**מקבץ שאלות עם פתרונות לדוגמא בנושא רכוש קבוע**

**עבור המרכז האקדמי רופין**

**2025א**

**הבהרה:**

**שאלות אלו נועדו לתרגל בצורה מלאה את כל ההגדרות וכל הנלמד, ברמות קושי שונות. אין התחייבות שבבחינה ניסוח השאלות יהיה זהה, וזה במיוחד חשוב כי השאלות בבחינה פתוחות ולא רב-ברירה.**

**כמובן, לאחר כתיבת הבחינה יבוצע מיקוד מתאים. בכל מקרה, כל השאלות כאן רלוונטיות מבחינת ההגדרות, כלי הפתרון, תהליך העבודה והפתרון הכמותי, ואני מקווה מאד שההסברים הנוספים המאד נרחבים שביצעתי במסגרתן, יהיו בעלי ערך עבורכם בנושא מרכזי זה.**

**באיחולי הטוב,**

**ד״ר צבאן**

**רכוש קבוע - הגדרה**

רכוש קבוע מוגדר בתור פריט **מוחשי** המצוי בבעלות חברה, הצפוי לשרת אותה במשך תקופה **ארוכה** (מעל שנה אחת). חריג לכלל הוא נדל״ן להשקעה - פריט נדל״ן המוחזק לשם הנבת הכנסות שכירות ו/או לשם עליית ערך, שהדיון בו יבוצע בנפרד בסעיף הבא.

דוגמאות לרכוש קבוע כוללות מכונות, ציוד, כלי רכב, מחשבים, ריהוט, מבנים וקרקעות (שאינם עולים לגדר הגדרת נדל״ן להשקעה - למשל: מבנה המשמש כמפעל ייצור הוא רכוש קבוע; מבנה משרדים שממנו פועלת ההנהלה - רכוש קבוע) ועוד.

**אופן המדידה[[1]](#footnote-1) (כיצד נקבע ערך הרכוש הקבוע בדיווחים - כנכס ב״מאזן״ וגם השפעות על רווח והפסד)**

* ברמה הנכסית - פריט רכוש קבוע (כנכס) יימדד לראשונה **בעלותו**. עלות זו כוללת בהגדרה את **כל** העלויות שהנן **הכרחיות** להבאת הפריט למיקום ולמצב שמיש, כפי כוונת ההנהלה. בפרט, עלויות רכוש קבוע תכלולנה עלויות הובלה, הרצה (עלות תפעול ראשונית הנדרשת עד שהנכס יוכל לפעול ב״תפוקה מלאה״), בדיקת תקינות, מסי קניה והיטלים וכיוצא בזה[[2]](#footnote-2).
* בתקופות העוקבות למועד ההכרה בפריט רכוש קבוע, הוא יימדד לפי **עלותו** בניכוי **הפחת הנצבר בגינו**. הפחת הנצבר (במלים גסות) הוא ערך המשקף את **השחיקה** המצטברת בפריט הרכוש הקבוע (שחיקה = אובדן כושר תפקוד, בלאי, לא שינוי בשווי השוק / מחיר המכירה). כדי לחשב את הפחת הנצבר, עלינו לחשב בכל שנה ושנה את **הוצאות** **הפחת**, המשקפות את האופן שבו פורסים את עלות רכישת הרכוש הקבוע על פני **אורך החיים השימושיים** שלו, בהתחשב בשווי הצפוי של הפריט בתום חייו (הנקרא גרט / שייר). בקורס שלנו נגדיר שיטה אחת בלבד לחישובן של הוצאות פחת, שנקראת ״הקו הישר״.

הוצאות פחת בשיטת הקו הישר, לשנה:

כאשר:

הערך D מייצג את הוצאות הפחת לשנה שלמה (12 חודשים).

הערך מייצג את העלות של פריט הרכוש הקבוע (לרבות כל העלויות החיוניות להבאתו למיקום ולמצב שמיש).

הערך משקף את ערך השייר / הגרט של הנכס: השווי הצפוי לפריט בסיום תקופת הפחתתו.

הערך n מייצג את תקופת ההפחתה בשנים.

כמובן, במידה ופריט מופחת רק חלק יחסי משנה, הוצאות הפחת השנתיות לעיל תוכפלנה ביחס בין מספר חודשי ההפחתה בשנה הנדונה לבין 12.

