

יסודות החשבונאות



תוכן העניינים

1. אירועים לאחר תאריך המאזן..... 1
2. נדלן להשקעה..... 6

יסודות החשבונאות

פרק 1 - אירועים לאחר תאריך המאזן

תוכן העניינים

1. כללי 1

אירועים לאחר תאריך המאזן

שאלות

(1) חברת "טוב-לי" מוכרת משקאות מוגזים ובייגלה בהיכל נוקיה, אולמה הביתי של מכבי תל אביב בכדורסל. דני, אוהד שרוף של הקבוצה, אכל בייגלה במהלך משחק יורוליג, סבל מהרעלת קיבה ואף הובהל לבית חולים במצב קל עד בינוני. הרעלת הקיבה, שלוותה בהפסד צורב של מכבי במשחק היורוליג, גרמה לדני להגיש תביעה נגד חברת "טוב-לי". החברה מעריכה כי דני יזכה במשפטו נגדה. הנחה א': המשחק נערך ביום 01.11.2009, התביעה הוגשה ביום 31.11.2009. הנחה ב': המשחק נערך ביום 01.11.2009, התביעה הוגשה ביום 01.02.2010. הנחה ג': המשחק נערך ביום 12.01.2010, התביעה הוגשה ביום 31.02.2010. חברת "טוב-לי" נוהגת לפרסם את דוחותיה הכספיים השנתיים ב-31.03.2010.

נדרש:

תחת הנחות א'-ג', האם וכיצד תקבל תביעתו של דני ביטוי בדוחותיה הכספיים של חברת "טוב-לי" לשנת 2010, לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

(2) איציק, בעל חנות מכולת מצליחה ברחוב המסגר, מיווד עם מספר לקוחות שנוהגים לפקוד את חנות המכולת ולשוחח עימו על פילוסופיה מערבית והסכסוך הישראלי-פלסטיני. כאות תודה, הוא נוהג להניח ללקוחות נבחרים אלה "לרשום" את רכישותיהם במהלך השנה, ולשלם באמצע ינואר את החוב שנצבר במהלך השנה. ב-10 לינואר 2009 נדהם איציק לגלות כי יואב, לקוח אמיד, ירד מנכסיו והכריז על פשיטת רגל. איציק נוהג לפרסם את דוחותיה הכספיים השנתיים ב-31.03.2010.

נדרש:

כיצד, אם בכלל, יקבל ביטוי הנתון לפיו יואב ירד מנכסיו בדוחותיו הכספיים של איציק לשנת 2008, לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

- (3) איציק, בעל חנות מכולת מצליחה ברחוב המסגר (ראה שאלה מספר 2) נוהג להחזיק מלאי גדול של אורז בחנותו. רואה החשבון של איציק מזכיר לו לקראת תאריך המאזן השנתי כי מלאי מוצג לפי הנמוך מבין עלות ושווי שוק. איציק סבר כי נכון לתאריך המאזן שווי השוק של מלאי האורז שברשותו 100 שקלים, בעוד שעלות הרכישה הייתה 90 שקלים, ועל כן דיווח לרואה החשבון שלו כי יש להציג את המלאי בדוחות הכספיים של שנת 2009 בסכום של 90 שקלים ביום 15 לינואר 2010, לאחר שלא הצליח למכור את מלאי האורז ב-100 שקלים (שווי שוק, לטענתו), הסכים איציק למכור את מלאי האורז ב-60 שקלים בלבד.
- איציק נוהג לפרסם את דוחותיה הכספיים השנתיים ב- 31.03.2010

נדרש:

כיצד, אם בכלל, יקבל ביטוי הנתון לפיו יואב ירד מנכסיו בדוחותיו הכספיים של איציק לשנת 2009, לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

- (4) אייל, רואה חשבון בתחילת דרכו, קיבל את דוחות חברת "פרחי הבר" באמצע חודש ינואר 2010. אייל עבר על דוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2009, ומצא מספר טעויות בסעיף ההכנסות.

נדרש:

כיצד, אם בכלל, עירנותו של אייל (בהנחה שהערתיו נכונות) תקבל ביטוי בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2009, לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

- (5) חברת "הנגב" נוהגת להשקיע את יתרת כספיה העודפים במניות חברת טבע. החברה הינה בעלת 100 מניות של חברת טבע. להלן ציטוט מחיר מניית טבע בתאריכים שונים:

מחיר	תאריך
100	31.11.2010
110	31.12.2010
90	15.02.2011
30	31.03.2011

נדרש:

כיצד תוצג בדוחותיה הכספיים של חברת "הנגב" השקעתו במניית טבע במאזן החברה לשנת 2010, לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

(6) ביום ה-01 בפברואר 2010 התכנס דירקטוריון חברת "דיבידנדים זה נחמד" והחליט על חלוקת דיבידנד לבעלי מניות החברה. כמו כן, החליט הדירקטוריון על העלאה דרמטית בשכר המנכ"ל, סמנכ"ל הכספים וחברי הדירקטוריון. במקביל, יפוטרו 20% מעובדי החברה.

