

מועד א' (2018) - פתרון שאלת דוחות ביניים

חברת כתום

1. מפעל- הוצאות פחת והתחייבות בגין פירוק ושיקום (עלות המכר, הוצאות מימון והוצאות אחרות)

עלויות פירוק ושיקום

העלות של רכוש קבוע כוללת את האומדן הראשוני של העלויות לפירוק, פינוי של הפריט ושיקום האתר בו ממוקם הפריט, עד למידה בה עלות זו מוכרת כהפרשה בדוחות הכספיים. ההפרשה לעלויות הפירוק והפינוי, שתוכר במועד רכישת או הקמת הרכוש הקבוע, נדרשת להימדד בהתאם לכללי המדידה ב- IAS 37 בדבר הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים ו- IFRIC 1 בדבר שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום, ובהתחייבויות דומות. בהתאם לכך, יש לחשב ערך נוכחי של תזרים המזומנים הצפוי לצאת מהישות המדווחת בעתיד.

יישום מודל הערכה מחדש

ביום 1 בינואר 2018 החברה החליטה ליישם את מודל הערכה מחדש. בהתאם לסעיף 17 ב- IAS 8 יישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם ל- IAS 16 הוא שינוי במדיניות חשבונאית. על אף, ששינוי במדיניות החשבונאית לרוב מטופל באופן רטרואקטיבי, מעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש יטופל בדרך של מכאן ולהבא, תוך ביצוע הערכה מחדש במועד שינוי המדיניות.

הוצאות פחת (עלות המכר):

| | Q2 | Q1 | |
|---|----------------|-------------------|---|
| | (2) -373,418 | (1) -373,418 | נרשם |
| | (4) -384,615 | (3) -387,500 | צ"ל |
| | -11,197 | -14,082 | תיקון |
| התחייבות לפירוק ושיקום 1 בינואר 2013 | | | |
| 5,000,000/1.05 ¹⁵ = | | 2,405,085 | ח. רכוש קבוע |
| | | 2,405,085 | ז. הפרשה לפירוק ושיקום |
| מעגל רכוש קבוע- עלות מופחתת | | | |
| | | 22,405,085 | י.פ 1.1.2013 |
| 20,000,000+2,405,085= | | -7,468,362 | הוצאות פחת 1.1.2013-1.1.2018 |
| 22,405,085/15 ⁵ = | | 14,936,724 | עלות מופחתת 1.1.2018 |
| 22,405,085/15*0.25= | | -373,418 | (1) הוצאות פחת 1.1.2018-31.3.2018 |
| 22,405,085/15*0.25= | | -373,418 | (2) הוצאות פחת 31.3.2018-30.6.2018 |
| | | 14,189,887 | 30.6.2018 |
| מעגל רכוש קבוע- מודל הערכה מחדש | | | |
| | | 14,936,724 | עלות מופחתת 1.1.2018 |
| | P.N. | 563,276 | שערך - קרן הערכה מחדש |
| | | 15,500,000 | שווי הוגן 1.1.2018 |
| 15,500,000/10*0.25= | | -387,500 | (3) הוצאות פחת 1.1.2018-31.3.2018 |
| | | 15,112,500 | 31.3.2018 |
| | P.N. | -112,500 | שערך - קרן הערכה מחדש |
| | | 15,000,000 | שווי הוגן 31.3.2018 |
| 15,000,000/9.75*0.25= | | -384,615 | (4) הוצאות פחת 31.3.2018-30.6.2018 |
| | | 14,615,385 | 30.6.2018 |
| | P.N. | 234,615 | שערך - קרן הערכה מחדש |
| | | 14,850,000 | שווי הוגן 30.6.2018 |
| 563,276-112,500= | | 450,776 | קרן הערכה מחדש Q1 |
| | | 0 | קרן הערכה מחדש Q1 - לאחר הפסד מפירוק ושיקום |
| | | 234,615 | קרן הערכה מחדש Q2 |
| הפרשה לפירוק ושיקום (הוצאות מימון): | | | |
| | Q2 | Q1 | |
| | (6) -38,133 | (5) -37,670 | נרשם |
| | (8) -49,573 | (7) -37,670 | צ"ל |
| | -11,440 | 0 | תיקון |
| הפסד בגין פירוק ושיקום (הוצאות אחרות): | | | |
| | Q2 | Q1 | |
| | 0 | 0 | נרשם |
| | 0 | (9) -481,395 | צ"ל |
| | 0 | -481,395 | תיקון |
| מעגל הפרשה לפירוק ושיקום: (ללא השינוי) | | | |
| | | -2,405,085 | י.פ 1.1.2013 |
| | P.N. | -664,481 | הוצאות מימון 1.1.2013-1.1.2018 |
| 2,405,085*1.05 ⁵ = | | -3,069,566 | 1.1.2018 |
| | | -37,670 | (5) הוצאות מימון 1.1.2013-31.3.2018 |
| 2,405,085*1.05 ^{5.25} = | | -3,107,237 | 31.3.2018 |
| | P.N. | -38,133 | (6) הוצאות מימון 31.3.2018-30.6.2018 |
| 2,405,085*1.05 ^{5.5} = | | -3,145,369 | <u>30.6.2018</u> |