בתום כל תקופה, יוצג פריט הרכוש הקבוע בסעיף הרכוש הקבוע לפי עלותו בניכוי הפחת הנצבר בגינו:

עלות +

בניכוי פחת נצבר (-) סיכום הוצאות הפחת עד מועד הדיווח

שווה לעלות מופחתת = הערך שיוצג במאזן

**טיפול במכירת רכוש קבוע:**

במידה ומבוצעת מכירה של פריט רכוש קבוע, יש לחשב את עלותו בניכוי הפחת הנצבר בגינן לאותו מועד, כאשר הפרשים בין התמורה לבין העלות בניכוי הפחת הנצבר, יסווגו כרווח הון (הפרש חיובי) או הפסד הון (הפרש שלילי) לפי העניין.

תמורה +

בניכוי עלות מופחתת ערב המכר (-)

שווה לרווח הון / הפסד הון =

הערה כללית:

חשוב לשים לב שגם אם בשלב מסוים הפריט נמכר (או אף מתוכנן להמכר בחלוף מספר שנים), כל עוד השימוש בו הוא לפרק זמן ממושך מלכתחילה (ביחס למועד רכישתו), הוא עדיין מהווה רכוש קבוע (ולא חלילה מלאי, למשל).

דיברנו לא מעט, הגיע הזמן לעבוד. נפתור מגוון שאלות שכוחן יפה הן למטלה והן לבחינה.

**שאלה 1- (מינוס אחת) הגדרות בסיס לנכס לא שוטף מסוג רכוש קבוע ומהותו**

1. במקרים רבים, מחשבה על רכוש קבוע יוצרת אסוציאציות למכונות, כלי רכב, מבנים, מחשבים, ריהוט וכן הלאה. מהם המאפיינים המשותפים של פריטים אלו ובהתאם, מה תהיה ההגדרה הטבעית של רכוש קבוע?
2. מהם המשתנים העיקריים שקובעים את גובה ההטבות הכלכליות שפריט רכוש קבוע צפוי להפיק? בפרט, האם בהיבט פריטי הרכוש הקבוע שהודגמו לעיל, קיים קשר חד ערכי בין שווים / מחיר מכירתם האפשרי / מחיר המחירון שלהם להטבה הצפויה מפעולתם?
3. בהתבסס על הדיון הקצרצר בשני הסעיפים הקודמים – כיצד ראוי למדוד ולקבוע את ערכו של פריט רכוש קבוע במקרה המקובל והשכיח ביותר.

פתרון:

1. כל הפריטים הנ״ל **מוחשיים (פיזיים)**.

צפוי שפרק הזמן לשימוש בפריט **יעלה על שנה אחת**.

הם יכולים לשרת את החברה בייצור, בניהול, לצרכי רווחה – אין מגבלה (למעט: מבנים המיועדים להשכרה, נדון בהמשך).

בסך הכל: פריט מוחשי שצפוי לשרת את החברה תקופה ממושכת למעט חריגים\*.

1. הואיל ופריט רכוש קבוע צפוי לשרת את החברה תקופה ממושכת (שנים ארוכות), הרי שההטבה הצפויה לנבוע מהפריט תלויה בפרק הזמן שבו יוכל לשרתני. ולכן, בגסות, המדידה של פריטי רכוש קבוע לא מבוססת על שוויו (מחיר המחירון שלו / הערך שבו ניתן למכור אותו לחיצוניים). במלים אחרות, כשדנים ברכוש קבוע – יוצאים מהעלות שלו, וחושבים כל הזמן – מה נותר ממנה שיכול לשרתני בעתיד?
2. הדרך הנפוצה ביותר למדוד פריטי רכוש קבוע היא לפי ההפרש בין שני ערכים: האחד הוא עלותם, והשני – הוא ערך שנקרא **פחת נצבר** והוא משקף בגסות את השחיקה המצטברת בפריט הנובעת מהשימוש בו לאורך זמן. במלים אחרות – הדרך למדוד רכוש קבוע ולהתייחס להשפעותיו היא למעשה להקצות את עלותו ופורסים אותה על פני תקופת השימושים הצפויה (פחת).

**שאלה 0 – חידוד מושגי יסוד בצורה של טענות**

לפניכם מספר טענות:

טענה 1: הוצאות הפחת משקפות את ירידת הערך שנוצרת בגין פריטי רכוש קבוע בעקבות השימוש בהם.

