

חברת א' בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית אשר ניירות הערך שלה נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל-אביב. החברה מחזיקה במספר חברות בנות (להלן: "הקבוצה").

להלן ביאור על הרכוש הקבוע, מתוך דוחותיה הכספיים המאוחדים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019 (בש"ח) (להלן: "הביאור"):

| סה"כ | שיפורים | | מבנים | עלות |
|------------------|--------------|----------|----------------|------------------------------------|
| | במושכר | מכונות | וקרקעות | |
| 269,203 | 6,641 | 46,163 | 216,399 | יתרה ליום 1 בינואר 2019 |
| 2,792 | 1,106 | 1,184 | 502 | תוספות – רכישות |
| (419) | - | (120) | (299) | גריעות |
| (60,178) | - | (47,227) | (12,951) | איבוד שליטה בחברת בת |
| 1,007 | - | - | 1,007 | הערכה מחדש של נכסים |
| (2,341) | - | - | (2,341) | העברה לנדליין להשקעה לפי שווי הוגן |
| 210,064 | 7,747 | - | 202,317 | יתרה ליום 31 בדצמבר 2019 |
| פחת שנצבר | | | | |
| 109,318 | 1,204 | 18,902 | 89,212 | יתרה ליום 1 בינואר 2019 |
| 3,368 | 400 | 1,952 | 1,016 | פחת לשנה |
| (300) | - | - | (300) | הערכה מחדש של נכסים |
| (190) | - | (102) | (88) | גריעות |
| (27,995) | - | (20,752) | (7,243) | איבוד שליטה בחברת בת |
| 84,201 | 1,604 | - | 82,597 | יתרה ליום 31 בדצמבר 2019 |
| 125,863 | 6,143 | - | 119,720 | יתרה ליום 31 בדצמבר 2019 |

נתונים נוספים:

1. נכס השיפורים במושכר נובע כולו משיפורים שונים במבנה שהחברה חכרה מצד ג'. כמו כן, נכס השיפורים במושכר מופחת בקו ישר ללא ערך שייר.
יש להניח שלחברה לא קיימת אופציה להארכת תקופת החכירה.
2. ממועד הקמתה החברה לא שינתה את המדיניות החשבונאית שלה ביחס לפריטי רכוש קבוע.
3. יש להתעלם מהשפעת המס.

להלן מספר היגדים בלתי תלויים האחד בשני. סמנו ביחס לכל אחד מההיגדים, האם ההיגד נכון או לא נכון.

היגד 1:

המדיניות החשבונאית של החברה ביחס לרכוש הקבוע בקבוצת המבנים והקרקעות היא בהכרח מדידה לפי מודל הערכה מחדש.

- א. נכון
- ב. לא נכון

היגד 2:

יתכן כי התוספת לרכוש הקבוע תחת קבוצת השיפורים במושכר בסך 1,106 ש"ח במהלך שנת 2019 נובעת מעלויות פרסום ושיווק למבנה שהחברה חוכרת אשר הונו לנכס זה.

- א. נכון
- ב. לא נכון

היגד 3:

ביום 1 ביוני 2019 הועבר נכס בהקמה (להלן: "הנכס") לנדל"ן להשקעה. יש להניח שהנכס עונה להגדרת נכס כשיר. במהלך שנת 2019 התהוו לחברה עלויות אשראי ספציפיות בגין הלוואה שקלית שנלקחה לצורך הקמת הנכס, ההלוואה טרם נפרעה. החברה החלה בהיוון עלויות אשראי לנכס בשנת 2018. כמן כן, נכון ליום 31 בדצמבר 2019 הנכס עדיין לא מוכן לשימוש והחברה לא השהתה את הקמת הנכס.

ייתכן שהחברה לא תהוון את כל עלויות האשראי הספציפיות שהתהוו לה במהלך שנת 2019 לנכס.

- א. נכון
- ב. לא נכון

היגד 4:

ליום 1 בינואר 2019, יתרת תקופת החכירה של המבנה החכור, אשר בגינו נוצר נכס השיפורים במושכר ארוכה מ- 10 שנים.

א. נכון.

ב. לא נכון.

פתרון :

היגד 1 : לא נכון

לפי סעיף 61 ל IAS 40 :

61. אם נדל"ן בשימוש-בעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הישות תיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 16 עד למועד השינוי בשימוש. הישות תטפל בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדל"ן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, לבין שווי הוגן, באותו אופן שנקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 16 לגבי הערכה מחדש.

ניתן לראות שעלות המבנים והקרקעות גדלה כתוצאה מההערכה מחדש של רכוש קבוע, אך בנוסף בוצעה העברה של מבנים וקרקעות מרכוש קבוע לנדל"ן להשקעה.

במידה והחברה מודדת את הנדל"ן להשקעה שברשותה בשווי הוגן, ואת קבוצת המבנים והקרקעות שברכוש הקבוע במודל העלות, יש לבצע הערכה מחדש רגע לפני ההעברה לנדל"ן להשקעה.

