

# בעיות מדידה ב



## תוכן העניינים

1. ירידת ערך ..... 1
2. מוחזק למכירה 5SRFI ..... (ללא ספר) 14
3. הכנסות ..... 17
4. דוחות לתקופת בנייים ..... 17
5. ביאור מס תיאורטי (תיאוריה בלבד) ..... (ללא ספר) 17

# בעיות מדידה ב

פרק 1 - ירידת ערך

תוכן העניינים

1. כללי..... 1

## ירידת ערך

### שאלות

(1) תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 קובע כי בכל תאריך מאזן עלינו לבחון קיום של "סימנים לירידת ערך".

נדרש:

הבחן בין שני סוגים של סימנים לירידת ערך ומנה 2 דוגמאות לכל סימן.

(2) ענה בקצרה:

- א. מהו סכום בר השבה ולשם מה הוא משמש?
- ב. כיצד נקבע סכום בר השבה?

(3) סכום בר השבה נקבע כגבוה מבין:

1. שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.
2. שווי שימוש.

נדרש:

- א. כיצד נקבע השווי ההוגן?
- ב. להלן רשימת סוגי עלויות.

לגבי כל עלות קבע האם היא בגדר "עלות מכירה" לצורך חישוב סכום בר השבה: עלויות משפטיות, עלויות הטבה בגין פיטורין של עובד, מס בולים, הוצאות מס, עלויות מימון, עלויות העתקת נכס, עלויות הקשורות לארגון מחדש של העסק.

(4) אייל ואהוד, שני סטודנטים מוצלחים יחסית לחשבונאות (עברו עד עכשיו את כל המבחנים בציון 60) מנהלים דיון סוער בנושא "השווי ההוגן" של נכס לצורך בדיקה לירידת ערכו.

אייל: "השווי ההוגן של נכס מושפע מזהות הבעלים של הנכס. הרי ברור שאנשים שונים עושים עם הנכסים שלהם דברים שונים, וזה משפיע על השווי ההוגן של הנכס".

אהוד: "שווי הוגן הוא מדד אובייקטיבי. זה לא משנה אם חברה א', חברה ב' או החברה שלי מחזיקה את הנכס – השווי ההוגן הוא באותה סכום".

נדרש:

חווה דעתך בנושא וקבע מי מהצדדים צודק.

5) סכום בר השבה נקבע כגבוה מבין :

1. מחיר מכירה בניכוי עלויות מכירה.
2. שווי שימוש.

דני, החשב הכושל של חברת "הנביאים", מתלבט כיצד עליו לערוך את תזרים המזומנים של מכונה שברשות החברה לצורך בחינת הצורך בהכרה בירידת ערכה. המכונה צפויה להפיק הכנסות במשך 3 שנים ואז ניתן למכור אותה בשוק כערך גרט.

שיעור היוון :

ריבית לפני מס : 5%

ריבית אחר מס : 3%

עזור לו!

תזרים א' – התזרים לא משקלל תוכניות עתידיות של החברה ביחס לשיפוץ המכונה :

<u>שנה 1</u>	<u>שנה 2</u>	<u>שנה 3</u>	
100	80	120	הכנסות
50	30	40	עלויות
15	15	15	ערך גרט
15	10	12	עלויות מימון
5	4	5	הוצאות מס

תזרים ב' – תזרים המשקלל תוכניות עתידיות של החברה לשפץ את המכונה בעוד שנה. השיפוץ צפוי לשפר את המכונה מאוד ולהגדיל את ההכנסות הצפויות :

<u>שנה 1</u>	<u>שנה 2</u>	<u>שנה 3</u>	
200	150	130	הכנסות
50	30	40	עלויות
15	15	15	ערך גרט
15	10	12	עלויות מימון
5	4	5	הוצאות מס

6) האם כל הנכסים הינם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36?

7) חברת היובל בדקה בתאריך המאזן וגילתה כי יש סימנים המצביעים על ירידת ערך של מכונת הייצור שלה. המכונה, שמוצגת בספרי החברה בסכום של 50, נבדקה ונמצא כי הסכום בר ההשבה שלה עומד על 30.

נדרש:

- רשום פקודת יומן בגין ירידת ערך (כולל סכומים).
- רשום את פקודת היומן שתרושום החברה בשנה הבאה (ללא הסכומים). הסבר כיצד עליך לחשב כל סכום במסגרת פקודת היומן.

8) ענה בקצרה:

האם ניתן לבטל הפרשה לירידת ערך שנרשמה בעבר למול רווח? במידה וניתן לבטל הפרשה לירידת ערך שהוכרה בעבר, מהו החסם העליון לסכום שניתן להכיר כרווח?

9) בהנחה כי בעבר הוכרה ירידת ערך, וכעת יש סימנים לעליית ערך: קבע כיצד נבחן מהו הסכום בו ניתן להכיר בעליית ערך של נכס.

10) ענה בקצרה:

- מהי בעיה במדידה של ירידת ערך לגבי סוגי נכסים מסוימים?
- מהי יחידה מניבת מזומנים?
- כיצד מודדים סכום בר השבה של יחידה מניבת מזומנים?
- כיצד מייחסים ירידת ערך לנכסים שהם חלק מיחידה מניבת מזומנים?

11) חברת "אנרגיי" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2000. החברה עוסקת בייצור חשמל באמצעות תחנת אנרגיה שהוקמה בדרום. החברה סיימה את הקמת תחנת האנרגיה ביום 1 בינואר 2002 והחלה בהפעלתה ביום זה. עלות תחנת האנרגיה הסתכמה ב-350,000 ₪. תחנת האנרגיה מופחתת בשיטת הקו הישר על פני 10 שנים.

נתונים נוספים:

- ערך הגרט הניתן למימוש בתום חיי הנכס הוערך בסכום של 13,000 ₪. הניחו כי אומדן ערך הגרט בתום כל שנה לא השתנה.
- בשנת 2006, עקב השיפור במצב הביטחוני, נכנס מתחרה משמעותי לתחום אספקת החשמל בדרום ולפיכך חלה ירידה חדה במכירות החברה.
- להלן נתונים (ב-₪) מתון תחזית תזרימי המזומנים העתידיים הצפויים מהפעלת תחנת האנרגיה ליום 31 בדצמבר 2006:

2011	2010	2009	2008	2007	
134,000	136,000	137,000	140,000	138,000	תקבולים
100,500	102,000	102,750	105,000	103,500	תשלומים
(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	עלויות מימון (2)
(5,220)	(5,060)	(5,800)	(5,430)	(5,600)	מיסים על הכנסה

- (1) הניחו כי תזרימי המזומנים נטו מתקבלים בתום כל שנה.  
 (2) עלויות המימון מתייחסות להלוואה שהתקבלה למימון הקמת תחנת האנרגיה.
- ד. בשנת 2007 לא התקיימו סימנים המצביעים על ירידת ערך נוספת של תחנת האנרגיה או סימנים המצביעים על כן שההפסד מירידת ערך של תחנת האנרגיה, במידה והוכר בשנים קודמות, אינו קיים עוד, או קטן.
- ה. ביום 30 בדצמבר 2008 המתחרה של החברה בדרום פשט את הרגל. בהתאם לאמור, ערכה החברה תחזית (ב-ש) לרווח הצפוי מהפעלת תחנת האנרגיה כדלקמן (1):

2011	2010	2009	
38,300	37,600	37,150	תקבולים נטו
(2,500)	(2,500)	(2,500)	עלויות מימון (2)
(2,220)	(2,060)	(1,800)	מיסים על הכנסה

- (1) הניחו כי תזרימי המזומנים נטו מתקבלים בתום כל שנה.  
 (2) עלויות המימון מתייחסות להלוואה שהתקבלה למימון הקמת תחנת האנרגיה.
- ו. להלן מחירי המכירה נטו של המכונה, כפי שהוערכו על ידי שמאי (ב-ש):  
 31 בדצמבר 2006 : 140,000.  
 31 בדצמבר 2008 : 110,000.
- ז. שיעור הריבית להיוון לפני מיסים הינו 5% .  
 שיעור ההיוון אחרי מיסים הינו 3%.