טענה 2: פריט רכוש קבוע נמדד לפי שווי השוק שלו – הערכת שמאי או ציטוט מחיר משוק פעיל

טענה 3: כאשר נרכש מבנה המהווה פריט רכוש קבוע, עמלות תיווך ועלויות אחרות להשלמת עסקה מהוות הוצאות, ואינן חלק מעלות הפריט המהווה נכס

נדרש: דונו בנכונות כל אחת מהטענות וההיגיון בבסיסה.

טענה 1: הוצאות הפחת משקפות את ירידת הערך שנוצרת בגין פריטי רכוש קבוע בעקבות השימוש בהם

**הטענה שגויה. פחת איננו ירידת ערך (תלויה בהשקפת חיצוניים) אלא צריכת עלות על פני תקופת שימוש (תלויה בשימושים).**

פחת בחשבונאות הוא ערך המייצג את צריכת עלות הנכס באופן שיטתי על פני תקופת השירות שלו. בשפה גסה: אם קניתי פריט רכוש קבוע בסך 100,000 ש״ח, ואורך חייו 10 שנים, חזקה עלינו לטעון שהפריט מופחת בשווי של 10,000 ש״ח לשנה = 10 / 100,000.

הסיבה למנגנון זה נובעת מכך שפריטי רכוש קבוע אינם צפויים למכירה ואינם מועמדים למכירה. בתור שכאלו, אין שום קשר בין שווי השוק שלהם לבין ההטבות הצפויות מהם – המטרה לפרוס עלויות על פני זמן באופן שמשקף צריכה שיטתית של העלות הכוללת שהושקעה בנכס.

טענה 2: פריט רכוש קבוע נמדד לפי שווי השוק שלו – הערכת שמאי או ציטוט מחיר משוק פעיל

**הטענה שגויה. פריט רכוש קבוע נמדד לפי עלותו בניכוי הפחת הנצבר בגינו** (בהערת שוליים בעמ׳ קודם ציינו כי קיים מודל אלטרנטיבי, שבו ניתן דגש גדול יותר לשווי – אך גם שם, לא עובדים לפיו בצורה מדויקת, זהו מודל פחות שכיח ולא בחומר).

טענה 3: כאשר נרכש מבנה המהווה פריט רכוש קבוע, עמלות תיווך ועלויות אחרות להשלמת עסקה מהוות הוצאות, ואינן חלק מעלות הפריט המהווה נכס

**הטענה שגויה. הואיל והמטרה היא למדוד את עלות הרכוש הקבוע, ולא את שוויו / את הערך שבו ניתן היה לממשו רגע לאחר הרכישה - עלות פריט רכוש קבוע כוללת בהגדרה לא רק את עלות הרכישה הראשונית, את גם כל העלויות ההכרחיות להבאת הפריט למיקום ולמצב שמיש (שכר טרחת עורך דין, אגרות והיטלים, עלויות הובלה / בדיקה)**. עלויות חיוניות להשלמת עסקת הרכש – הן חלק מעלות הפריט הנכסית.

בשונה מכך, עלויות שוטפות שנדרשות לשם השימוש בנכס (לאחר שהוא מוכן לפעולה, במיקום ובמצב הנדרש) אינן חלק מעלות הפריט. בהתאם, תחזוקה שוטפת, חשמל, מסים עירוניים תקופתיים וכן הלאה – ייזקפו כהוצאות ולא יתווספו לעלות הנכס לאורך זמן.

**שאלה 0.1 – חידוד מושגי יסוד נוספים בצורה של טענות**

לפניכם מספר טענות:

טענה 1: הרווח שנוצר בעת מכירת פריט רכוש קבוע, הוא למעשה התמורה ממכירתו.

טענה 2: הפחת הנצבר שקול לערך המהווה את ירידת הערך שחווה פריט הרכוש הקבוע בשנה מסוימת.

טענה 3: הדרך הנפוצה ביותר למדוד פריטי רכוש קבוע היא לפי עלותם ההיסטורית שנקבעה בעת רכישתם

נדרש: דונו בנכונות כל אחת מהטענות וההיגיון בבסיסה.

טענה 1: הרווח שנוצר בעת מכירת פריט רכוש קבוע, הוא למעשה התמורה ממכירתו.