נדרש:

כיצד, אם בכלל, תוצג בדוחותיה הכספיים של חברת "דיבידנדים זה נחמד" לשנת 2009 החלטת הדירקטוריון לחלק דיבידנד לבעלי מניותיה, לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

(7) מהם הגילויים הנדרשים לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, "אירועים לאחר תאריך המאזן"?

(8) חברת "שלומית" בע"מ הינה חברה פרטית העוסקת בייצור מטבחים. בעקבות חילוקי דעות שהתעוררו בין בעלי המניות במהלך חודש פברואר 2007 הוחלט להפסיק את פעילות החברה. נכון ליום 31 בדצמבר 2006, לא היו לבעלי המניות כוונות כלשהן בדבר הפסקת פעילות החברה. בחודש אפריל 2007 פירסמה החברה את דוחותיה הכספיים לשנת 2006. כיצד תבוא לידי ביטוי ההחלטה על הפסקת פעילות החברה בדוחות הכספיים של חברת "שלומית" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, "אירועים לאחר תאריך המאזן"?
א. ההחלטה לא תקבל כל ביטוי בדוחות הכספיים לשנת 2006.
ב. תקן חשבונאות מספר 7 אינו עוסק באירועים הקשורים להנחת העסק החי.
ג. הנחת העסק החי מתקיימת מאחר והדוחות הכספיים נערכו ליום 31 בדצמבר 2006.
ד. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 7, תאגיד לא יערוך את דוחותיו הכספיים על בסיס הנחת העסק החי אם ההנהלה קובעת לאחר תאריך המאזן כי היא מתכוונת לחסל את עסקי החברה.
ה. כל התשובות האחרות שגויות.

(9) במהלך חודש פברואר 2007, החליטה הממשלה באופן מפתיע על הורדת שיעור המס מ-34% ל-32% החל משנת 2007 ואילך. דירקטוריון חברת "שי", אשר התכנס ביום 31 במרץ 2007 לאישור הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2006, בחן את השלכת שינוי שיעור המס על יתרות המיסים הנידחים במאזן החברה ליום 31 בדצמבר 2006. בנסיבות המתוארות, איזו מבין הטענות הבאות נכונה?
א. הורדת שיעור המס התרחשה לאחר תאריך המאזן ולכן היא אינה משפיעה על יתרות המיסים הנידחים ליום 31 בדצמבר 2006.
ב. מדובר באירוע חייב התאמה רק במקרה שההשפעה של שינוי שיעור המס היא הקטנה בנכסי מיסים נידחים או בהגדלת התחייבויות מיסים נידחים.
ג. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, יש ליצור ייחוס מיסים לפי שיעור המס הידוע לתאריך פירסום הדוחות הכספיים.
ד. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, מדובר באירוע חייב התאמה מכיוון שמדובר באירוע שאינו בשליטת התאגיד.
ה. כל הטענות האחרות שגויות.

10 ביום 1.1.06 נטלה חברת "ניו בילדינג" בע"מ הלוואה דולרית בסך 9 מיליון דולר מבנק בניו יורק. בתחילת שנת 2007 בוצע פיחות משמעותי במשק. מועד אישור הדוחות הכספיים של החברה הינו ב' 28 בפברואר 2007. להלן נתונים בהקשר לשינויים בשער החליפין של הדולר. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, באיזה סכום תוצג ההלוואה במאזן חברת "ניו בילדינג" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006?

שע"ח של הדולר	תאריך
4.0	01.01.06
4.1	31.12.06
4.8	03.01.07
4.9	28.02.07

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, באיזה סכום תוצג ההלוואה במאזן חברת "ניו בילדינג" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. 36,000,000.
- ב. 36,900,000.
- ג. 41,000,000.
- ד. 43,200,000.
- ה. 44,100,000.

11 חברת "גבע" בע"מ נוהגת לערוך הפרשה לחובות מסופקים באופן ספציפי בגין חובות שלדעת ההנהלה, גבייתם מוטלת בספק. ביום 15 בפברואר 2007, לפני מועד החתימה על הדוחות הכספיים, נודע לחברה כי מונה ללקוח עיקרי שלה כונס נכסים והוא נכנס להליכי פירוק. בעקבות כך צופה הנהלת החברה כי לא תצליח לגבות את יתרת החוב של הלקוח. בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, ולאור המידע שהתקבל לאחר תאריך המאזן, האם נדרשת החברה לבצע הפרשה מלאה לחובות מסופקים בגין חוב הלקוח העיקרי, במאזן ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. כן. מדובר באירוע חייב התאמה, אם מקור הקשיים שבגינם נדרשה הבקשה לפירוק הם מאירוע ספציפי מזוהה שהתרחש לאחר תאריך המאזן.
- ב. כל התשובות האחרות שגויות.
- ג. לא. מדובר באירוע שאינו חייב התאמה, שכן הבקשה לפירוק הוגשה לאחר תאריך המאזן.
- ד. כן. מדובר באירוע חייב התאמה, אם הקשיים בעקבותיהם הגיש הלקוח העיקרי את הבקשה לפירוק היו קיימים כבר ליום המאזן.
- ה. לא. מדובר באירוע שאינו חייב התאמה, כיוון שהחברה יצרה הפרשה ספציפית בהתאם למידע שהיה ידוע לה בתאריך המאזן.