| מעגל הפרשה לפירוק ושיקום: (כולל השינוי) | | |
|---|--|--------------------------------------|
| | | י.פ. 1.1.2013 |
| | | הוצאות מימון 1.1.2013-1.1.2018 |
| | | 1.1.2018 |
| | | הוצאות מימון 1.1.2013-31.3.2018 (7) |
| | | 31.3.2018 |
| | | התאמה |
| | | 31.3.2018 |
| | | הוצאות מימון 31.3.2018-30.6.2018 (8) |
| | | <u>30.6.2018</u> |
| | | ה. קרן הערכה מחדש |
| | | ה. הפסד |
| | | ז. הפרשה לפירוק ושיקום |
| | | ה. קרן הערכה מחדש |
| | | ה. הפסד |
| | | ז. הפרשה לפירוק ושיקום |

כאשר רכוש קבוע מטופל לפי מודל הערכה מחדש את הגידול בהתחייבות בגין פירוק ושיקום נזקוף תחילה לקרן הערכה מחדש ברווח כולל אחר הקיימת בגין אותו הנכס ואת היתרה נכיר בהפסד בדוח רווח והפסד.

2. חוזה מכביד (הוצאות אחרות + הוצאות מימון)

"חוזה מכביד" - חוזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על פני עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל ממנו. אם ישנו קנס בגין ביטול החוזה אזי ההנחה היא שהחברה תמזער את ההפסד כלומר המדידה של ההפרשה היא לפי הנמוך שבין ההפסד לבין הקנס הנטבע מהביטול. מדובר על חוזה חכירה תפעולית מכביד אשר יש להכיר בגינו בהפרשה על הרכיב המכביד. תחילה, נבדוק האם יש להכיר ברכיב המכביד בגובה הקנס או בגובה סכום השכירות מהוון.

| סכום השכירות שנותר לשלם: | | |
|--------------------------|--|---------------------------------------|
| | | ליום 30.6.2018 |
| | | ליום 1.1.2019 |
| | | קנס: |
| | | נכיר לפי הנמוך מבין הפסד השכירות לקנס |
| | | 1.1.2018 |
| | | ה. הפסד בגין חוזה מכביד |
| | | ז. הפרשה לחוזה מכביד |
| | | 31.3.2018 |
| | | ה. הוצאות מימון |
| | | ז. הפרשה לחוזה מכביד |
| | | 30.6.2018 |
| | | ה. הוצאות מימון |
| | | ז. הפרשה לחוזה מכביד |

| הפסד בגין חוזה מכביד (הוצאות אחרות): | | |
|--------------------------------------|--|-----------------------------------|
| | | נרשם |
| | | צ"ל |
| | | תיקון |
| | | הפרשה לחוזה מכביד (הוצאות מימון): |
| | | נרשם |
| | | צ"ל |
| | | תיקון |