הטענה שגויה: למרות שפריטי רכוש קבוע הם כאלו שצפויים לשרת את החברה תקופה ממושכת, במקרים רבים הם נמכרים בשלב מסוים – על מנת לחדש ו/או כאשר סיימו את אורך חייהם השימושיים. בהינתן שהמכירה צפויה להתבצע בתמורה כלשהי (חיובית), ייתכן רווח / הפסד במכירה: הוא יחושב בתור ההפרש שבין תמורת המכירה לבין ערך הפריט לצרכים חשבונאיים (עלות בניכוי פחת נצבר).

טענה 2: הפחת הנצבר שקול לערך המהווה את ירידת הערך שחווה פריט הרכוש הקבוע בשנה מסוימת

הטענה שגויה משתי סיבות: ראשית, כמובהר בדיון הקודם, פחת איננו ירידת ערך – הוא גודל המשקף שחיקה הנובעת מדפוס השימוש הפנימי, ולא שווי מנקודת ראות חיצוניים.

שנית, הפחת **הנצבר** בהגדרה איננו משקף את הפחת לשנה מסוימת, כי אם את סיכום ערכי הפחת ממועד זמינותו של הפריט לשימוש עד מועד הדיווח.

טענה 3: הדרך הנפוצה ביותר למדוד פריטי רכוש קבוע היא לפי עלותם ההיסטורית שנקבעה בעת רכישתם

הטענה שגויה: העלות נקבעת לאחר השלמת מכלול הפעולות הרלוונטיות להכשרת הפריט לפעילותו. לשם ההמחשה: אם קניתי מכונית שאיננה מתפקדת בעלות 30,000 ש״ח ושילמתי לאחר חודש על החלפת מנוע 10,000 ש״ח, העלות של הפריט תכלול גם את עלות החלפת המנוע.

מעבר לזה, הפריטים אינם נמדדים לפי עלותם הכוללת בכל מועד דיווח; כך הם נמדדים במועד ההכרה לראשונה. בכל מועד דיווח לאחר מועד ההכרה הוא ימדד לפי עלותו בניכוי הפחת הנצבר בגינו.

**שאלה 0.2 – חידוד מושגי יסוד נוספים בצורה של טענות**

לפניכם מספר טענות:

טענה 1: שי רכש מכונה לחימום נקניק ב-31.12.2024 בעלות של 300,000 ש״ח למטבחון החברה, כאשר ידוע שהפריט צפוי לשרת את החברה תקופה ממושכת. מיד לאחר הרכישה, הוא גילה שמכונות משומשות נמכרות במחיר נמוך בהרבה. משום כך, דרש חשב החברה להכיר בהוצאות פחת משמעותיות בדיווח הכספי לשנת 2024.

טענה 2: חברה מכרה פריט רכוש קבוע ב-31.12.2024. סמנכ״ל הכספים טוען שבמצב כזה, לא יוצגו בספרים עלות הפריט וגם לא הפחת הנצבר בגינו.

טענה 3: חברה מכרה פריט רכוש קבוע ב-1.7.2024. סמנכ״ל הכספים טוען שבמצב כזה, אין להכיר בהוצאות פחת בגין הפריט בשנת 2024.

דונו בנכונות כל טענה בנפרד:

טענה 1: שי רכש מכונה לחימום נקניק ב-31.12.2024 בעלות של 300,000 ש״ח למטבחון החברה, כאשר ידוע שהפריט צפוי לשרת את החברה תקופה ממושכת. מיד לאחר הרכישה, הוא גילה שמכונות משומשות נמכרות במחיר נמוך בהרבה. משום כך, דרש חשב החברה להכיר בהוצאות פחת משמעותיות בדיווח הכספי לשנת 2024.

במלים פשוטות: הטענה היא שאם קנינו פריט ומיד שוויו ירד, יש להכיר בירידה זו כהוצאות פחת. טענה זו היא **שגויה** מכל וכל; להוציא מקרים חריגים (שלא נכנס אליהם בקורס) – **פחת מוכר לאורך החיים השימושיים של הנכס, והוא מושפע מדפוס השימוש בפועל בפריט ואורך חייו בחברה**, ולא מתפיסה של חיצוניים לגבי ערכו / מחיר מכירתו, שהרי המכירה לא צפויה.

טענה 2: חברה מכרה פריט רכוש קבוע ב-31.12.2024. סמנכ״ל הכספים טוען שבמצב כזה, לא יוצגו בספרים עלות הפריט וגם לא הפחת הנצבר בגינו.