מהו הערך בספרים של תחנת האנרגיה, כפי שיוצג במאזן חברת "אנרגיי" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. 140,000.  
 ב. 148,410.  
 ג. 157,942.  
 ד. 158,595.  
 ה. 181,500.

בהנחה שסכום בר ההשבה ליום 31 בדצמבר 2006 הינו 140,000 ש, לכמה יסתכמו הוצאות הפחתת התחנה (והשפעת ירידת/עליית הערך, אם בכלל) כפי שיכללו בדוח רווח והפסד של חברת "אנרגיי" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. 10,524.  
 ב. 25,400.  
 ג. 28,000.  
 ד. 29,119.  
 ה. 33,700.

בהנחה שסכום בר ההשבה ליום 31 בדצמבר 2006 הינו 181,500 ₪, מהו הערך בספרים של תחנת האנרגיה, כפי שיוצג במאזן חברת "אנרגי" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2008?

- א. 105,000.  
ב. 110,000.  
ג. 112,735.  
ד. 113,800.  
ה. 114,100.

12) חברת "עידו" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2004 ועוסקת בייצור תחליפי חלב. ביום הקמתה רכשה החברה מכונה בעלות של 800,000 ₪. המכונה מופחתת בשיטת הקו הישר על פני 8 שנים וערך הגרט שלה הוערך בסכום של 75,000 ₪.

נתונים נוספים:

- בשנת 2006 נכנסו מתחרים חדשים לשוק ולפיכך חלה ירידה חדה במכירות החברה.
- להלן תחזית תזרימי המזומנים נטו הצפויים מהפעלת המכונה לאורך חייה השימושיים ליום 31 בדצמבר 2006 (ב-₪):

2011	2010	2009	2008	2007	
202,000	223,000	216,000	232,000	225,000	הכנסות
(105,000)	(128,000)	(118,000)	(124,000)	(112,000)	הוצאות
(24,250)	(23,750)	(25,480)	(29,160)	(31,640)	מיסים על הכנסה

- הניחו כי תזרימי המזומנים מתהווים בתום כל שנה. מחיר המכירה נטו של המכונה ליום 31 בדצמבר 2006, כפי שהוערך על ידי שמאי, הינו 460,000 ₪.
- הריבית להיוון לפני מיסים הינה 6%, הריבית להיוון לאחר מיסים הינה 5%.
  - שיעורי המס הידועים ליום 31 בדצמבר 2006 הינם כדלקמן:

שנה	שיעור המס
עד וכולל 2006	29%
2007	28%
2008	27%
2009	26%
2010	25%

- החברה מיישמת את הוראות תקן חשבונאות מספר 15 בדבר ירידת ערך נכסים.

- לצורכי רשויות המס, המכונה מופחתת באופן זהה לספרים (קו ישר על פני 8 שנים וערך הגרט הוערך בסכום של 75,000 ₪). שלטונות המס אינם מכירים בירידת ערך נכסים.

מהו הערך בספרים של המכונה, כפי שיוצג במאזן חברת "עידו" בע"מ, ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. 382,499 ₪.
- ב. 528,125 ₪.
- ג. 460,000 ₪.
- ד. 488,783 ₪.
- ה. 432,479 ₪.

בהנחה שהסכום בר ההשבה ליום 31 בדצמבר 2006 הינו 492,000 שקלים, מהי יתרת נכס/(התחייבות) המיסים הנדחים בגין המכונה, כפי שתוצג במאזן חברת "עידו" בע"מ, ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. התחייבות מיסים נדחים 9,031 ₪.
- ב. נכס מס נדחה 9,465 ₪.
- ג. נכס מס נדחה 10,308 ₪.
- ד. נכס מס נדחה 3,729 ₪.
- ה. התחייבות מיסים נדחים 9,754 ₪.

הניחו כי בשנת 2008 התקיימו סממנים לעליית ערך וכי הסכום בר ההשבה לימים 31 בדצמבר 2006 ו-31 בדצמבר 2008 הינו 485,000 ו-330,000, בהתאמה. בכמה יסתכמו הוצאות הפחתת המכונה והשפעת ירידת/עליית הערך (אם בכלל) בדוח רווח והפסד של חברת "עידו" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 97,000 ₪.
- ב. 90,625 ₪.
- ג. 65,500 ₪.
- ד. 73,000 ₪.
- ה. 82,000 ₪.

**13** חברת "מיץ-לי" בע"מ (להלן – "החברה") העוסקת בייצור תרכיזים למשקאות קלים, הוקמה ביום 1 בינואר 2005. החברה רכשה ביום הקמתה מכונה לייצור תרכיזים בעלות של 150,000 ₪. אורך החיים השימושיים של המכונה הוא 7 שנים והיא מופחתת בשיטת הקו הישר. ערך הגרט הניתן למימוש בתום חיי הנכס הוערך בסכום של 15,000 ₪.  
נתונים נוספים:

בעקבות המשבר הכלכלי בעולם חלה ירידת במכירות החברה במהלך שנת 2006. להלן נתונים לגבי תחזית תזרימי המזומנים נטו הצפויים מהפעלת המכונה ליום 31 בדצמבר 2006:

2011	2010	2009	2008	2007	
33,050	34,100	35,100	36,400	37,000	הכנסות (₪)
(13,700)	(13,100)	(12,000)	(11,300)	(11,000)	הוצאות בייצור (₪)
(2,160)	(1,950)	(2,520)	(2,850)	(2,850)	הוצאות מימון (₪)
7.5%	7.5%	7.5%	7.5%	7.5%	שיעור ריבית להיוון לפני מיסים
5.5%	5.5%	5.5%	5.5%	5.5%	שיעור ריבית להיוון לאחר מס

הניחו כי ההכנסות וההוצאות בגין המכונה מתקבלות בתום כל שנה. מחיר המכירה נטו של המכונה, כפי שהוערך על ידי שמאי ליום 31 בדצמבר 2006, הינו 103,205 ₪.

הניחו כי במידה וחלה ירידת ערך, ערך הגרט אינו נפגם. במהלך שנת 2007 לא התקיימו סימנים המצביעים על ירידת ערך אפשרית של המכונה, או סימנים המצביעים על כך שההפסד מירידת הערך של המכונה, במידה והוכר בשנים קודמות, אינו קיים עוד או קטן. שיעור מס חברות הינו 27%. החברה מיישמת את מודל העלות לרכוש קבוע שברשותה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16. החברה מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 בדבר ירידת ערך נכסים.

מה הערך בספרים נטו של המכונה, כפי שיוצג במאזן חברת "מיץ ליי" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. 96,429 ₪.
- ב. 103,205 ₪.
- ג. 104,152 ₪.
- ד. 111,429 ₪.
- ה. 123,727 ₪.

בהנחה שהסכום בר ההשבה ליום 31 בדצמבר 2006 הינו 105,000 ₪, בכמה תסתכמנה הוצאות הפחתת המכונה (והשפעת ירידת/עליית הערך אם בכלל) כפי שתיכללנה בדוח רווח והפסד של חברת "מיץ-ליי" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. 18,000 ₪.
- ב. 18,368 ₪.
- ג. 19,285 ₪.
- ד. 20,000 ₪.
- ה. 21,000 ₪.

בהנחה שהסכום בר ההשבה ליום 31 בדצמבר 2006 הינו 105,000 ש"ח, מהי יתרת המס הנדחה בגין המכונה, כפי שתוצג במאזן חברת "מיץ-לי" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2007?

- א. 1,389 ₪.
- ב. 1,736 ₪.
- ג. 2,387 ₪.
- ד. 5,143 ₪.
- ה. 6,429 ₪.

הניחו כי התקיימו סימנים לירידת ערך בשנים 2008 ו-2009 וכי הסכום בר ההשבה לימים 31 בדצמבר 2008 ו-2009 הינו מחיר המכירה נטו, ומחירי המכירה נטו לימים אלה הם 70,000 ₪ ו-50,000 ₪ בהתאמה. בכמה תסתכמנה הוצאות הפחתת המכונה (והשפעת ירידת/עליית הערך אם בכלל) כפי שתיכללנה בדוח רווח והפסד של חברת "מיץ-לי" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. 18,334 ₪.
- ב. 19,286 ₪.
- ג. 20,000 ₪.
- ד. 21,904 ₪.
- ה. 33,571 ₪.