12) להלן ארבעה משפטים בנושא 'אירועים לאחר תאריך המאזן':

- I. תאגיד יערוך את דוחותיו הכספיים על בסיס הנחת העסק החי, גם אם ההנהלה קובעת לאחר תאריך המאזן כי היא מתכוונת לחסל את עסקי התאגיד או להפסיק את פעילותו, או שאין לה אפשרות ריאלית אחרת מלבד לעשות כן.
- II. תאגיד לא יערוך את דוחותיו הכספיים על בסיס הנחת העסק החי, אם ההנהלה קובעת לאחר תאריך המאזן כי היא מתכוונת לחסל את עסקי התאגיד או להפסיק את פעילותו, או שאין לו אפשרות ריאלית אחרת מלבד לעשות כן.
- III. דיבידנדים מוצעים או מוכרזים למחזיקי מכשירים הוניים לאחר תאריך המאזן, התאגיד לא יכיר בדיבידנדים אלו כהתחייבות לתאריך המאזן.
- IV. אם דיבידנדים מוצעים או מוכרזים למחזיקי מכשירים הוניים לאחר תאריך המאזן, התאגיד יכיר בדיבידנדים אלו כהתחייבות לתאריך המאזן.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים, בהתאם להנחיות תקן חשבונאות מספר 7 של המון הישראלי לתקינה בחשבונאות?

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

13) להלן ארבעה היגדים בנושא אירועים לאחר תקופת הדיווח:

- I. על ישות לתת גילוי לתאריך בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום ועל ידי מי אושרו. אם לבעלי הישות או לאחרים הסמכות לתקן את הדוחות הכספיים לאחר פרסומם, על הישות לתת גילוי לעובדה זו.
- II. על ישות לתת גילוי לתאריך בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום ועל ידי מי אושרו. אם לבעלי הישות או לאחרים הסמכות לתקן את הדוחות הכספיים לאחר פרסומם, אין הישות צריכה לתת גילוי לעובדה זו.
- III. אם ישות מקבלת מידע לאחר תקופת הדיווח בדבר תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח, עליה לעדכן את הגילויים המתייחסים לתנאים אלה, לאור המידע החדש.
- IV. אם ישות מקבלת מידע, לאחר תקופת הדיווח, בדבר תנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח, אין עליה לעדכן את הנתונים הכספיים המתייחסים לתנאים אלה, אלא על הישות לתת גילוי למידע בלבד.

איזה/אילו מההיגדים נכון/ים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10?

- א. רק היגד I.
- ב. רק היגד II.
- ג. רק היגדים I ו-III.
- ד. רק היגד III.
- ה. רק היגדים II ו-IV.

יסודות החשבונאות

פרק 2 - נדלן להשקעה

תוכן העניינים

1. כללי 6

נדלן להשקעה

שאלות

1) חברת "קרקעות במזרח אירופה כסף קל" משקיע בנדל"ן ברחבי מזרח אירופה. חשב החברה מתלבט לגבי התנאים להגדרת נדל"ן כנדל"ן להשקעה. עזרו לו!

נדרש:

- א. מהם התנאים להגדרת נדל"ן כנדל"ן להשקעה (2 תנאים רגילים, 2 תנאים חריגים).
- ב. בצע הבחנה בין הגדרת נדל"ן להשקעה, רכוש קבוע ומלאי.

2) ענה בקצרה השאלות הבאות:

- א. מנה את מרכיבי העלות של נדל"ן להשקעה (האם עלויות עסקה הן בגדר הוצאה או חלק מעלות הנדל"ן להשקעה – התייחס לכך בתשובתך).
- ב. מהו הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה הנרכש באשראי? (האם קיים הבדל בין הוראות תקן חשבונאי מספר 40 באשר לנדל"ן להשקעה שנרכש באשראי לבין הוראות תקן חשבונאי מספר 16 שנרכש באשראי?).
- ג. האם נדל"ן בהקמה יכול להיות מטופל כנדל"ן להשקעה?

3) תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר לבעל נדל"ן להשקעה לבחור אחד משני מודלים לטיפול בנדל"ן להשקעה.

נדרש:

מנה את שני המודלים לטיפול חשבונאי בנדל"ן להשקעה. פרט אודות הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה לפי כל מודל.

4) ענה בקצרה השאלות הבאות:

- א. כיצד מגדיר תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 "שווי הוגן"?
- ב. מהו "מדרג השווי ההוגן" המצויין בתקן?
- ג. האם "שווי הוגן" (תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40) ו"שווי מימוש" (תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36) הם מושגים זהים?