במלים פשוטות: הטענה היא שלא אציג בדיווחי הכספיים כנכס פריט שאיננו אצלי. הנכס עצמו מוצג כאמור לפי עלותו בניכוי הפחת הנצבר בגינו – ובהתאם, שני הערכים מתאפסים (נגרעים) לאחר המכירה. הטענה **נכונה**.

טענה 3: חברה מכרה פריט רכוש קבוע ב-1.7.2024. סמנכ״ל הכספים טוען שבמצב כזה, אין להכיר בהוצאות פחת בגין הפריט בשנת 2024.

הטענה שגויה. למרות שהפריט נמכר במהלך השנה ולכן הוא לא יוצג כנכס מנכסי החברה ליום 31.12.2024, העובדה שהוא שירת את החברה חצי שנה – בהחלט מובילה להכרה בהוצאות פחת יחסיות בגינו ברווח והפסד.

**שאלה 1**

בתאריך 1.1.2022 רכשה חברת ״שייקונים ושועלים״ בע״מ 5 מכשירי טלפון סלולרי מדגם iPhone 13 לשימוש עובדי החברה.

המחיר הקטלוגי של כל מכשיר נייד הנו 4,300 ש״ח אך החברה זכאית להסדר מיטיב לאור קשרי מסחר מול היבואן ולכן העלות של כל מכשיר סלולרי בפועל אשר שולמה מצידה היא בסך 4,000 ש״ח.

בנוסף נדרשה החברה לשלם עבור הובלתם לחברה סכום של 100 ש״ח למכשיר.

הטלפונים הסלולריים הגיעו לחברה ב-1.4.2022 והם הפכו לזמינים לשימוש לאחר התקנת תוכנות רלוונטיות ב-1.5.2022.

הטלפונים החלו לשמש בפועל את העובדים ב-1.6.2022. אורך החיים השימושיים של הטלפונים הסלולריים הנו 5 שנים כאשר ערך השייר המוגדר לטלפון הוא 1,100 ש״ח. בנתונים אלו:

1. חשבו את הוצאות הפחת בגין המכשירים כפי שיופיעו בדוח רווח והפסד לשנים 2022 ו-2023.
2. חשבו את הסכום שבו יופיע הפריט בדוח על המצב הכספי (כפריט רכוש קבוע) לתום כל אחת מהשנים 2022 ו2023.
3. הניחו כעת כי ב-30.6.2024 נמכרו כל הטלפונים בתמורה ל-1,800 ש״ח למכשיר. חשבו את רווח / הפסד ההון מעסקת המכירה.

פתרון:

**דיון בסיסי בנתוני השאלה - הרכישה ועלות המכשירים**

באופן כללי: מכונות, ציוד, כלי רכב לרבות ציוד תקשורת ומיחשוב - עונים להגדרה של רכוש קבוע בהיותם:

* פריטים מוחשיים; ובנוסף
* פרק הזמן הצפוי לשימוש בהם עולה על שנה

בתור התחלה, נתייחס לעלות המכשירים. נשים לב שהמחיר הקטלוגי לא רלוונטי; המושג ״עלות״ של נכס כמובן משקפת את התשלומים שבוצעו בפועל בעדו, וכאן - הבסיס לעלות הוא 4,000 ש״ח. יחד עם זאת, חשוב לשים לב שעלות של פריט רכוש קבוע לא כוללת רק את עלות רכישתו הישירה הראשונית; אלא כל עלות נוספת אחרת שהיא **חיונית** להבאת הפריט למיקום ולמצב שמיש.

במלים פשוטות: עלויות הובלה, עלויות התקנה, בקרת תקינות / הרצה / פעולות הכנה - כל העלויות שחשוב להשקיע עד שהפריט יהיה ברשות החברה, מוכן לעבודה כמתוכנן - הן חלק מעלותו (חלק מנכס רכוש קבוע, ולא הוצאה). ולכן כאן:

עלות ראשונית 4,000

עלות הובלה 100

סך העלות 4,100

בסך הכל החברה רכשה 5 מכשירים כאלו. בנוסף, בשאלה מגוון תאריכים:

רכישה: 1.1.2022

הגעתם לחברה: 1.4.2022

**זמינות לשימוש: 1.5.2022 [תאריך תחילת חישוב הוצאות פחת]**

מועד הפעלה / שימוש: 1.6.2022

תאריכים אלו נועדו לחדד עבורנו את ההבחנה וההגדרה במועד שממנו ואילך תרשמנה הוצאות פחת (״שחיקה״) של פריטי רכוש קבוע. התאריך הרלוונטי שממנו ואילך תרשמנה הוצאות פחת כאמור הוא מועד ה**זמינות לשימוש**. במידה ומועד הזמינות לשימוש לא נתון, בוחרים במועד הקרוב ביותר הנתון בשאלה (**וכלל: מועד הרכישה הוא מועד הזמינות לשימוש, אם אין סיבה טובה להניח אחרת**).