**14** חברת "ברקת" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 ביולי 2002 במטרה לייצר ולשווק מוצרי קוסמטיקה. ביום 31 במרץ 2003 רכשה החברה מכונות ייצור בסך כולל של 1 מיליון ₪. ערך הגרט של המכונות ליום הרכישה מוערך ב-50,000 ₪. החברה מפחיתה את המכונות בקו ישר על פני 5 שנים. המכונות החלו לפעול ביום 1 באפריל 2003.

נתונים נוספים:

- בחודש דצמבר 2003 התפרסמו תוצאות מחקר, בעקבותיו אסר מכוון התקנים על שימוש בחומו גלם המהווה את חומר הגלם העיקרי המשמש בייצור מוצרי הקוסמטיקה. החברה החליפה מיידית את חומר הגלם בחומר גלם אחר, אשר עלותו גבוהה באופן משמעותי.

כתוצאה מכך, ביום 31.12.03 התכנס דירקטוריון החברה ועדכן את הרווח התפעולי שיופק מן המכונות לשנים הקרובות (הניחו כי כל ההכנסות וההוצאות הכלולות ברווח התפעולי, למעט הוצאות הפחת, הינן במזומן ומתהוות בסוף כל תקופה):

<u>שנה</u>	<u>רווח תפעולי (₪)</u>	<u>הערות</u>
2004	45,000	
2005	35,000	
2006	30,000	
2007	25,000	
2008	8,000	תקופה 01.01.08-31.03.08

הנהלת חברת "ברקת" בע"מ מעריכה כי המכונות יימכרו תמורת 50,000 ₪ בתום תקופת אורך חייהן.

- לקראת סוף שנת 2004 השקיעו מדעני החברה מאמצים רבים במציאת תחליפים זולים יותר לחומר הגלם. לקראת סוף שנת 2005 הושק בהצלחה חומר גלם חילופי זול יותר, אשר צפוי לשמש בייצור מוצרי החברה. דירקטוריון החברה התכנס ביום 31.12.05 ודיווח על הצלחה זו. כמו כן הציג דירקטוריון החברה את הרווח התפעולי המעודכן שיופק ממכונות הייצור, המשקף את ההטבה הצפויה בתוצאות (הניחו כי כל ההכנסות וההוצאות הכלולות ברווח התפעולי, למעט הוצאות הפחת, הינן במזומן ומתהוות בסוף כל תקופה):

<u>שנה</u>	<u>רווח תפעולי (₪)</u>	<u>הערות</u>
2007	120,000	
2007	150,000	
2008	50,000	תקופה 01.01.08-31.03.08

הנהלת חברת "ברקת" בע"מ מעריכה כי המכונות יימכרו תמורת 50,000 ₪ בתום תקופת אורך חייהן.

- להלן מחירי המכירה של מכונות הייצור, כפי שהוערכו על יד שמאי בכל מועד. הניחו כי עלויות המימוש מהוות 1.5% ממחיר המכירה הנקוב:

<u>שנה</u>	<u>רווח תפעולי (₪)</u>
31.12.03	812,183
31.12.04	700,000
31.12.05	500,000

- שיעור הריבית במשק הינו 7% אחרי מס ו-10% לפני מס.

מהו הערך הפנקסני של המכונות כפי שיוצג במאזן חברת "ברקת" ליום 31 בדצמבר 2003?

- א. 777,230 ₪.
- ב. 782,035 ₪.
- ג. 790,000 ₪.
- ד. 800,000 ₪.
- ה. 857,500 ₪.

בהנחה שהסכום בר ההשבה של המכונות ליום 31 בדצמבר 2003 הינו 800,000 ₪, מהו הערך הפנקסני של המכונות כפי שיוצג במאזן חברת "ברקת" ליום 31 בדצמבר 2004?

- א. 573,525 ₪.
- ב. 610,000 ₪.
- ג. 611,765 ₪.
- ד. 617,500 ₪.
- ה. 623,530 ₪.

בהנחה שהסכום בר ההשבה של המכונות ליום 31 בדצמבר 2003 הינו 800,000 ₪, לכמה תסתכמנה הוצאות הפחתת המכונות והשפעת ירידת הערך (אם בכלל) בדוח רווח והפסד של חברת "ברקת" לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2005?

- א. 146,030 ₪.
- ב. 176,741 ₪.
- ג. 190,000 ₪.
- ד. 201,070 ₪.
- ה. 206,912 ₪.

**15** חברת "נועה" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2008 ועוסקת בייצור חטיפי שוקולד. ביום הקמתה רכשה החברה מכונה בעלות של 60,000 ₪. אורך חייה השימושיים של המכונה הינו 8 שנים והיא מופחתת בשיטת הקו הישר. ערך השייר של המכונה הוערך ב-8,000 ₪. אומדן ערך השייר ואומדן אורך החיים השימושי של המכונה לא השתנו עד ליום 31 בדצמבר 2011.

נתונים נוספים:

- בשנת 2010 נכנסו מתחרים חדשים לשוק ולפיכך חלה ירידה חדה במכירות החברה.
- להלן תחזית תזרימי המזומנים נטו הצפויים מהפעלת המכונה ליום 31 בדצמבר 2010 במצבה הנוכחי:

2015	2014	2013	2012	2011	
16,000	18,000	18,000	20,000	20,000	הכנסות
(10,800)	(11,700)	(13,100)	(12,100)	(11,520)	הוצאות בייצור
(2,280)	(2,160)	(1,950)	(2,520)	(2,850)	הוצאות מימון

- ביום 31 בדצמבר 2010 קיבל הדירקטוריון את המלצת מהנדס החברה לפיה תשופץ המכונה בסוף שנת 2012 בסכום כולל של 9,000 ₪. שיפוך זה יאפשר להגדיל את תפוקת המכונה משנת 2013 ועד תום חיי המכונה ב-30%, ובמקביל ייווצר גידול בשיעור זהה בהכנסות השנתיות ממכונה זו. ההוצאות הן הוצאות קבועות ולא צפוי בהן שינוי לאור הגידול בהכנסות.
- מחיר המכירה נטו של המכונה, כפי שהוערך על ידי שמאי ליום 31 בדצמבר 2010, הינו 34,000 ₪.
- בשנת 2011 לא התקיימו סימנים המצביעים על ירידת ערך אפשרית של המכונה, או סימנים המצביעים על כך שההפסד מירידת ערך של המכונה, במידה והוכר בשנים קודמות, אינו קיים עוד, או קטן.
- שיעור הריבית להיוון תזרימי מזומנים לפני מיסים הינו 5% ושיעור הריבית להיוון תזרימי מזומנים אחרי מיסים הינו 4%.
- הניחו תזרימי מזומנים נטו מתהווים בתום כל שנה.
- שיעור המס החל על החברה הינו 20%.
- החברה מיישמת את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 בדבר ירידת ערך נכסים.

מהו הערך לפיו תוצג המכונה במאזן החברה ליום 31 בדצמבר 2010?

- א. 24,752 ₪.
- ב. 28,732 ₪.
- ג. 34,000 ₪.
- ד. 35,000 ₪.
- ה. 40,500 ₪.

בהנחה שסכום בר ההשבה של המכונה ליום 31 בדצמבר 2010 הינו 36,500 ₪, בכמה תסתכמנה הוצאות הפחתת המכונה, כפי שתיכללנה בדוח רווח והפסד של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2011?

- א. 3,685 ₪.
- ב. 3,933 ₪.
- ג. 4,485 ₪.
- ד. 5,133 ₪.
- ה. 5,700 ₪.

הניחו כי תקופת ההפחתה, שיטת ההפחתה וערך השייר זהים לצורכי מס. מס הכנסה לא מתיר לקזז מההכנסה החייבת הפסד מירידת ערך אלא במימוש המכונה. בנוסף הניחו כי הסכום בר ההשבה ליום 31 בדצמבר 2010 הינו 36,500 ₪.