לאור האמור לעיל, לא ניתן לומר כי החברה בהכרח מיישמת את מודל ההערכה מחדש לגבי קבוצת המבנים והקרקעות שברכוש הקבוע.

היגד 2 : לא נכון

לפי סעיף 19 ל IAS 16 :

19. דוגמאות לעלויות שאינן עלויות של פריט רכוש קבוע :

- (א) עלויות השקת מתקן חדש ;
- (ב) עלויות הצגת מוצר חדש או שירות חדש (כולל עלויות של פעילויות פרסום ושל פעילויות קידום מכירות) ;
- (ג) עלויות ניהול עסק במיקום חדש או עם קבוצה חדשה של לקוחות (כולל עלויות הכשרת צוות עובדים) ; וכן
- (ד) עלויות מנהלה ועלויות עקיפות כלליות אחרות.

היוון הוצאות פרסום ושיווק לפריט רכוש קבוע אינו עולה בקנה אחד עם הוראות IAS 16.

היגד 3 : נכון

לפי סעיף 4(א) ל IAS 23 :

4. ישות אינה נדרשת ליישם את התקן על עלויות אשראי שניתן ליחסן במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של :

(א) נכס כשיר הנמדד בשווי הוגן, לדוגמה נכס ביולוגי שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 מקלאות ; או

(ב) מלאי שמיוצר, או מופק בדרך אחרת, בכמויות גדולות על בסיס חוזר ונשנה.

ביום 1 בינוי 2019 החברה סיווג הנכס בהקמה לקבוצת הנדל"ן בהשקעה שנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

ממועד ההעברה לנדל"ן להשקעה החברה לא חייבת להוון עלויות האשראי לנכס והיא יכולה לבחור לסווג עלויות האשראי שהתהוו ממועד לרווח והפסד.

היגד 4 : נכון

ניתן לזהות כי יתרת אורך החיים השימושיים של נכס השיפורים במושכר ליום 1 ביאור 2019 הינה לפחות 10 שנים, ע"י מציאת הוצאות הפחת של נכס השיפורים במושכר, בהנחה שהוא מופחת ל-10 שנים החל מיום 1 בינואר 2019 :

| | | |
|--------------------------|-----|--|
| $(6,641 - 1,204) / 10 =$ | 544 | הוצ' פחת - בגין יתרה מופחתת לתחילת השנה |
| $1,106 * (0.5/9.5) =$ | 58 | הוצ' פחת - בגין תוספת שהונה ביום 30.6.2019 |
| | 602 | סה"כ הוצ' פחת |

ניתן לראות בביאור שסך הוצאות הפחת בגין נכס השיפורים במושכר (400) הינן נמוכות מהוצאות הפחת במידה ואורך החיים השימושי של נכס השיפורים במושכר הינו 10 שנים. לאור האמור לעיל, ניתן להסיק שאורך החיים השימושיים של נכס השיפורים במושכר הינו יותר מ- 10 שנים.

בנוסף לאומר לעיל, לפי הגדרת אורך חיים שימושיים בסעיף 6 ל IAS 16 :

אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא:

- (א) פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה זמין לשימוש על ידי ישות; או
- (ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, שחזוי שיושגו מהנכס על ידי ישות.

לפי סעיף 56 ל IAS 16 :

56. ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס נצרכות על ידי ישות בעיקר באמצעות השימוש בו. אולם, גורמים אחרים, כגון התיישנות טכנית או מסחרית ובלאי כאשר הנכס נשאר מושבת, לעיתים קרובות, גורמים לירידה בהטבות כלכליות שהיה ניתן להשיג מהנכס. כתוצאה מכך, יש לבחון את כל הגורמים הבאים בקביעת אורך החיים השימושיים של נכס :

(א) שימוש חזוי בנכס. שימוש מוערך בהתייחס לקיבולת חזויה או לתפוקה חזויה של הנכס.

(ב) בלאי פיזי חזוי, שתלוי בגורמים תפעוליים כמו מספר משמרות שבהן ישתמשו בנכס ותוכנית תיקונים ואחזקה, והטיפול והאחזקה של הנכס כאשר הוא מושבת.

(ג) התיישנות טכנית או מסחרית, הנובעות משינויים או שיפורים בייצור, או משינוי בביקוש השוק למוצר או לשירות שמופקים על ידי הנכס. ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

(ד) מגבלות משפטיות או דומות לשימוש בנכס, כגון מועדי פקיעת חכירות קשורות.

בהתאם לאמור ב-IAS 16, נכס שיפורים במושכר יופחת לתקופה הקצרה מבין יתרת תקופת החכירה לבין אורך החיים השימושיים של השיפורים. לכן ניתן לקבוע כי יתרת תקופת החכירה של מבנה המשרדים, נכון ליום 1 בינואר 2019 הינה לפחות 10 שנים