**פתרון סעיף א - הוצאות פחת בשנים 2022 ו-2023**

תזכורת: הפריט עלה (כולל עלויות נלוויות חיוניות) 4,100 למכשיר, ישנם 5 מכשירים.

מועד תחילת ההפחתה הוא ה-1.5.2022, הפריט מופחת על פני 5 שנים, וערך השייר למכשיר בודד הוא 1,100.

על בסיס מידע זה נחשב את הוצאות הפחת לשנים 2022 ו-2023:

**עלות / עלות היסטורית :**

מס׳ המכשירים: 5

העלות למכשיר: 4,100 = 100 + 4,000

סך עלות הפריטים: 20,500 = 5 \* 4,100

**אורך החיים בשנים (n):**

5 שנים [נתון]

**ערך שייר :**

מס׳ המכשירים: 5

ערך שייר למכשיר: 1,100

סך ערך השייר: 5,500 = 5 \* 1,100

הוצאות הפחת בגין פריט רכוש קבוע **לשנה שלמה (12 חודשים)** בשיטת ה״**קו הישר**״ (הנפוצה ביותר, והיחידה הרלוונטית בקורסנו) - לפי **עלות** הפריטים (20,500) לנכות מהם את ערך **השייר / הגרט** (כאן: נתון 1,100 לפריט, וישנם 5 פריטים = 5,500 = 1,100 \* 5) ואת זה נחלק **בתקופת ההפחתה** (5 שנים):

הואיל ובשנת 2022, הפריט היה זמין לשימוש רק החל מ-1.5.2022 (ולכן החל להיות מופחת רק מנקודה זו) הרי שהוצאות הפחת לדיווח בדוחות לשנת 2022 צריכות לשקף פחת על פני 8 חודשים בלבד. כך נקבל שהוצאות הפחת לשנת 2022 בגין כל המחשבים (לעיל חישבנו הוצאות פחת בהתייחס לכל המחשבים) הן:

בשנת 2023, בהיעדר נתונים סותרים, הפריט שהה בחזקת החברה כל השנה, ולפיכך מופחת כל השנה. לכן בגינו הוצאות הפחת לדיווח כפי שתרשמנה בדוח רווח והפסד לשנת 2023 הן פחת שנתי:

הגדרות על בסיסן הצבנו:

הערך מלשון Depreciation מייצג את הוצאות הפחת לשנה שלמה.

הערך משקף את עלות הרכישה של הנכס (לרבות כל העלויות הנלוות עד שהוא זמין לשימוש)

הערך משקף את ערך השייר / הגרט של הנכס: השווי הצפוי לפריט בסיום תקופת הפחתתו.

הערך משקף את תקופת ההפחתה הכוללת של הפריט בשנים. לעתים נקראת ״אורך חיים שימושיים״.

ריכוז הממצאים - הוצאות פחת לכל אחת מהשנים:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 2022  ש״ח | 2023  ש״ח |
| הוצאות פחת | 2,000 | 3,000 |

**באיזה דוח כספי יופיעו הוצאות הפחת? באיזה סעיף ספציפי?**

הוצאות הפחת הן תמיד גודל שנתי, שנזקף לרווח והפסד של אותה השנה בלבד.

במלים אחרות - בדוח רווח והפסד של 2022 נכלול הוצאות פחת בסך 2,000, ובדוח רווח והפסד של 2023 נכלול את הוצאות הפחת בסך 3,000.

הסעיף הספציפי בדוח רווח והפסד שאליו תסווג ההוצאה תלוי מאד בסוג השימוש של הפריט. למה הכוונה? אם מדובר בטלפונים סלולריים המשרתים את מחלקת השיווק, סעיף ההוצאה יהיה ״הוצאות מכירה ושיווק״ (יחד עם משכורות סוכני מכירות ועמלות מכירה למשל). לעומת זאת, אם מדובר בטלפונים סלולריים כלליים או מנהליים, סעיף ההוצאה יהיה ״הוצאות הנהלה וכלליות״.