מהי יתרת המס הנדחה בגין המכונה, כפי שתוצג במאזן החברה ליום 31 בדצמבר 2011?

- א. 640 ₪.
- ב. 730 ₪.
- ג. 800 ₪.
- ד. 880 ₪.
- ה. 1,100 ₪.

**16** חברת שלוק בע"מ (להלן – "החברה") עוסקת בייצור בקבוקי פלסטיק ובקבוקים קלים. לחברה שני מפעלים, האחד לייצור בקבוקי הפלסטיק והשני לייצור המשקאות הקלים. חומר האריזה המהותי המשמש את המשקאות הקלים הינו בקבוקי פלסטיק הנרכשים ממפעל בקבוקי הפלסטיק שברשות החברה. 100% מהתוצרת הסופית של מפעל בקבוקי הפלסטיק נמכרת למפעל המשקאות הקלים.

בבקבוקי הפלסטיק נמכרים למפעל המשקאות הקלים במחיר העברה שמתיר רווח למפעל בקבוקי הפלסטיק.

לצורכי בדיקת הצורך בירידת ערך נכסי החברה, טוען רואה החשבון של החברה כי מפעל בקבוקי הפלסטיק הוא יחידה מניבת מזומנים. איזו מהטענות הבאות נכונה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 בדבר ירידת ערך נכסים?

- א. רואה החשבון של החברה טועה, כי שני המפעלים מנוהלים ביחד, תחת אותה חברה.
- ב. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 אינו עוסק בירידת ערך נכסים המשמשים את תהליך הייצור לשלב הביניים.
- ג. אם לבקבוקי הפלסטיק קיים שוק פעיל – רואה החשבון של החברה צודק.
- ד. תשובות א' ו-ב' נכונות.
- ה. כל הטענות הנ"ל שגויות.

**17** להלן שלושה משפטים המתייחסים ליחידה מניבת - מזומנים :

- I. אם לא ניתן לקבוע את הסכום בר ההשבה לנכס בודד, ישות מזהה את הצירוף הגדול ביותר של נכסים, המפיק תזרימי מזומנים חיוביים בלתי תלויים בעיקרם.
- II. אם קיים שוק פעיל למוצרים המיוצרים על ידי נכס או על ידי קבוצת נכסים, נכס זה או קבוצת נכסים זו יזוהו כיחידה מניבת מזומנים, גם אם חלק או כל המוצרים הם לשימוש פנימי.
- III. יחידות מניבות - מזומנים צריכות להיות מזהות באופן עקבי מתקופה לתקופה לאותם נכסים או סוגי נכסים, אלא אם קיימת הצדקה לשינוי.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36 בדבר ירידת ערך נכסים?

- א. רק משפט I.
- ב. רק משפט II.
- ג. רק משפט III.
- ד. רק משפטים I ו-III.
- ה. רק משפטים II ו-III.

# בעיות מדידה ב

פרק 2 - מוחזק למכירה IFRS5

תוכן העניינים

1. כללי ..... (ללא ספר)

# בעיות מדידה ב

פרק 3 - הכנסות

תוכן העניינים

14 ..... 1. כללי

## הכנסות

### שאלות

1) דני ודנה הם קטקטים בני 5, שבעיקר נהנים מהחיים. לאחרונה פרץ בגן ויכוח נקוב, לאחר שדנה טענה כי ההכנסה של אבא שלה גבוהה מההכנסה של אבא של דני. דני, בתגובה, טען כי הרווח הנקי של אבא שלו גבוה יותר.

נדרש:

- הגדר: הכנסה.
- מהי הסוגייה המרכזית עימה אנו מתמודדים כאשר אנו דנים ב"הכנסה"?
- מנה 3 סוגים של הכנסות.

2) הכנסה ממכירת סחורות היא הכנסה ממכירת פריט שיוצר על ידי החברה או שנרכש על ידה בעבר.

נדרש:

- מהם התנאים להכרה בהכנסה ממכירת סחורות?
- מהם המגבלות על הכרה בהכנסה ממכירת סחורות?

חברת החשמל "זיל-בזול" יצאה במבצע חדש: החברה נותנת אחריות בת שנה לכל מוצריה. כמו כן, כאשר לקוח משלם באשראי, החברה אינה מוסרת את המוצר עד שהיא בודקת כי האשראי אכן ניתן לגבייה.

נדרש:

- האם מתן אחריות למוצרים מגביל את היכולת של החברה להכיר בהכנסה ממכירת סחורה?
- האם העובדה כי החברה אינה מוסרת מוצריה עד לבדיקת טיב האשראי פוגעת ביכולתה להכיר בהכנסה ממכירת אותה סחורה?

3) הכנסה ממתן שירותים היא הכנסה מביצוע מטלה שביצועה לרוב מעוגנת בחוזה מחייב.

נדרש:

- מהם התנאים להכרה בהכנסה ממתן שירותים?
- מהו ההבדל העיקרי כאשר אנו עוסקים בהכרה בהכנסה ממכירת סחורות והכרה בהכנסה ממתן שירותים?
- מהו "שלב ההשלמה" או "שיטת שיעור ההשלמה" כאשר אנו עוסקים בהכרה בהכנסה ממתן שירותים (רמז: היעזר בתשובתך לשאלה מספר 2)

ד. חברת "הנביא הידוע" אינה מסוגלת לקבוע את תוצאתה של עסקה למתן שירותי חיזוי העתיד: היא אינה בטוחה האם העסקה תסתיים ברווח או בהפסד. מהו הטיפול החשבונאי בהכנסות חברת הנביא הידוע כתוצאה ממתן השירותים מעסקה זו?

4) הכנסה פסיבית היא הכנסה המתקבלת כתוצאה מכך שאחרים עושים שימוש בנכסי הישות.

נדרש:

- א. מנה סוגים שונים של הכנסות פסיביות.
- ב. מהם התנאים להכרה בהכנסה פסיבית?
- ג. כיצד נכיר בסוגים השונים של הכנסה פסיבית?

5) ענה בקצרה:

- א. כיצד יש למדוד הכנסה?
- ב. הסבר בקצרה אודות הטיפול החשבונאי בהכרה בהכנסה במסגרת עסקת אשראי.

6) ענה:

- א. מהו הטיפול החשבונאי בעסקה מעורבת למכר סחורה ומתן שירותים?
  - ב. מהו הטיפול החשבונאי לגבי תמורה המתקבלת עבור צד שלישי?
  - ג. מהו עיקרון ההקבלה החשבונאי וכיצד הוא מתקשר לסוגיית ההכרה בהכנסה?
  - ד. מהי עסקה מסוג "חייב והחזק"?
  - ה. הסבר אודות סוגיית "סוכן" או "ספק עיקרי".
- בתשובתך יש להתייחס לתנאים בהם נראה ישות כסוכן או ספק עיקרי.

7) להלן שלוש משפטים בנושא הכרה בהכנסה:

- I. כאשר תוצאתה של עסקה הכרוכה בהספקת שירותים אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יוכרו ההכנסות עד לגובה ההוצאות בנות השבה שהוכרו.
- II. הכנסות הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעולות הרגילות של הישות, כשתזרימים אלה גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים.
- III. שווי הוגן הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס או לסלק התחייבות בעיסקה בתום לב, בין קונה מרצון למוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת.

איזה אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 בדבר הכנסות?

- א. כל המשפטים.
- ב. רק משפטים I ו-II.
- ג. רק משפטים II ו-III.
- ד. רק משפט I.
- ה. רק משפט II.

8) להלן ארבעה משפטים בנושא הכנסות :

- I. הכנסות הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע ממכלול הפעילויות של הישות כשתזרימים אלה גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים.
- II. הכנסות הן תזרים חיובי נטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעילויות הרגילות של הישות שתזרימים אלה גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנוגע מהשקעות בעלים.
- III. הכנסות הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעילויות הרגילות של הישות שתזרימים אלה גורמים לגידול בהון העצמי, כולל גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים.
- IV. הכנסות הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנוגע מהפעילויות הרגילות של הישות כשתזרימים אלה גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18?