3. הטבות לעובדים

| מעגל ההפרשה: | | |
|--------------|--|---------------------------|
| | | י.פ. 1.1.2018 |
| | | תשלומים 31.3.2018 |
| | | עלות שירות שוטף 1.1.2018 |
| | | 31.3.2018 |
| | | עלות הריבית * |
| | | רווח ממדידה מחדש |
| | | י.פ. 31.3.2018 |
| | | תשלומים |
| | | עלות שירות שוטף 31.3.2018 |
| | | 30.6.2018 |
| | | עלות הריבית * |
| | | רווח ממדידה מחדש |
| | | י.פ. 30.6.2018 |
| | | ת.פ. 30.6.2018 |
| | | ה"כ צ"ל מול רווח והפסד |
| | | ה"כ צ"ל מול רווח כולל אחר |
| | | נרשם |
| | | עלות המכר |
| | | הוצאות הנהלה וכלליות |
| | | הוצאות מכירה ושיווק |

* עלות הריבית הינה לפי ריבית י.פ. ולא ריבית סגירה של רבעון קודם על אף שהשתנתה, וזאת עקב הצורך בדמיון לעלות ריבית שנתית.

| 4. סילוק התחייבות באמצעות מכשיר הוני (הוצאות מימון + הכנסות אחרות) | | | |
|--|---------------|----------------------------------|-----------------------|
| לפי IFRIC 19 במצב שבו לחברה קיימת התחייבות פיננסית והיא מנפיקה מכשירים הוניים כגון מניות, אופציות הוניות או מניות בכורה הוניות וזאת בתמורה לסילוק ההתחייבות, הטיפול העקרוני בהסדר הוא רישום של רכיב גידול בהון בגובה השווי ההוגן של המכשירים שהחברה הנפיקה ומנגד גריעת ההתחייבות, כאשר הפער שבין שני הרכיבים הללו יופיע ברווח או הפסד. | | | |
| PV (fv=500,000, pmt= 50,000, n= 4, i=8%) | 533,121 | שווי האג"ח ליום 1.1.2018 | |
| 533,121*(1.08^0.25)= | 543,478 | שווי האג"ח ליום 31.3.2018 | |
| 500,000/10= | 50,000 | כמות מניות | |
| 50,000*4.5 | 225,000 | שווי הוגן מניות | |
| 543,478-225,000= | 318,478 | רווח מההסדר | |
| | | 31.3.2018 | |
| | | ח. אג"ח | |
| | חושב | 543,478 | |
| | חושב | 50,000 | ז. הון מניות |
| 225,000-50,000= | חושב | 175,000 | ז. פרמיה |
| | חושב | 318,478 | ז. רווח מההסדר |
| | | מעגל אג"ח - הוצאות מימון | |
| | חושב | -533,121 | 1.1.2018 |
| | P.N. | -10,357 | הוצאות מימון |
| | חושב | -543,478 | 31.3.2018 |
| | P.N. | -10,558 | הוצאות מימון |
| 543,478*(1.08^0.25)= | | -554,036 | 30.6.2018 |
| | | הכנסות אחרות: | |
| | Q2 | Q1 | |
| | 0 | 0 | נרשם |
| | 0 | 318,478 | צ"ל |
| | 0 | 318,478 | תיקון |
| | | | הוצאות מימון: |
| | Q2 | Q1 | |
| | -10,558 | -10,357 | נרשם |
| | 0 | -10,357 | צ"ל |
| | 10,558 | 0 | תיקון |

5. מכירת חביות נפט ביום 20 ביולי 2018 - אירוע לאחר תאריך המאזן

לפי IAS 10 במקרה של מכירת מלאי אחרי תאריך המאזן בפחות מעלותו כאשר המלאי היה קיים לתאריך המאזן התפיסה החשבונאית היא שבדרך כלל כן מדובר על אירוע חייב התאמה, כלומר נפחית את המלאי לתאריך המאזן לתמורת המכירה בניכוי עלויות המכירה (שווי מימוש נטו) – וניכר בהפסד מירידת ערך. **חריג:** לעיתים ברור לנו שירידת הערך של המלאי התרחשה רק לאחר תאריך המאזן. בשאלה שלנו מדובר בחביות נפט. מלאי חביות נפט שיש לו מחיר מצוטט שנמכר בפחות מעלותו אחרי תאריך המאזן וזאת מכיוון שהמחיר המצוטט של הנפט התרסק אחרי תאריך המאזן. במצב זה, ברור לנו שהעסקה בוצעה בפחות מהעלות אבל לא מעידה על התנאים למועד המאזן, כיוון שליום המאזן יכולנו למכור את הנפט תמורת מחירו המצוטט **לא ניכר בירידת ערך בגין המלאי** (אם הירידה מהותית יש לתת גילוי).