- (5) נכס בלתי מוחשי מסווג כרכוש קבוע, נדל"ן להשקעה או מלאי, לפי כוונות השימוש בו על ידי ההנהלה. לעיתים ישות מייעדת תחילה נכס בלתי מוחשי למטרה מסויימת, אך בהמשך מחליטה לשנות את ייעודו. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר בנסיבות מסויימות לשנות ייעוד נכס בלתי מוחשי שסווג תחילה כנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע או למלאי. בהתאם, גם נכסים שסווגו תחילה כמלאי או רכוש קבוע ניתן לשנות ייעודן לנדל"ן להשקעה. עולה השאלה: ממתי נראה נכס מוחשי ככזה ששונה ייעודו?

נדרש א': השלם את טבלה הבאה:

מעבר אל מלאי	מעבר אל רכוש קבוע	מעבר אל נדל"ן להשקעה	
		-	מעבר מנדל"ן להשקעה
-	-		מעבר מרכוש קבוע
-	-		מעבר ממלאי

- הערה: לאחר השלמת הטבלה וצפייה בפיתרון, מומלץ ללמוד טבלה זו בעל פה. קביעה מתי שונה ייעוד נכס מוחשי לפי הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 היא מוטיב מרכזי במרבית השאלות בנושא זה.

- (6) תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר לישויות לשנות את ייעודו של נכס מוחשי שסווג תחילה כנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע או למלאי. בהתאם, גם נכסים שסווגו תחילה כמלאי או רכוש קבוע ניתן לשנות ייעודן לנדל"ן להשקעה. הנח כי התקיימו התנאים הקבועים בתקן לשינוי ייעוד.

נדרש א':

השלם את הטבלה הבאה. הנח כי החברה בוחרת לטפל בנדל"ן להשקעה לפי מודל השווי ההוגן.

שינוי ייעוד מנדל"ן להשקעה:

מעבר אל מלאי	מעבר אל רכוש קבוע מודל הערכה מחדש	מעבר אל רכוש קבוע מודל העלות	
			מעבר מנדל"ן להשקעה

שינוי ייעוד לנדל"ן להשקעה:

מעבר אל נדל"ן להשקעה	
	מעבר מרכוש קבוע מודל העלות
	מעבר מרכוש קבוע מודל הערכה מחדש
	מעבר ממלאי

נדרש ב' :
השלם את הטבלה הבאה.
הנח כי החברה בוחרת לטפל בנדל"ן להשקעה לפי מודל העלות.

שינוי ייעוד מנדל"ן להשקעה :

מעבר אל מלאי	מעבר אל רכוש קבוע מודל הערכה מחדש	מעבר אל רכוש קבוע מודל העלות	
			מעבר מנדל"ן להשקעה

שינוי ייעוד לנדל"ן להשקעה :

מעבר אל נדל"ן להשקעה	
	מעבר מרכוש קבוע מודל העלות
	מעבר מרכוש קבוע מודל הערכה מחדש
	מעבר ממלאי

- (7) נדל"ן מעורב הוא נדל"ן אשר בחלקו עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה ובחלקו האחר עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה, מלאי או רכוש קבוע.
דוגמא- בניין בן 10 קומות :
1. 2 הקומות התחתונות משמשות לשכירות צד ג' (עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה).
 2. 5 קומות מיועדות למכירה במהלך העסקים הרגיל (עומד בהגדרת מלאי).
 3. 3 הקומות העליונות משמשות לצרכים מנהליים (עומד בהגדרת רכוש קבוע).

נדרש :

- א. מהן התנאים שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 על מנת שניתן יהיה לטפל בנדל"ן כנדל"ן מעורב (חלקו ישמש כנדל"ן להשקעה, חלקו האחר ישמש כמלאי או/ו רכוש קבוע).
ב. הנח : התנאים הנדרשים בסעיף א' מתקיימים.
מהו הטיפול החשבונאי בנדל"ן מעורב?

- (8) חברה א' משכירה בניין משרדים מחברה ב' (חכירה תפעולית). חברה ג' פנתה לחברה ב' וביקשה לשכור ממנה בשכירות משנה את בניין המשרדים. חברה ב' הסכימה להצעת חברה ג', ובניין המשרדים מושכר לחברה ג' (חכירה תפעולית).
- תיאור המצב לאחר הסכמת חברה ב' : חברה ב' משכירה בניין משרדים לחברה ג'.
 - תזכורת : נדל"ן להשקעה הוא נדל"ן אשר משמש לצורך עליית ערך הונית או שכירות לצד ג'.

בתנאים מסויימים מתיר תקן חשבונאות בינלאומי לטפל בבניין משרדים כנדל"ן להשקעה.

נדרש :

- א. מדוע לדעתך מתיר התקן (בתנאים מסויימים) להכיר בנדל"ן זה כנדל"ן להשקעה?
- ב. מהם התנאים הנדרשים על מנת לטפל בנדל"ן זה כנדל"ן להשקעה?
- ג. תאר את הטיפול החשבונאי בחכירה תפעולית אשר מטופלת כנדל"ן להשקעה.