- א. רק משפט IV.
- ב. רק משפט II.
- ג. כל המשפטים שגויים.
- ד. רק משפט III.
- ה. רק משפט I.

# בעיות מדידה ב

פרק 4 - דוחות לתקופת ביניים

תוכן העניינים

17 ..... 1. כללי

## דוחות לתקופת ביניים

### שאלות

1) ביום 1 בינואר 2007 חתמה חברת "יעל" בע"מ על הסכם עם ספקיה, לפיו היא זכאית להנחת כמות בגובה של 5% על סך הקניות השנתיות העולות על סכום של 600,000 ₪ (כלומר עד לקניות בסכום של 600,000 ₪ לא תתקבל הנחה ובגין קניות מעבר ל-600,000 ₪ תתקבל הנחה של 5%).

ברבעון הראשון והשני הסתכמו קניות חברת "יעל" בע"מ לסך 233,400 ₪ ו-260,100 ₪, בהתאמה. החברה צפתה, נכון לתום הרבעון הראשון ולתום הרבעון השני, כי הקניות השנתיות יסתכמו ל-857,000 ₪ ו-1,000,000 ₪, בהתאמה.

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 14 בדבר דיווח כספי לתקופות ביניים, מהו סך הקניות, כפי שייכלל בדוח רווח והפסד של חברת "יעל" בע"מ, לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2007?

- א. 256,200 ₪.
- ב. 253,730 ₪.
- ג. 468,825 ₪.
- ד. 247,095 ₪.
- ה. 483,360 ₪.

2) לחברת "ענבר" בע"מ הסכם עם חברת "גולן" בע"מ, ספקית חומרי הגלם העיקרית שלה, לפיזיקאית חברת "ענבר" בע"מ להנחות הנקבעות על בסיס היקף הקניות השנתיות שלה מחברת "גולן" בע"מ. להלן שיעור ההנחות המפורט בהסכם בין שתי החברות:

שיעור הנחה לכל מדרגה (ב-%)	סכום הקניות השנתיות (ב-₪)
6%	עד 500,000
12%	מעל 500,000 ועד 800,000
17%	מעל 800,000

להלן הקניות בפועל והתחזיות השנתיות של חברת "ענבר" בע"מ לשלושת הרבעונים הראשונים של שנת 2007 (ב-₪):

רבעון 1	רבעון 2	רבעון 3	
220,000	300,000	340,000	קניות בפועל
750,000	1,000,000	1,166,000	תחזית קניות שנתית

לכמה מסתכמות הקניות נטו, כפי שתיכללנה בדוח רווח והפסד של חברת "ענבר" בע"מ, לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2007?

- א. 245,430.
- ב. 288,000.
- ג. 297,430.
- ד. 310,512.
- ה. 305,600.

3) חברת "אמיר" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה ציבורית בעלת רשת חנויות אופנה. ביום 10 בינואר 2008 שילמה החברה מראש 320,000 ₪ בגין הפקת קטלוג אופנה. הקטלוג הופק והופץ לציבור הרחב במהלך הרבעון השני. החברה צופה כי הפצת הקטלוג תגדיל את ההכנסות במהלך הרבעון השני והשלישי באופן שווה. כמו כן, ביום 17 באפריל 2008 שילמה החברה 800,000 ₪ לרשות השידור תמורת 120 דקות שידור לשם הקרנת סרטון הפרסומת כדלקמן:

דקות שידור	
27	רבעון ראשון
32	רבעון שני
28	רבעון שלישי
33	רבעון רביעי
120	סה"כ

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 34 בדבר דיווח כספי לתקופות ביניים, מהן הוצאות הפרסום, כפי שתירשמנה בדוח רווח והפסד של חברת "אמיר" בע"מ לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2008?

- א. 186,667 ₪.
- ב. 346,667 ₪.
- ג. 506,667 ₪.
- ד. 520,000 ₪.
- ה. 580,000 ₪.

4) לפי תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 2, מלאי יוצג לפי הנמוך מבין:

1. שווי שוק.
2. עלות.

כאשר שווי השוק נמוך מן העלות, ירידת הערך תוכר על ידי הגדלת עלות המכר בתקופת החתך החשבונאית בה התרחשה ירידת הערך- ח' עלות מכר ז' מלאי.

ענה בקצרה על השאלות הבאות:

- א. האם הוראות IA2 באשר למדידת מלאי חלות גם עבור דוחות לתקופות בנינים?
- ב. הנח כי חברה א' הכירה בירידת ערך מלאי בדוחותיה לרבעון מספר 2. ברבעון מספר 3 נמכר המלאי אשר הוכרה בגינו ירידת ערך במהלך רבעון מספר 2. כיצד הדבר ישפיע על דוחות החברה לרבעון השלישי?

5) נדרש א':

- חברת "אן-דן-דינו" הינה חברה ציבורית הנדרשת לפרסם דוחות כספיים רבעוניים. לחברה 2 מכונות אשר רכשה בתחילת שנת 2006. מכונה א' נרכשה ב-100 שקלים ומופחתת על פני 3 שנים בשיטת הקו הישר. מכונה ב' נרכשה ב-100 שקלים ומופחתת על פני 3 שנים בשיטת סכום ספרות שנים יורד.

נדרש:

- א. מהן הוצאות הפחת בהן תכיר החברה ברבעון השני לשנת 2006 בגין מכונה א'?
- ב. מהן הוצאות הפחת בהן תכיר החברה ברבעון השני לשנת 2006 בגין מכונה א'?

נדרש ב':

תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 8 קבוע את הטיפול החשבונאי בשינוי אומדנים, שינוי שיטה חשבונאית וטעויות.

נדרש:

- א. הסבר את הטיפול החשבונאי בשינוי שיטה חשבונאית ותיקון טעות. הסבר את הטיפול החשבונאי בשינוי אומדן חשבונאי.

נדרש ג':

שינוי אומדן מתבצע כאשר חברה משנה את הערכתה ביחס לאומדן שהעריכה בעבר.

נדרש:

- עמוד על ההבדל בין שני הניסוחים הבאים ביחס לשינוי אומדן:
- א. "ביום 01.02.2010, בעקבות חוות דעת שקיבלה החברה, שונה אומדן אורך חיי הרכוש הקבוע ל- 15 שנה, החל מאותו יום".

ב. "ביום 01.02.2010, בעקבות חוות דעת שקיבלה החברה, שונה אומדן אורך חיי הרכוש הקבוע ל- 15 שנה, החל מתחילת הרבעון.

נדרש ד':

חברת "בחורף ובאביב, מכבי תל אביב" רכשה בתחילת שנת 2000 רכוש קבוע בסכום של 100 שקלים, אשר אורך חייו 10 שנים והוא מופחת בשיטת סכום ספרות שנים יורד. ב-13 לפברואר 2006, בעקבות חוות דעת מקצועית שקיבלה, החליטה החברה:

- א. לשנות את אומדן אורך חיי הרכוש הקבוע ל- 15 שנה, החלת מתחילת הרבעון.  
ב. לשנות את שיטת הפחת של הרכוש הקבוע לפחת בקו ישר.

נדרש:

כיצד שינוי האומדן ושינוי המדיניות החשבונאית יקבלו ביטוי בספרי החברה? כיצד הייתה משתנה תשובתך אילו השינוי היה חוות הדעת הייתה מתקבלת ב-15 לאפריל?

6) לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 34:

"הכנסות, המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן במהלך שנת הכספים לא יוקדמו או ידחו במועד ביניים אם הקדמה או דחייה של הכנסות כאמור תהיה בלתי נאותה בתום שנת הכספים של הישות". "עלויות, המתהוות באופן בלתי אחיד במהלך שנת הכספים של ישות, יוקדמו או יידחו לצורכי דיווח ביניים אם, ורק אם, יהיה זה נאות להקדים או לדחות עלות מסוג זה בתום שנת הכספים".