דוחות על הרווח הכולל

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|--------------|------------|------------|------------|----------------------|
| מכירות | 15,500,000 | 7,750,000 | 7,750,000 | |
| מכור 1 | -7,676,215 | -3,890,144 | -3,786,071 | עלות המכר |
| רווח גולמי | 7,823,785 | 3,859,856 | 3,963,929 | |
| מכור 2 | -1,531,112 | -769,474 | -761,639 | הוצאות הנהלה וכלליות |
| מכור 3 | -758,243 | -368,684 | -389,559 | הוצאות מכירה ושיווק |
| רווח תפעולי | 5,534,429 | 2,721,698 | 2,812,731 | |
| מכור 4 | 1,204,378 | 420,500 | 783,878 | הכנסות אחרות |
| מכור 5 | -1,316,456 | -180,000 | -1,136,456 | הוצאות אחרות |
| הכנסות מימון | 500,000 | 250,000 | 250,000 | |
| מכור 6 | -183,093 | -92,120 | -90,973 | הוצאות מימון |
| רווח נקי | 5,739,258 | 3,120,078 | 2,619,180 | |
| מכור 7 | 290,871 | 275,689 | 15,182 | רווח כולל אחר |
| רווח כולל | 6,030,129 | 3,395,767 | 2,634,362 | |

באור 1 - עלות המכר

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|---------------|------------|------------|------------|--|
| נרשם | -7,500,000 | -3,800,000 | -3,700,000 | |
| פחת מפעל | -25,279 | -11,197 | -14,082 | |
| הטבות לעובדים | -150,936 | -78,947 | -71,989 | |
| צ"ל | -7,676,215 | -3,890,144 | -3,786,071 | |

באור 2 - הוצאות הנהלה וכלליות

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|---------------|------------|----------|----------|--|
| נרשם | -1,513,000 | -760,000 | -753,000 | |
| הטבות לעובדים | -18,112 | -9,474 | -8,639 | |
| צ"ל | -1,531,112 | -769,474 | -761,639 | |

באור 3 - הוצאות המכירה ושיווק

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|---------------|----------|----------|----------|--|
| נרשם | -758,800 | -375,000 | -383,800 | |
| הטבות לעובדים | 557 | 6,316 | -5,759 | |
| צ"ל | -758,243 | -368,684 | -389,559 | |

באור 4 - הכנסות אחרות

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|----------------|-----------|---------|---------|--|
| נרשם | 885,900 | 420,500 | 465,400 | |
| סילוק התחייבות | 318,478 | 0 | 318,478 | |
| צ"ל | 1,204,378 | 420,500 | 783,878 | |

באור 5 - הוצאות אחרות

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|--------------|------------|----------|------------|--|
| נרשם | -380,000 | -180,000 | -200,000 | |
| פירוק ושיקום | -481,395 | 0 | -481,395 | |
| חזרה מכביד | -455,061 | 0 | -455,061 | |
| צ"ל | -1,316,456 | -180,000 | -1,136,456 | |

באור 6 - הוצאות מימון

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|----------------|----------|---------|---------|--|
| נרשם | -160,000 | -80,000 | -80,000 | |
| פירוק ושיקום | -11,440 | -11,440 | 0 | |
| חזרה מכביד | -22,211 | -11,238 | -10,973 | |
| סילוק התחייבות | 10,558 | 10,558 | 0 | |
| צ"ל | -183,093 | -92,120 | -90,973 | |

באור 7 - רווח כולל אחר

| | H1 | Q2 | Q1 | |
|----------------|---------|---------|--------|--|
| נרשם | 0 | 0 | 0 | |
| קרן הערכה מחדש | 234,615 | 234,615 | 0 | |
| הטבות לעובדים | 56,256 | 41,074 | 15,182 | |
| צ"ל | 290,871 | 275,689 | 15,182 | |