9) ענה בקצרה על השאלות הבאות :

- א. לעיתים ישות משכירה נדל"ן לצד ג', אך מעניקה שירותים נוספים (לדוגמא, ניקיון או אבטחה). האם הדבר פוגע בהגדרת הנדל"ן להשקעה? מהו המבחן שנקבע בתקן על מנת לקבוע האם נדל"ן מסוג זה יסווג כנדל"ן להשקעה או כרכוש קבוע?
- ב. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר לישות לבחור לטפל בנדל"ן להשקעה לפי אחד משני מודלים : מודל העלות ומודל השווי ההוגן. במידה וישות בוחרת לבצע מעבר בין מודלים, כיצד מתבצע מעבר זה?
- ג. חברה א' מייעדת נדל"ן שבבעלותה לשכירות לצד ג'. הנדל"ן זקוק לשיפוץ ולכן במחצית הראשונה של שנת 2010 הנדל"ן עבר שיפוץ מסיבי. האם בתקופה זו הנדל"ן עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה?

10) להלן שלושה משפטים בנושא נדל"ן להשקעה :

- I. נדל"ן להשקעה יימדד לראשונה לפי העלות. עלויות עיסקה ייכללו במדידה ראשונית זו.
- II. בהתאם למודל השווי ההוגן, רווח או הפסד הנובעים משינוי בשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה יוכרו ברווח או בהפסד לתקופה בה הם נבעו.
- III. נדל"ן להשקעה ייגרע בעת מימושו או כאשר השימוש בו פסק באופן קבוע, ולא חזויות הטבות כלכליות עתידיות ממימושו.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות מספר 16 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר נדל"ן להשקעה?

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

- 11** חברת "אסיה-ישראל" (להלן - "החברה") הינה חברה יזמית אשר רוכשת ומקימה נדל"ן באסיה הן לשימוש לצורכי הנהלה והן לצורכי השקעה. במהלך ינואר 2009 רכשה החברה 4 מבני משרדים בעיר צ'אנג-מאי שבתאילנד, וזאת במטרה להשיג הכנסות שכירות מהמבנים. כל המבנים הושכרו לצד ג', למעט מבנה משרדים אחד, אשר נשאר ריק כל השנה, מאחר שמיקומו לא אטרקטיבי וקיים קושי למצוא לו שוכרים. במהלך דיון לעריכת הדוחות הכספיים לשנת 2009 הועלו הטענות הבאות בקשר למדידה והצגה של המבנים לעיל:
- I. חשב החברה טען כי גם מבנה שאינו מושכר לצד ג' יכול להוות נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40. לטענתו הדבר תלוי בכוונת ההנהלה בעת רכישת הנכס ולא בשאלה האם יש בגינו תזרים מזומנים.
 - II. סמנכ"ל הכספים טען כי כיוון שהמבנה הלא מאוכלס לא מניב תזרימי מזומנים יש לטפל בו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 בדבר רכוש קבוע, שכן אינו עומד בהגדרה לנדל"ן להשקעה שנקבעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה.
 - III. מנכ"ל החברה טען כי אין זה משנה האם המבנים יימדדו בהתאם לתקן בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה או בהתאם לתקן בינלאומי 16 בדבר רכוש קבוע, שכן בשני המקרים, אם החברה תבחר ליישם את מודל ההערכה מחדש/השווי ההוגן, המבנים יוצגו באותו אופן בדוחות הכספיים.
- איזו/אילו מהטענות לעיל נכונה/ות, בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16 בדבר רכוש קבוע ותקן חשבונאות בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה?
- א. רק טענה I.
 - ב. רק טענה II.
 - ג. רק טענה III.
 - ד. טענות I ו-III.
 - ה. כל הטענות שגויות.

- 12** תקן חשבונאות בינלאומי 40, הדן בנדל"ן להשקעה, קובע את הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה. להלן שלושה היגדים באשר לנדל"ן להשקעה:
- I. אם נדל"ן בשימוש הבעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, היישות תטפל בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך של הנדל"ן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, לבין שווי ההוגן כנגד הרווח והפסד.
 - II. אם ישות מספקת שירותים משניים לדיירים של נדל"ן המוחזק על ידה, היא תטפל בנדל"ן כנדל"ן להשקעה רק אם השירותים מהווים מרכיב בלתי משמעותי, באופן יחסי, מההסדר בכללותו.
 - III. העלות הראשונית של זכות בנדל"ן, המוחזק בחכירה אשר סווגה כנדל"ן להשקעה, תוכר לפי השווי ההוגן של הנדל"ן או הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימאליים, כגובה מביניהם.

איזה/אילו מההיגדים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה?

- א. רק היגד I.
- ב. רק היגד II.
- ג. רק היגד III.
- ד. רק היגדים II ו-III.
- ה. רק היגדים I ו-II.