לפניך רשימת מקרים. קבע עבור כל מקרה מהי השפעתו על הדו"ח הרבעוני או/על הדו"ח השנתי:

- א. חברת "טסטרו" מכרה באמצע הרבעון השלישי גופייה. דנה, לקוחה ותיקה של החנות, שילמה בגין הגופייה בתחילת הרבעון הרביעי.  
ב. במהלך הרבעון השני של שנת 2010 החליטה חברת "דני-דין" להעניק לסמנכ"ל הכספים שלה בונוס בסך 100 שקלים, בגין תרומתו להכנת דוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2009.  
ג. חברת "הנדיב הידוע" תורמת מזה שנים לעמותת "הקבצן הידוע" סכום של 20,000 שקלים לשנה.  
i. בהנחה שיש לחברה מחויבות משתמעת לתרומה, כיצד תוכר התרומה בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2009?  
ii. בהנחה שאין לחברה מחויבות משתמעת לתרומה, וכי בשנת 2009 התרומה ניתנה ברבעון השני, כיצד תוכר התרומה בדוחות שנת 2009?  
ד. חברת "כיבוי שריפות זה דני" נדרשת לעמוד בתקני בקרת איכות מחמירות, הנבדקות אחת לשנה. ברבעון הראשון החברה הוציאה 100 שקלים על מנת לעמוד בתקנים אלו.  
ה. חברת חברת "אל-הל" הוציאה סכום של 500 על הדרכת עובדיה במהלך הרבעון השני.

7) אייל ואיילה הינם זוג נאהבים, בוגרי החוג לחשבונאות באוניברסיטה העברית. השניים החלו לעבוד בחברת רואי חשבון קטנה ברחוב המסגר בתל אביב. לאחרונה, באופן מפתיע, החברה קיבלה כלקוח חברה ציבורית גדולה אשר מפרסמת דוחות לתקופת ביניים – דוחות רבעוניים. אייל: "אוי, דוחות רבעוניים זה שטויות. אפילו לא צריך לרשום הוצאות מס כי רק בסוף השנה יתברר כמה כסף אנחנו חייבים למס הכנסה. נחכה לסוף השנה, נראה כמה בדיוק הרווחנו ורק אז נכיר בהוצאות מס בספרים". איילה: "אתה צודק לעניין היות הוצאות מס הוצאה הנקבעת על בסיס שנתי. עם זאת, לפי עיקרון ההקבלה החשבונאי עלינו להכיר בחלק יחסי מן ההוצאה כבר בדו"ח הרבעוני". אייל: "מעניין.. בהנחה שאת צודקת.. איך נעשה זאת? הרי בסוף הרבעון איננו יודעים כמה נרוויח בסוף השנה? ומה נעשה אם יש לנו הפסד מועבר משנים קודמות?".

נדרש:

הסבר מהו הטיפול החשבונאי במיסים על הכנסה בדוחות לתקופת ביניים עבור הרבעון הראשון ועבור רבעונים 2-4.

8) להלן נתונים בדבר הרווח (הפסד) לפני מס של חברת "קוקילידה" לשלושת הרבעונים הראשונים של שנת 2008:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מיסים על הכנסה
80,000	75,000	70,000	

נתונים נוספים:

מכונה:

ביום 01.01.2008 רכשה החברה מכונה המוגדרת בספריה כרכוש קבוע. עלות המכונה הסתכמה ב-600,000 ₪ והיא מופחתת בשיטת סכום ספרות שנים יורד ל-5 שנים. ביום 20 ביולי 2008 החליטה החברה לשנות את שיטת הפחת של החברה לשיטת הקו הישר.

מלאי:

ליום 31 במרץ 2008 לחברה מלאי המוצג במאזנה לפי עלותו בסכום של 180,000 ₪. החברה לא בחנה את שווי המימוש של המלאי, אשר עמד על 160,000 ₪ לאותו מועד. הנח כי המלאי מומש במהלך הרבעון השני.

הסכם עם ספק:

לחברה הסכם עם ספק של החברה בדבר הנחת כמות מדורגת, לפי התחשיב הבא:

שיעור הנחה לכל מדרגה	סכום קניות שנתי מן הספק (₪)
5%	עד 100,000
8%	מעל 100,000 ועד 400,000
10%	מעל 400,000

להלן תחזית הקניות השנתית של החברה, ונתונים לגבי הקניות בפועל:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	תחזית קניות שנתית
500,000	400,000	300,000	
160,000	160,000	50,000	קניות בפועל

הוצאות מחקר ופיתוח:

במהלך הרבעון הראשון השקיעה החברה 10,000 ₪ למטרות מחקר. החברה היוונה את הנכס והציגה אותו במאזן כנכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים אינסופי. הנח כי העלות אינה עומדת בהגדרת שלב פיתוח לפי הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38.

הפסד מועבר:

לחברה הפסד מועבר משנים קודמות, בסכום של 50,000 ₪. החברה לא יצרה מיסים נדחים בגין ההפסד המועבר. בתום הרבעון הראשון, השני והשלישי צפתה החברה רווח שנתי בסך 80,000 ₪, 100,000 ₪ ו-120,000 ₪ בהתאמה.

שיעור מס:

החברה משלמת מס חברות בשיעור 30%. מס רווח הון קבוע והינו 20%. הנח כי אין הבדלים בין הרווח החשבונאי לבין הכנסתה החייבת של החברה מלבד נתוני השאלה.

נדרש:

חשב את הרווח המתוקן של החברה לרבעונים 1, 2 ו-3 בשנת 2009.

- 9) חברת "עירית" הוקמה ביום 01 בינואר 2008, ועוסקת בשיווק מנורות. להלן נתונים בדבר הרווח הנקי לפני מס של החברה לארבעת הרבעונים של שנת 2009:

רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח נקי לפני מס
980,000	580,000	450,000	600,000	

נתונים נוספים לשנת 2009:

1. החברה רשמה בספריה בשנת 2009 הוצאות שכירות בגין משרדיה בסך 10,000 ₪ בכל אחד משני הרבעונים הראשונים של השנה. ביום 01 ביולי 2009 חידשה החברה את חוזה השכירות לתקופה של 3 שנים, אשר שולמו

- מראש. שכר הדירה ששולם היה גבוה ב-15% משכר הדירה הקודם. החברה רשמה ברבעון השלישי של השנה את כל ההוצאה.
2. החברה משווקת ומוכרת את מוצריה באמצעות אנשי מכירות, המקבלים שכר בסיס בסך 10,000 ₪ בחודש המשולם בתום כל חודש ובנוסף זכאים לבונוס רבעוני בגובה 4% מסך המכירות השנתיות במידה וסך המכירות השנתי יעלה על סך של 5,500,000 ₪. הבונוס ישולם לאנשי המכירות בתחילת שנת 2010. החברה נתנה ביטוי בספריה לשכר הבסיס אך טרם נתנה ביטוי להסכם הבונוס של אנשי המכירות.
- להלן נתונים בדבר תחזית המכירות והמכירות בפועל לכל רבעון בשנת 2009:

רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
	5,450,000	5,300,000	5,800,000	<b>תחזית מכירות שנתית</b>
(*)1,950,000	1,350,000	1,200,000	1,700,000	<b>מכירות לרבעון בפועל</b>

\*ראה נתון נוסף 5.

