

השקעה בחברה ב'

ביום 1 בינואר 2018 (להלן: "מועד הרכישה") רכשה חברה א' 8,000 מניות של חברה ב', שהינה שלד בורסאי, תמורת 50,000 ש"ח במזומן, המשקפים את שוויין ההוגן של המניות שנרכשו לאותו מועד. לחברה א' התהוו עלויות עסקה בסך של 2,000 ש"ח אשר שולמו במזומן במועד הרכישה. הונה המונפק והנפרע של חברה ב' כולל 10,000 מניות בנות 5 ש"ח ע.נ. כל אחת. חברה ב' מתכוונת להיכנס לתחום הקמעונאות ולשם כך קיימת ברשותה תכנית עסקית מפורטת, אשר כוללת בין היתר גיוס מאסיבי של הון וחוב, גיוס לראשונה של עובדים, התקשרויות ראשונות עם ספקים ונותני שירותים, רכישת פריטי רכוש קבוע בסכומים מהותיים ועוד. תכנית זו אושרה על ידי דירקטוריון חברה ב' ביום 31 בדצמבר 2017. להלן הדוח על המצב הכספי של חברה ב' ליום הרכישה:

ערך בספרים	שווי הוגן	נתונים נוספים	
10,000	10,000	-	מזומנים ושוי מזומנים
40,000	55,000	הרכב משמש את מנכ"ל חברה ב', שהינו העובד היחיד בחברה. יתרת אורך החיים השימושיים של הרכב למועד הרכישה הינה 5 שנים, ללא ערך שייר בתום התקופה.	רכב
(50,000)	?	-	הון מניות

חברה א' לא מתכוונת למכור את השקעתה בחברה ב' בעתיד הנראה לעין וכן לא צופה לקבל דיבידנדים מחברה ב' בעתיד הנראה לעין. מס הכנסה מטפל בהשקעה בחברה ב' על פי עלותה (בתוספת עלויות עסקה).

ההפסד לפני מס בדוח רווח או הפסד של חברה ב' לשנת 2018 הסתכם ל- 20,000 ש"ח. הנח/י כי כל ההפסד האמור מוכר לצרכי מס. שיעור המס החל על חברה ב' הינו 25%. חברות א' ו- ב' לא צופות בעתיד הנראה לעין הכנסה חייבת לצרכי מס בחברה ב'.

רכישת מכונה

ביום 1 בינואר 2018 רכשה חברה א' מכונת ייצור מצד ג' (להלן: "מכונת הייצור"). תמורה הרכישה מומנה באמצעות הונה של חברה א' וכן באמצעות מענק ממשלתי שקיבלה חברה א' ביום 31 בדצמבר 2017 לטובת הרכישה (להלן: "המענק הממשלתי").

הקמת מבנה

ביום 1 בינואר 2014, סיימה חברה א' את הקמתו של מבנה ייחודי (להלן: "המבנה"). המבנה נמדד על ידי חברה א' בהתאם למודל העלות. בהתאם להוראות המשרד להגנת הסביבה, בתום אורך חייו השימושיים של המבנה על חברה א' להרוס את המבנה ולטהר ולשקם את כל הנזקים הסביבתיים שנוצרו כתוצאה מתהליך הקמתו הייחודי (להלן: "התחייבות השיקום"). נכון ליום 31 בדצמבר 2018, קיימת יתרה בגין המבנה בדוח על המצב הכספי של חברה א'.

לפניכם/ ארבעה היגדים. ביחס לכל היגד, סמנו האם הוא נכון או לא נכון.

1. מאחר שחברה א' השיגה שליטה על חברה ב', עלויות העסקה ששילמה חברה א' תיזקפנה לדוח רווח או הפסד עם התהוותן.

- א. נכון
- ב. לא נכון

2. סעיף המסים על ההכנסה בדוח רווח או הפסד של חברה ב' לשנת 2018 יהיה מאופס, בעוד שייתכן שסעיף המסים על ההכנסה בדוח רווח או הפסד המאוחד של חברה א' לשנת 2018 יושפע מחברה ב'.
- א. נכון
ב. לא נכון
3. לחברה א' קיימת אפשרות לבחירת מדיניות חשבונאית בקשר להצגת המענק הממשלתי. לבחירת מדיניות זו לא תהיה השפעה על סך הרווח המצטבר שיוכר בדוח רווח או הפסד על פני תקופת הפחתת המענק, אך עשויה להיות לה השפעה על סך הרווח שיוכר בשנים מסוימות במהלך תקופה זו.
- א. נכון
ב. לא נכון
4. ביום 31 בדצמבר 2018, היה על חברה א' לאמוד מחדש את שיעור ההיוון, את מועד התשלום הצפוי וכן את סך התשלום שיהיה עליה לבצע בגין התחייבות השיקום. במידה שהערך בספרים של ההתחייבות צריך לקטון בהתאם לאומדנים החדשים, ייתכן שחלקו יירשם כרווח בדוח רווח או הפסד.
- א. נכון
ב. לא נכון