13 להלן שלושה משפטים בנושא נדל"ן להשקעה:

- I. שווי הוגן נבדל משווי מימוש, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36.
- II. בהעברה ממלאי לנדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים, ייזקף לקרן ההערכה מחדש עד למימוש הנדל"ן להשקעה.
- III. בהעברה מנדל"ן להשקעה, המוצג בשווי הוגן, לנדל"ן בשימוש הבעלים, העלות הנחשבת של הנדל"ן לצורך הטיפול החשבונאי לאחר מכן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, תהיה השווי ההוגן שלו במועד השינוי בשימוש.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה?

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

14 להלן שלושה משפטים בנושא נדל"ן להשקעה:

- I. חברה אשר בחרה לסווג זכויות בנדל"ן המוחזק בחכירה תפעולית, כנדל"ן להשקעה, עליה ליישם את מודל השווי ההוגן לגבי כל הנדל"ן להשקעה שלה.
- II. במעבר ממלאי לנדל"ן להשקעה אשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים יוכר ברווח או בהפסד.
- III. השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה משקף יציאה הוגנית עתידית שתשפר או תרחיב את הנדל"ן וכן משקף את ההטבות העתידיות המיוחסות מיציאה עתידית זו.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה?

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

15 חברת "תמיר" בע"מ (להלן - "החברה") רכשה ביום 1 בינואר 2007 בניין משרדים במרכז תל אביב, הכולל 40 קומות זהות, תמורת 9,000,000 ₪. הבניין נרכש על מנת להשכירו לגורמים שונים. מיד לאחר הרכישה התקשרה החברה עם תאגיד זר להשכרת 30 קומות. ביום 30 ביוני 2008, לאחר ניסיונות כושלים להשכיר את 10 הקומות הנותרות, החליטה החברה להעביר את משרדיה לבניין המשרדים ולאכלס את עשר הקומות הנותרות. החברה נוהגת להפחית את המבנים בשיטת הקו הישר ועל פי הערכות מומחים אורך חייו השימושיים של המבנה הינו 50 שנה ממועד הרכישה. החברה מיישמת את מודל העלות על נדל"ן שחל עליו תקן בינלאומי מספר 16 בדבר רכוש קבוע. החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן על נדל"ן שחל עליו תקן בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה. הניחו כי שיעור מס החברות ומס רווח הון החל על החברה הינו 25%. שלטונות המס ממסים את בניין המשרדים לפי מודל העלות. שלטונות המס מתירים את הפחתת המשרדים בשיטת הקו הישר לאורך חייו השימושיים של המבנה. יש להתעלם ממרכיב הקרקע. להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של בניין המשרדים:

שוי הוגן (ב-₪)	ליום
10,500,000	31.12.2007
11,600,000	20.06.2008
12,400,000	31.12.2008
13,500,000	31.12.2009

הניחו כי ניתן למכור כל אחת מקומות הבניין בנפרד ושוויין ההוגן של כל הקומות זהה. החברה עורכת דוחות כספיים לתקופות בייניים בכל רבעון.

מהן ההכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כפי שייכללו בדוח רווח והפסד של חברת "תמיר" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

א. 525,000 ₪.

ב. 700,000 ₪.

ג. 1,125,000 ₪.

ד. 1,500,000 ₪.

ה. 0 ₪.

מהו הערך בספרים של בניין המשרדים, כפי שיוצג במאזן חברת "תמיר" בע"מ, ליום 31 בדצמבר 2008 תחת סעיף רכוש קבוע נטו?

א. 11,480,412 ₪.

ב. 8,610,309 ₪.

ג. 2,870,103 ₪.

ד. 11,484,000 ₪.

ה. 3,068,041 ₪.

הניחו כי כל 40 הקומות בבניין המשרדים הושכרו לחיצוניים.

מהי יתרת נכס/התחייבות) מיסים נדחים בגין בניין המשרדים, כפי שתוצג במאזן חברת "תמיר" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2009?

- א. (750,000) ₪.
- ב. (1,125,000) ₪.
- ג. 0 ₪.
- ד. (1,260,000) ₪.
- ה. 1,125,000 ₪.

16) חברת "דן" בע"מ (להלן "החברה") הינה חברה העוסקת בהפצת מוצרי חלב. ביום 1 בינואר 2006 רכשה החברה קרקע בעלות של 10 מיליוני ₪. נכון ליום הרכישה, טרם קבעה החברה את השימוש העתידי בקרקע. במהלך חודש ינואר 2007 החליטה החברה להקים על הקרקע בניין משרדים בן 4 קומות לשימוש החברה. לצורך כך שכרה החברה את שירותיו של קבלן מבצע. הבנייה החלה במהלך חודש ינואר 2007 והסתיימה במהלך חודש דצמבר 2007. ביום 31 בדצמבר 2007 איכלסה החברה את המבנה החדש. עלויות הבנייה בשנת 2007 הסתכמו ל- 20 מיליוני ₪. ביום 1 ביולי 2008 החליטה הנהלת החברה להשכיר מחצית מהבניין ובאותו היום פינתה את שתי הקומות הראשונות. החברה מפחיתה את הבניין בשיטת הקו הישר ובהתאם להערכות מומחים, אורך חייו השימושיים של הבניין הינו 25 שנה. החברה מיישמת את מודל העלות על נדל"ן שחל עליו תקן חשבונאות מספר 27. החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן על נדל"ן שחל עליו תקן חשבונאות מספר 16.