3. ביום 31 בדצמבר 2009 בעקבות כניסת מתחרה חדשה לשוק, העריכה החברה את מלאי מוצריה לפי שווי שוק של 790 ₪ ליחידה כאשר עלות המלאי הייתה 850 ₪ ליחידה. נכון לירידת ערך בספריה. המלאי לתום כל רבעון נמכר ברבעון העוקב.
4. ביום 01 באוגוסט 2009 החליטה החברה על יציאה בקמפיין פרסומי בשלטי חוצות. באותו היום חתמה החברה על הסכם פרסום לשנה (החל מה-01 לאוגוסט 2009) בתמורה ל-150,000 ₪, אשר ישולמו לחברת הפרסום בתאריך ה-30 באוגוסט 2009. החברה טרם נתנה ביטוי בספריה להוצאות הפרסום.
5. ביום 01 בנובמבר 2009 חתמה החברה הסכם לאספקת 700 מוצרים לחברת עומר בתמורה לסך של 560,000 ₪. על פי ההסכם, החברה אמורה לספק את המוצרים בתאריך 01 במרץ 2010. החברה רשמה בספריה את כל ההכנסה ברבעון הרביעי של השנה. החברה לא הכירה בעלות המכר בגין המכירה.
6. ביום 01 באפריל 2009 מכרה החברה ריהוט בעלות מופחתת של 29,000 ₪ בתמורה לסך של 36,000 ₪. החברה נתנה ביטוי לרווח הון בספריה.
7. לחברת שירה הוצאות נסיעה לחו"ל בסך של 15,000 ₪ לרבעון, בכל אחד מארבעת הרבעונים של שנת 2009. מס הכנסה מתיר 80% מהוצאות הנסיעה לחו"ל.
8. למנכ"ל החברה הסכם, לפיו החברה מתחייבת לתת לו בונוס רבעוני בגובה של 10% מהרווח הנקי לפני מס. במהלך חודש נובמבר 2009, לאור המצב הכלכלי, החליט המנכ"ל לוותר על הבונוס המגיע לו מהחברה, וזאת ללא כל התחייבות עתידית של החברה כלפיו. החברה טרם נתנה ביטוי בספריה הן לבונוס המנכ"ל והן להחלטת המנכ"ל לוותר על הבונוס.

9. לחברה הפסדים מועברים לצרכי מס משנת 2008 בסך 800,000 ₪. החברה לא יצרה מיסים נדחים בגין הפסדים המועברים עקב חוסר הוודאות במימושים.
10. ההכנסה החייבת הצפויה בתום הרבעונים הראשון, השני והשלישי הינה 1,550,000 ₪, 1,600,000 ₪ ו-1,700,000 ₪ בהתאמה.
11. למעט האמור לעיל, לא היו הפרשים בין ההכנסה בספרים לבין ההכנסה החייבת לצורכי מס.
12. שיעור המס החל על החברה הינו 25% ושיעור מס רווחי הון החל על החברה הינו 20%.

נדרש:

- א. קבע את הרווח החשבונאי המתוקן של החברה לרבעוני שנת 2009.
- ב. חשב את הוצאות המס שיוכרו ברבעוני שנת 2009.
- ג. הצג את הרווח הנקי המתוקן של החברה לשנת 2009.

10) להלן נתונים בדבר הרווח לפני מיסים על ההכנסה של חברת "מורן" בע"מ לשני הרבעונים הראשונים לשנת 2007 (ב-₪):

רבעון 2	רבעון 1	רווח לפני מיסים על הכנסה
180,000	140,000	

נתונים נוספים:

1. ברבעון הראשון של שנת 2007 התהוותה לחברת "מורן" בע"מ הכנסה חד פעמית בשיעור מס אפס בסך של 15,000 ₪. ההכנסה נרשמה ברבעון הנ"ל בסעיף הכנסות אחרות.
2. ברבעון השני של שנת 2007 מכרה חברת "מורן" בע"מ ריהוט ברווח הון חשבונאי ולצורכי מס שהסתכם ל-12,000 ₪. שיעוד מס רווח הון הינו 25%.
3. לחברת "מורן" בע"מ הוצאות לא מוכרות לצורכי מס בגין כיבודים ואירוח בסך של 40,000 ₪ לשנה, המתפלגות באופן שווה על פני השנה.
4. לחברת "מורן" בע"מ הפסד עסקי מועבר ליום 31 בדצמבר 2006 בסך 80,000 ₪, אשר בגינו לא יצרה החברה מיסים נדחים בשנת 2006 עקב אי הוודאות במימושו. חברת "מורן" בע"מ צופה כי הכנסתה החייבת לצורכי מס (לפני קיזוז הפסדים מועברים) לשנת 2007 הינה כדלקמן:

שקלים*	
600,000	צפי ברבעון 1
788,000	צפי ברבעון 2

\* הניחו כי ההכנסה החייבת הינה מפעילות שוטפת ולפיכך אינה כוללת הכנסות חד פעמיות בשיעור מס אפס ורווחי הון.

5. למעט האמור לעיל, לא היו הפרשים נוספים בין הרווח החשבונאי לפני מיסים על ההכנסה לבין ההכנסה החייבת לצורכי מס.
6. שיעור מס החברות הינו 30%.

מהן הוצאות המיסים כפי שתיכללנה בדוח רווח והפסד של חברת "מורן" בע"מ, לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2007?

א. 49,267.  
ב. 52,267.  
ג. 52,410.  
ד. 53,367.  
ה. 87,410.

11) להלן נתונים מדוח רווח והפסד של חברת "מורן" בע"מ (להלן "החברה"), העוסקת בייצור ושיווק בגדים, בארבעת הרבעונים של שנת 2008:

רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
190,000	170,000	240,000	200,000	מכירות
80,000	40,000	60,000	50,000	רווח לפני מס

נוספים:

החברה משלמת בונוס למנהלי המכירות בגובה 5% מהמכירות השנתיות של החברה. בהסכם השכר של מנהלי המכירות נקבע כי בחודש ינואר 2008 המנהלים יקבלו בונוס מראש בגובה 2% מהמכירות השנתיות הצפויות ואת היתרה במשכורת שיקבלו ב-10 בינואר 2009, בהתאם למכירות בפועל בגין שנת 2008. בתחילת שנת 2008 צפתה החברה מכירות שנתיות בגובה 500,000 ₪. החברה רשמה את הבונוסים למנהלי המכירות על בסיס מזומן. מס הכנסה מתיר את הוצאות הבונוס על בסיס מזומן.

ביום 1 במרץ 2007 רכשה החברה 6,000 מניות של חברת "ייסמין" הנסחרות בבורסה בתל-אביב, במטרה לממשן בטווח הקצר. החברה מסווגת את ההשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39 כ"נכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח והפסד". ביום 30 ביוני 2008 מכרה החברה מחצית מהשקעתה במניות חברת "ייסמין". מס הכנסה מכיר ברווח מניירות ערך רק בעת המימוש בפועל. החברה נתנה ביטוי בספריה לשיערוך ולמימוש ניירות הערך.

להלן נתונים ביחס למחיר מניית "ייסמין" בבורסה בתל אביב (ב-₪):

שער המניה ב-₪	תאריך
3.5	01.03.07
4	31.12.07
4.2	31.03.08
4.41	30.06.08
4.91	03.09.08
5.09	31.12.08

החברה שילמה ב-1 באפריל 2007 סך של 60,000 ₪ עבור שימוש בזיכיון של מותג ביגוד המעצבים הנודע "מרסיי" לשנה מראש. ביום 1 באפריל 2008 הציעה חברת המעצבים "מרסיי" הנחה של 10% (מהסכום ששולם בשנת 2007), במידה ותשלם חברת "מור" דמי זיכיון לשנתיים מראש. החברה קיבלה את ההצעה ורשמה ב-1 באפריל 2008 את הסכום ששולם בפועל כהוצאה ברבעון השני של שנת 2008. מס הכנסה מתיר את ההוצאות בגין דמי זיכיון במועד התשלום בפועל. הזיכיון ששולם בשנת 2007 נרשם בספרי חברת "מור" על בסיס צבירה.

ביום 15 בספטמבר 2008 רכשה החברה שטחי פרסום באתר האינטרנט הפופולרי "מוגל" בהסכם למשך 6 חודשים, שיחל ב-1 באוקטובר 2008. עלות הפרסום הכוללת הינה 30,000 ₪. כל ההוצאה שולמה ונרשמה במועד חתימת החוזה (15 בספטמבר 2008). מס הכנסה מתיר את ההוצאה בגין הפרסום במועד התשלום בפועל.

ביום 1 נובמבר 2005 רכשה החברה בצרפת מכונה לייצור ואריזה בעלות של 60,000 ₪. עלות ההובלה הימית וההתקנה בישראל הסתכמו ל-30,000 ₪. המכונה זמינה לשימוש החל מיום 1 בינואר 2006. החברה הפחיתה את המכונה בשיטת סכום ספרות השנים היורד על פני 5 שנים. במהלך הרבעון השלישי של שנת 2008 (לאחר חתימת הדוחות לרבעון השני), הוחלט כי השיטה הנאותה יותר להפחתת המכונה הינה שיטת הקו הישר. החברה רשמה את הוצאות הפחת במהלך שנת 2008 לפי שיטת סכום ספרות השנים היורד. שלטונות המס מתירים את הפחתת המכונה לפי שיטת הקו הישר על פני 5 שנים.