**ומה לגבי העובדה שבשתי השנים יחד הפחת שנוצר הוא 5,000 = 2,000 + 3,000? מוצג איפשהו?**

הפחת הנצבר ישרת אותנו בחישוב הערך נטו של הנכס, לצורך הצגה במאזן. ראו סעיף ב להלן.

**פתרון סעיף ב: הסכום שבו יופיע פריט הרכוש הקבוע כנכס במאזן לימים 31.12.2022 ו-31.12.2023**

כשאני רוצה לדעת באיזה סכום יוצג נכס הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים – אזי, בסיס המדידה הנפוץ ביותר (טכניקת המדידה החישובית המקובלת ביותר) לרכוש קבוע הוא בסיס ״העלות״.

לפי בסיס זה, נכס פריטי רכוש קבוע יוצגו בדיווח הכספי בכל תאריך דיווח לפי סכום המחושב לפי ההפרש בין **עלותם** (הכוללת, לרבות כלל העלויות הנלוות החיוניות) לבין **הפחת** **הנצבר** בעדם עד למועד הדיווח.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 31/12/2022 | 31/12/2023 |
| עלות (היסטורית / מקורית / ברכישה) | 20,500 | 20,500 |
| פחת נצבר | (2,000) | (5,000) |
| **עלות מופחתת / לדיווח / ערך ספרים – במאזן – נכס רכוש קבוע** | **18,500** | **15,500** |
|  |  |  |
| הוצאות פחת ברווח והפסד (תזכורת) – בדוח רווח והפסד | 2,000 | 3,000 |

שנת 2022 היא השנה הראשונה שבה הופחת הנכס. לכן, הפחת הנצבר לתום שנה זו זהה להוצאות הפחת שהוכרו בשנה זו.

בשנת 2023, הפחת הנצבר הוא בהגדרה סיכום / צבירת הפחתים לרבות בגין שנים קודמות, כלומר - בגין 2022 ו-2023 יחד = 5,000 = 2,000 + 3,000

לכן, הסכום שבו יופיע פריט הרכוש הקבוע במאזן (בדוח על המצב הכספי) ליום 31.12.2022: 18,500.

לכן, הסכום שבו יופיע פריט הרכוש הקבוע במאזן (בדוח על המצב הכספי) ליום 31.12.2023: 15,500.

**פתרון סעיף ג: מכירת הפריטים ב-30.6.2024 ב-1,800 ש״ח למכשיר והשפעתה**

בסעיף נרשם כי ב-30.6.2024 הפריטים נמכרו בתמורה ל-1,800 ש״ח (לכל אחד מ-5 הפריטים הקיימים). מכירה של רכוש קבוע בהחלט תתכן - למרות שמטרת החזקת פריטי רכוש קבוע היא להשתמש בהם לאורך זמן, בהחלט ייתכן שמסיבה כלשהי מוכרים אותם בנקודת זמן מסוימת (שדרוג למשל). במקרים כאלו, הטיפול החשבונאי יבוצע בשלבים:

בשלב 1: נחשב את העלות המופחתת (עלות בניכוי פחת נצבר עדכני) ״ערב המכירה״.

בשלב 2: נחשב את ההפרש בין תמורת המכירה לבין העלות המופחתת - אשר ייקרא ״רווח הון״ / ״הפסד הון״.

נתחיל משלב 1. מהי העלות המופחתת של כלל הטלפונים הסלולריים ליום 30.6.2024?

עלותם המופחתת של פריטי הרכוש הקבוע הנמכרים היא ההפרש בין עלותם (20,500) לבין הפחת הנצבר בגינם, ערב המכירה. הדרך המהירה ביותר לחשב את הפחת הנצבר (על מנת לנכותו מהעלות ולהגיע מעלות מופחתת) היא פשוט לכפול את הפחת השנתי (3,000) בפרק הזמן הכולל בשנים ממועד הזמינות לשימוש 1.5.2022 עד ערב המכירה 30.6.2024. מדובר בשנתיים וחודשיים, ולכן ניתן לחשב את הפחת הנצבר ובהתאם את העלות המופחתת כך:

ערב המכירה

30.6.2024

עלות (היסטורית) 20,500

פחת נצבר (1.5.2022 - 30.6.2024) (6,500)

עלות מופחתת 14,000

הואיל והפריט זמין לשימוש מ-1.5.2022, הרי שעד ל-30.6.2024 פרק הזמן הכולל שחלף הוא שנתיים וחודשיים.