ליום	שווי הוגן	הערות
31.12.06	12,000,000	קרקע בלבד
31.12.07	34,000,000	קרקע + בניין
01.07.08	34,000,000	קרקע + בניין
31.12.08	36,000,000	קרקע + בניין

הניחו כי ניתן למכור את כל אחת מהקומות בנפרד וכי כל הקומות בבניין המשרדים זהות.

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

- א. 5,000,000.
- ב. 6,000,000.
- ג. 10,000,000.
- ד. 11,000,000.
- ה. 12,000,000.

מהן הכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כי שייכללו בדוח רווח והפסד של חברת "דן" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. 0.
- ב. 1,000,000.
- ג. 2,000,000.
- ד. 3,000,000.
- ה. 4,000,000.

הניחו כי ביום רכישת הקרקע ייעדה הנהלת חברת "דן" בע"מ את השימוש בקרקע להקמת בניין משרדים לשימוש עצמי. מהן ההכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כפי שייכללו בדוח רווח והפסד של חברת "דן" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 1,000,000.
- ב. 2,200,000.
- ג. 3,200,000.
- ד. 3,280,000.
- ה. 4,600,000.

17) חברת "ליאב" בע"מ (להלן - "החברה") רכשה ביום 1 בינואר 2008 מבנה בן 3 קומות בחיפה בתמורה ל-390,000 ₪. בכוונת החברה להעביר את משרדיה לשתי קומות העליונות ולהשכיר את הקומה התחתונה במבנה. שווי כל קומה זהה ולכל קומה יש חלק שווה בקרקע. כמו כן, ניתן למכור בנפרד כל אחת מקומות המשרדים. באותו היום עברה הנהלת החברה לשתי הקומות העליונות במבנה. נתונים נוספים:

1. הקומה התחתונה במבנה הושכרה לחיצוניים ביום 1 בינואר 2009 למשך שנתיים.
2. ביום 1 בינואר 2009 קיבל דירקטוריון החברה החלטה על העברת ההנהלה למבנה משרדים בתל-אביב והשכרת מבנה המשרדים בחיפה. עוד באותו יום, החלה החברה באיתור שוכר פוטנציאלי למבנה בחיפה (ללא כוונת שיפור או שיפוץ המבנה).
3. ביום 30 באוקטובר 2009 שכרה החברה מבנה בתל-אביב תמורת 15,000 ₪ לחודש.
4. ביום 31 בדצמבר 2009 פינתה החברה את המבנה בחיפה ומשרדי ההנהלה עברו למבנה בתל-אביב.
5. ביום 30 ביוני 2010 נחתם חוזה שכירות לאכלוס שתי הקומות העליונות בחיפה.
6. החברה מפחיתה את המבנה בספריה בשיטת הקו הישר. בהתאם להערכת שמאי, אורך החיים השימושיים של המבנה בחיפה הינו 20 שנה, ומרכיב הקרקע הינו 25% מעלות הרכישה הראשונית. הניחו כי שווייה ההוגן של הקרקע לא השתנה ממועד הרכישה ועד ליום 31 בדצמבר 2010. השינוי בשווי ההוגן נובע ממרכיב המבנה בלבד.
7. נדל"ן להשקעה מטופל על פי מודל השווי ההוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40.
8. רכוש קבוע מטופל על פי מודל הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16.

9. החברה מבצעת הערכה מחדש בתום כל שנה. בעת הערכה מחדש, החברה בוחרת בגישה של איפוס הפחת הנצבר. החברה בוחרת להפחית את קרן ההערכה מחדש בעת גריעת הנכס.
10. יש להתעלם ממיסים על ההכנסה.
11. להלן נתונים בדבר שוויים ההוגן של מבני המשרדים לרבות הקרקע בחיפה ותל אביב (ב-ש):

תאריך	חיפה	תל-אביב
1.1.08	390,000	-
30.6.08	420,000	-
31.12.08 / 1.1.09	480,000	-
30.10.09	480,000	400,000
31.12.09	570,000	400,000
31.12.10	600,000	450,000
31.12.11	500,000	480,000

מהי יתרת קרן ההערכה מחדש, כפי שתיכלל במאזן חברת "ליאב" בע"מ, ליום 31 בדצמבר 2010?

- א. 0 ₪.
 ב. 3,671 ₪.
 ג. 120,000 ₪.
 ד. 139,500 ₪.
 ה. 143,171 ₪.