ביום 1 באוקטובר 2003 החלה החברה לפתח בד מיוחד, המשלב עמידות גבוהה לקרני השמש. בתהליך הפיתוח השקיעה החברה 20,000 ₪ בכל רבעון. תהליך הפיתוח הושלם ביום 1 בינואר 2008 והבד החל לשמש בייצור בגדים לקיץ. לצורכי מס הכנסה, עלויות הפיתוח מוכרות עם התהוותן, בעוד שבספרים העלויות נצברות כנכס בסעיף "הוצאות פיתוח נדחות" ומופחתות ממועד סיום תהליך הפיתוח על פני 5 שנים בשיטת הקו הישר. החברה טרם נתנה ביטוי בספריה להפחתת ההוצאות הנדחות בשנת 2008.

שיעור המס הרגיל החל על החברה הינו 25%, ושיעור המס על רווחים מניירות ערך סחירים בבורסה הינו 20%.

מהו הרווח לפני מיסים על ההכנסה של חברת "מור" בע"מ לשלושת החודשים שהסתיימו ביום 31 במרץ 2008 (באלפי ₪)?

- א. 33.
- ב. 40.
- ג. 43.
- ד. 60.
- ה. 67.

מהי ההשפעה של התיקון בגין דמי הזיכיון לבגדים על הרווח החשבונאי על ההכנסה לפני מיסים של החברה לשלושת החודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2008?

- א. 0.
- ב. קיטון ברווח בסך 13,500 ₪.
- ג. קיטון ברווח בסך 108,000 ₪.
- ד. גידול ברווח בסך 94,500 ₪.
- ה. גידול ברווח בסך 108,000 ₪.

מהי ההשפעה של התיקון בגין שינוי שיטת הפחת והוצאות הפרסום באינטרנט על הרווח החשבונאי על ההכנסה לפני מיסים של החברה לשלושת החודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2008?

- א. גידול ברווח בסך 1,300 ₪.
- ב. גידול ברווח בסך 4,500 ₪.
- ג. גידול ברווח בסך 27,300 ₪.
- ד. גידול ברווח בסך 30,000 ₪.
- ה. גידול ברווח בסך 31,800 ₪.

הניחו כי הרווח לפני מיסים על ההכנסה של החברה, לאחר תיקון כל הסעיפים לעיל, לשלושת החודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2008 הינו 32,800 ₪. מהו סכום הוצאות מיסים על ההכנסה לשלושת החודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2008?

- א. 7,825 ₪.
- ב. 8,125 ₪.
- ג. 8,200 ₪.
- ד. 9,692 ₪.
- ה. 9,992 ₪.

**12** חברת "מיץ-זהב" (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 באפריל 2002 והינה חברה ציבורית העוסקת בייצור ושיווק של מיצים שונים. להלן נתונים נבחרים מתוך הרווח מפעולות רגילות לפני מיסים על ההכנסה של החברה, לכל אחד משלושת הרבעונים לשנת 2008 (אלפי ₪):

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
7,500	5,500	4,500	הכנסות
6,000	4,400	3,600	עלות מכר
750	550	450	הוצאות מכירה, הנהלה וכלליות
(50)	(200)	200	רווח (הפסד) משערוך נדל"ן להשקעה
700	350	650	רווח מפעולות רגילות לפני מיסים על הכנסה

נתונים נוספים:

- רשת הסופרים "סופר-כל" (להלן - "הלקוח") הינה לקוח עיקרי של החברה. לקוח זה זכאי לקבל הנחת כמות בשיעור שנתי של 10% בגין מרכיב הרכישות השנתיות העולה על 6,000 אלפי ₪. להלן תחזית המכירות השנתית והמכירות בפועל של החברה ללקוח בכל אחד מהרבעונים (באלפי ₪):

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
6,000	7,500	5,000	תחזית מכירות שנתית ללקוח
1,500	2,800	1,200	מכירות בפועל ברבעון ללקוח

החברה לא נתנה ביטוי בדוחותיה הכספיים להנחות הכמות.

- ביום הקמתה רכשה החברה מבנה משרדים תמורת 8,000 אלפי ₪. מרכיב הקרקע מהווה 20% מעלות הרכישה. המבנה בן 4 קומות זהות. שלוש קומות משמשות כמשרדיה הראשיים של החברה והקומה הנוספת מושכרת לחברת צעצועים. ביום 1 באפריל 2008 החליטה הנהלת החברה להסב קומה נוספת להשכרה וביום 1 ביולי פינתה את המשרדים בקומה והשכירה אותם לחברת הצעצועים תמורת 300 אלפי ₪ לרבעון. החברה מיישמת את מודל העלות לגבי נדל"ן בשימוש בעלים בתחולת תקן בינלאומי 16 ולגבי נדל"ן להשקעה בתחולת תקן בינלאומי 40 מיישמת החברה את מודל השווי ההוגן.

להלן נתונים בדבר השווי ההוגן של מבנה המשרדים לתום כל רבעון בשנת 2008 (באלפי ₪):

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
6,000	6,200	7,000	שווי מבנה המשרדים (כולל הקרקע)

החברה מיישמת את שיטת הקו הישר לגבי המבנה שברשותה ומפחיתה אותו על פני 20 שנה. החברה לא נתנה ביטוי בדוחותיה הכספיים למעבר הקומה משימוש עצמי להשכרה, בהתאם לתקן בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה, אלא המשיבה לטפל בקומה זו כברכוש קבוע במהלך שלושת הרבעונים. החברה נתנה ביטוי אך ורק לרישום ההכנסות משכירות.

- הכנסות החברה כוללות הכנסות משכירות לצד ג' והכנסות ייצור ושיווק מיצים שונים.
- לחברת "מיץ-לי" הפסד עסקי מועבר ליום 31 בדצמבר 2007 בסך 300 אלפי ₪ בגינו לא נוצרו מיסים נדחים עקב אי ודאות לגבי ניצול ההפסד. החברה צופה כי הכנסתה החייבת לצורכי מס (לפני קיזוז הפסדים מועברים) לשנת 2008 הינה כדלקמן (באלפי ₪):

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	צפי הכנסה חייבת לשנת 2008
3,000	2,000	2,500	

- לחברה הוצאות כיבודים, אשר אינן מותרות לצורכי מס הכנסה, בסך 50 אלפי ₪ לכל רבעון. הוצאות אלה נכללו במסגרת הוצאות מכירה, הנהלה וכלליות.
- שלטונות המס מכירים ברכוש קבוע ונדל"ן להשקעה לפי מודל העלות המופחת בשיטת הקו הישר על פני 20 שנה.
- אין הפרשים נוספים בין הרווח החשבונאי לפני מיסים על ההכנסה לבין ההכנסה החייבת, למעט המוזכרים לעיל.
- שיעור מס החברות לשנים 2007 ו-2008 הינו 27%.

מה סכום הרווח לפני מיסים על ההכנסה, כפי שיופיע בדוח רווח והפסד של החברה, לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2008?

- 590 אלפי ₪.
- 680 אלפי ₪.
- 750 אלפי ₪.
- 800 אלפי ₪.
- 850 אלפי ₪.

הניחו כי הנחת הכמות ברבעון השני בלבד הסתכמה ל-200 אלפי ₪. מהן הוצאות המיסים השוטפים, כפי שתיכללנה בהוצאות מיסים על ההכנסה בדוח רווח והפסד של החברה, לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2008?

- 35 אלפי ₪.
- 83 אלפי ₪.
- 95 אלפי ₪.
- 98 אלפי ₪.
- 124 אלפי ₪.

# בעיות מדידה ב

פרק 5 - ביאור מס תיאורטי (תיאוריה בלבד)

תוכן העניינים

1. כללי ..... (ללא ספר)