
120,000-39,669 =	בספרים 80,331
	בסיס המס (50,000)
	הפרש זמני 30,331
	שיעור המס 25%
	מס נדחה (7,583)

- ב. בגין חלוף 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 הוראות IAS-23.
- ג. שווי הוגן ברוטו ונטו- נניח שהישות רוכשת מכונה תמורת 100, עלויות השיקום הנדרשות- 20 ושיעור ההיוון- 0%.

	<u>בספרים</u>
100+20 =	ר"ק 120
	הפרשה (20)

כשמיישמים את מודל ההערכה מחדש, חייבים לדעת מהו השווי של הנכס, ללא קשר להתחייבות. זה מכונה "שווי הוגן ברוטו", כלומר: כמה משתתף יהיה מוכן לשלם על הרכוש הקבוע אם לא נדרוש ממנו את עלויות השיקום. במקרה שלנו, השווי ההוגן ברוטו הוא 120. בהחלט ייתכן מצב שאם שמאי יעריך את שווי הנכס, הוא ייתן שווי הוגן נטו שזה השווי ההוגן של הנכס פחות השווי ההוגן של ההתחייבות, בדוגמא שלנו: 100. אם זו התוצאה שנקבל, חייבים לעבור לשווי הוגן ברוטו באמצעות הוספת ההתחייבות- 20.

בתרגילים אם לא נאמר אחרת, יש להניח שמדובר בשווי הוגן ברוטו.

העברת נכסים מלקוחות – IFRIC-18

הפרשנות עוסקת במצבים שבהם לקוחות מעבירים רכוש קבוע לישות כדי שזו תחבר אותם לרשת ותספק להם שירות על בסיס מתמשך. העסקאות הללו נפוצות בעיקר בחברות תשתית, אבל הפרשנות חלה על כל סוגי החברות.

סוגיות-

- האם מתקיימת הגדרת נכס אצל הישות- על-פי המסגרת המושגית נכס זהו משאב כלכלי שנשלט ע"י הישות, נובע מאירועי 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 התחזוקה של הנכס, מי יישא בהפסדים אם הנכס יתקלקל. במידה וזו הישות, אז מתקיימת הגדרת נכס.

2. בהנחה שמתקיימת הגדרת נכס כיצד הישות תמדוד אותו? היא קיבלה את הנכס ללא תמורה, ולכן : נרשום לפי שווי הוגן.
3. מהו הסעיף הנגדי לנכס? למעשה, מדובר על עסקת החלפה : הישות מקבלת נכס, ובעד הנכס היא מספקת שירות. עלינו לזהות את סוג השירות שהיא מספקת. יכולות להיות שתי אפשרויות או שילוב ביניהן :
- א. עצם החיבור לרשת- אנחנו מזהים אפשרות שכזו כאשר לחיבור יש ערך, למשל : לקוח אחר צריך לשלם עבור החיבור.
- ב. שירות על בסיס מתמשך- האפשרות הזו מאופיינת בהנחה לתקופה מסויימת, ולכן : במועד ההכרה בנכס הפקודה תהיה :

ח' ר"ק

ז' הכני' מראש

בעת מתן השירות :

ח' הכני' מראש

ז' הכני' משירות

4. מה קורה אם הלקוח במקום להעביר את הרכוש הקבוע העביר מזומן כדי שהישות תבנה או תרכוש את הרכוש הקבוע? אין הבדל כלכלי בין העברת רכוש קבוע לבין העברת מזומן. הטיפול החשבונאי הוא זהה. פקודות היומן :

ח' מזומן

ז' הכני' מראש

בעת רכישת הנכס :

ח' ר"ק

ז' מזומן

כאשר יסופק השירות :

ח' הכני' מראש

ז' הכני' משירות

דוגמא : לקוח העביר לחברת חשמל תחנת כוח אשר שוויה ההוגן 1,000,000 ₪, כדי שזו תחבר אותו לרשת. באותו יום, פקודת היומן שנרשום :

ח' ר"ק 1,000,000

ז' הכני' מראש

כעת ננתח מספר מצבים :

1. השירות המזוהה הוא שירות החיבור, והלקוח התחבר באותו יום. פקודת היומן תהיה :

ח' הכני מראש 1,000,000
ז' הכני משירות

2. השירות המזוהה הוא שירות על בסיס מתמשך, שכן במשך 5 השנים הקרובות הישות מספקת הנחה ללקוח, ואז במשך 5 השנים הקרובות נרשום בכל שנה את הפקודה :

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

3. 40% מיוחס לשירות החיבור שבוצע באותו יום, וכל השאר הנחה ל-5 שנים. באותו יום נרשום את הפקודה :

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

במשך 5 השנים הקרובות, בכל שנה נרשום :

ח' הכני מראש 120,000
 $(1,000,000 - 400,000) * \frac{1}{5} =$
ז' הכני משירות

4. זוהה כי הנכס הוא עבור שירות מתמשך, אבל לא נקבעה בחוזה תקופת השירות. במקרה הזה נכיר בהכנסה לאורך חייו השימושיים של הנכס.

דוגמא: קבלן בונה שכונה. לצורך כך, הוא בונה תחנת כוח והוא מעביר אותה לבעלות חברת החשמל, כדי שבהמשך זו תחבר את התושבים לרשת החשמל. מחיר החשמל אחיד בכל הארץ. במקרה הזה אצל חברת החשמל מתקיימת הגדרת נכס, ומכיוון שמחיר החשמל אחיד, אז השירות המזוהה הוא שירות החיבור, ולכן: פקודת היומן תהיה :

ח' ר"ק ← לפי שווי הוגן של התחנה
ז' הכני מראש

בכל פעם שדייר יתחבר, הפקודה תהיה :

ח' הכני מראש
ז' הכני משירות

דוגמא: 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 את הפרשנות.

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

ש.ב.: שאלה מספר 1 בחוברת תרגילים.