פתרון

1. **היגד 1 לא נכון** – לחברה ב' יש מזומנים ושווי מזומנים וכן רכב המשמש את מנכ"ל חברה ב' בלבד. אמנם יש לה תכנית עסקית מפורטת, אך אין לה עובדים, ספקים ונותני שירותים, אין לה פריטי רכוש קבוע רבים הנדרשים לה לשם כניסה לתחום הקמעונאות וכיו"ב. קרי, אין לה למעשה את התשומות והתהליכים הדרושים על מנת לקיים את אותה תכנית עסקית. בהתאם לכך, חברה ב' אינה מהווה עסק בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (IFRS 3).

בהתאם לכך, רכישת חברה ב' על ידי חברה א' משקפת עסקת רכישת נכסים ולא עסקת צירוף עסקים ולכן, עלויות העסקה יהוונו לנכסים הרלוונטיים שנרכשו (במקרה שלנו, לכלי רכב) ולא יוכרו ברווח והפסד עם התהוותן.

זאת, בניגוד למצב בו עלויות העסקה התהוו בקשר לעסקת צירוף עסקים, כאשר במקרה זה הן אכן יוכרו מיידית ברווח או הפסד.

העובדה שהושגה שליטה על חברה בת אינה רלוונטית לענין הטיפול החשבונאי בעלויות העסקה, שנגזר מהשאלה האם הרכישה הינה בתחולת IFRS 3 או לא.

2. **היגד 2 לא נכון** –

- נתון ששתי החברות לא צופות הכנסה חייבת בחברה ב' בעתיד הנראה לעין. בהתאם לכך, שתי החברות לא יכירו בהשפעת מס כלשהי בגין ההפסדים השוטפים של חברה ב' בשנת 2018, שכן לא יוכרו מסים שוטפים בשנת 2018 ובנוסף לא מתקיימים התנאים להכרה בנכס מס נדחה בגין ההפסד המועבר.

- בנוסף, במועד הרכישה תכיר חברה א' ברכוש קבוע (כלי רכב המשמש את המנכ"ל של חברה ב'), בסכום אשר שונה מהסכום שהוכר בספרי חברה ב'. כלומר, במועד הרכישה נוצר הפרש זמני מול מס הכנסה ביחס לכלי הרכב. יחד עם זאת, מאחר שבמועד הרכישה אין השפעה על הרווח החשבונאי, אין השפעה על ההכנסה החייבת וכן לא מדובר בעסקת צירוף עסקים, הרי שחל פטור ההכרה לראשונה של IAS 12 ולכן לא יוכרו מסים נדחים בגין הרכב לעולם. בהתאם לכך, גם בגין הרכב חברה א' לא תכיר בהוצאות מס נוספות בגין חברה ב'.

- בנוסף, נתון כי לא צפויה מכירה של חברה ב' וכן לא צפוי דיבידנד ממנה ולכן גם לא יוכרו מסים נדחים בגין ההשקעה בחברה ב' בכללותה.

3. **היגד 3 לא נכון** – חברה א' יכולה לבחור האם להציג את המענק בנפרד בדוח על המצב הכספי (הצגה ברוטו) או בקיזוז מהמכונה (הצגה נטו). כמו כן, היא יכולה לבחור האם להציג את הפחתת המענק בדוח רווח והפסד בנטו מהוצאות הפחת או בברוטו כהפחתה נפרדת. מדיניות זו משפיעה על אופן ההצגה בלבד ולא על סך הרווח שיוכר (לא בראיה מצטברת ולא בשנים ספציפיות במהלך תקופת ההפחתה).

4. **היגד 4 לא נכון** – לפי סעיף 5 ל-IFRIC 1, קיטון בהתחייבות יוכר כנגד הנכס המתייחס (המבנה במקרה שלנו), למעט אם הקיטון בהתחייבות עולה על הערך בספרים של הנכס, כאשר במקרה זה העודף יוכר מיידית ברווח והפסד. מאחר שבמקרה דן נתון במפורש שקיימת יתרת נכס בדוח על המצב הכספי, הרי שהחריג האמור לא מתקיים ולכן כל הקיטון בהתחייבות יירשם כנגד הנכס, ללא השפעה על רווח והפסד.

יחד עם זאת, מאחר שעשויה להיות פרשנות נוספת, שלפיה הנתון המתייחס לנכס שקיים בדוח על המצב הכספי משקף את המצב לפני עדכון ההתחייבות, הוחלט לקבל גם תשובה לפיה ההיגד נכון.