מהי סך ההשפעה נטו על דוח רווח והפסד בגין המבנים (בחיפה ובתל אביב), כפי שתיכלל בדוח רווח והפסד של חברת "ליאב" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. הוצאות בסך 9,750 ₪.
 ב. הוצאות בסך 13,000 ₪.
 ג. הוצאות בסך 13,421 ₪.
 ד. הכנסות בסך 16,579 ₪.
 ה. הכנסות בסך 20,250 ₪.

באיזה סכום יוצג המבנה בחיפה במאזן חברת "ליאב" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2010?

- א. 313,333 ₪.
 ב. 400,000 ₪.
 ג. 470,000 ₪.
 ד. 500,000 ₪.
 ה. 600,000 ₪.

בהנחה ששיעור המס החל על החברה הינו 25%, וכי לצורכי מס הבניין בחיפה מטופל עפ"י מודל העלות ומופחת על פני 20 שנה (למעט מרכיב הקרקע המהווה 25% מהעלות המקורית) בשיטת הקו הישר, מהי יתרת נכס מס נדחה (התחייבות מיסים נדחים) בגין הבניין בחיפה, כפי שתיכלל במאזן חברת "ליאב" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2009?

א. 59,625 ₪.

ב. 64,500 ₪.

ג. (52,313) ₪.

ד. (59,625) ₪.

ה. (64,500) ₪.

18) חברת "זיו" בע"מ (להלן: "החברה") עוסקת בהקמת מבנים למסחר ולתעשייה.

לחברה קרקע ברעננה אשר נרכשה על ידה בתאריך 01/01/2005 בעלות של 50

מיליון ₪, למטרת הקמת מבנה משרדים בן 5 קומות להשכרה.

הקמת המבנה החלה ביום 30 ביוני 2005 ונמשכה שנה ושבעה חודשים.

עלות ההקמה הסתכמה ב-25 מיליון ₪. החברה שילמה בגין הקרקע שכר

טרחא לעורך דינה ואגרות שונות בסך כולל של 1.5 מיליון ₪, אשר שולמו

במועד רכישת הקרקע.

החברה פירסמה בעיתון מודעות והציעה את המשרדים במבנה להשכרה.

הוצאות השיווק הסתכמו לסך של 750 אלפי ₪. בתאריך 1 בפברואר 2007,

מועד סיום הקמת המבנה, התקשרה החברה להשכרת 4 הקומות הראשונות

בבניין לגורמים שונים.

ביום 1 ביוני 2008, לאחר ניסיונות כושלים להשכיר את הקומה העליונה בבניין,

העבירה החברה את משרדי הנהלת החברה לקומה זו.

שיטת ההפחתה הנהוגה בחברה בקשר עם בניינים הינה שיטת הקו הישר ועל

פי הערכות מומחים, אורך חייו השימושיים של המבנה הינו 50 שנה, מיום 1

ביוני 2008.

החברה מיישמת את מודל העלות על נדל"ן, שחל עליו תקן בינלאומי מספר 16

בדבר רכוש קבוע.

החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן על נדל"ן, שחל עליו תקן בינלאומי

מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה. להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של הנכס

(קרקע + מבנה):

תאריך	שווי הוגן (ב-₪)
31.12.2006	85,000,000
01.02.2007	85,000,000
31.12.2007	88,000,000
01.06.2008	90,000,000
31.12.2008	92,000,000

הניחו כי ניתן למכור את כל אחת מקומות הבניין בנפרד וכי כל הקומות בבניין המשרדים זהות. הניחו כי שווי הקרקע מהווה 60% מסך שווי הקרקע והמבנה בשנים 2007 ו-2008.

מהי יתרת הנדל"ן להשקעה, כפי שתיכלל במאזן חברת "זיו" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2007?

- א. 85,000,000 ₪.
- ב. 92,000,000 ₪.
- ג. 81,500,000 ₪.
- ד. 88,000,000 ₪.
- ה. 75,000,000 ₪.

מהי יתרת הרכוש הקבוע בגין מבנה המשרדים במאזן חברת "זיו" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2008?

- א. 17,820,000 ₪.
- ב. 17,958,000 ₪.
- ג. 17,248,000 ₪.
- ד. 17,600,000 ₪.
- ה. 17,916,000 ₪.

מהן ההכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כפי שייכללו בדוח דווח והפסד של חברת "זיו" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 3,600,000 ₪.
- ב. 3,200,000 ₪.
- ג. 4,000,000 ₪.
- ד. 400,000 ₪.
- ה. 3,000,000 ₪.

בהנחה שכל הקומות הושכרו לחיצוניים, ובהנחה כי שלטונות המס מתירים את הפחתת המבנה מיום סיום הקמתו על פני 40 שנה (מרכיב הקרקע 60% מעלות המבנה), מה יתרת התחייבות מיסים נדחים ככל שהם מתייחסים למבנה המשרדים, כפי שתוצג במאזן חברת "זיו" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2008? (הניחו כי שיעור המס החל על החברה הינו 25%).

- א. 3,440,433 ₪.
- ב. 2,625,874 ₪.
- ג. 0 ₪.
- ד. 4,257,500 ₪.
- ה. 4,241,563 ₪.