לגבי הפחת הנצבר: הדרך המהירה ביותר להגיע לערכו בנקודת זמן עתידית ספציפית היא ע״י מכפלת הוצאות הפחת השנתיות (3,000, ראו בעמוד קודם) בפרק הזמן בשנים שחלפו (ממועד הזמינות).

נעבור לשלב 2. נחשב את ההפרש בין התמורה לבין העלות המופחתת ערב המכירה:

על פי נתוני השאלה, כל מכשיר נמכר בתמורה ל-1,800 ש״ח, כאשר ישנם 5 מכשירים בסך הכל.

רווח / הפסד במכירה

30.6.2024

סך התמורה 9,000 = 5 \* 1,800

עלות מופחתת (14,000)

הפסד הון = הפסד כתוצאה ממכירת רכוש קבוע (5,000) = 14,000 - 9,000

הואיל וקיים הפרש שלילי בין התמורה לבין העלות המופחתת ערב המכירה, יסווג ערך שלילי זה כהפסד הון (הוצאה בדוח רווח והפסד). אילו ההפרש היה חיובי, למשל, במקרה שבו תמורת המכירה הכוללת היתה מסכמת ב-18,000 ש״ח, הרי שההפרש היה נקרא ״רווח הון״.

**סיכום ביניים קצר:**

* עלות רכוש קבוע (עלות היסטורית או ( = כולל עלויות נלוות חיוניות (להבאתו למיקום ולמצב שמיש).
* הוצאות פחת לשנה: עלות בניכוי שייר, וכל זה - חלקי תקופת הפחתה, מותאם לתקופת ההפחתה בפועל: אם הפריט מוחזק רק חלק מהשנה – אכפול את הוצאות הפחת השנתיות בחלק היחסי (מס׳ חודשים חלקי 12).
* תקופת הפחתה: מתחילה במועד **הזמינות לשימוש**, נעצרת במועד המכירה / במועד סיום החיים (תקופת ההפחתה).
* פחת נצבר: סך הוצאות הפחת עד למועד הדיווח. לאחר שפריט רכוש קבוע נמכר – הפחת הנצבר בגינו מתאפס.
* ערך הספרים / עלות מופחתת: ההפרש בין עלות הרכוש הקבוע לבין הפחת הנצבר
* רווח הון/הפסד הון: ההפרש בין התמורה לבין העלות המופחתת (עלות בניכוי פחת נצבר) ערב המכירה.

**שאלה 1.1 – חישוב ״מהיר״ – של רווח / הפסד הון** ממכירת רכוש קבוע

״הדס נ״ בע״מ רכשה מכונה ענקית לחימום נקניק לעובדי המשרד. עלות המכונה 200,000 ש״ח. כמו כן, נדרשה החברה לשלם בעד הובלתה לחברה 10,000 ש״ח, בעד בדיקת היגיינה (מתחייב לפי הנחיות משרד הבריאות) בסך 5,000 ש״ח, וכן בעד התקנה בחברה סכום של 8,000 ש״ח נוספים. המכונה נרכשה ב-1.1.2020, הגיעה לחברה ב-1.4.2020, הפכה לזמינה לשימוש ב-1.5.2020, והחלה לשרת את החברה ב-1.8.2020, בטקס גזירת סרט הנקניק במעמד המנכ״ל.

לאור קילקולי קיבה מרובים של העובדים, החברה החליטה למכור את המכונה ב-1.9.2023 בתמורה ל-80,000 ש״ח.

בהנחה שערך השייר / הגרט הצפוי למכונה במועד רכישתה הוא 20,000 ש״ח וכי תקופת הפחתתה (אורך החיים המקורי הצפוי במועד הרכישה) 10 שנים, מהו הרווח / ההפסד במכירה?

פתרון:

עת אני נתקל בשאלת רכוש קבוע (מכונות וכו׳) אחד מהטריקים הוא לנסות לקפץ ולדלג מעל מבול הנתונים לנדרש. אם אני עושה זאת אני מגלה שרצו לדעת רק מה הרווח / ההפסד במכירה. חישוב הרווח / ההפסד במכירה דורש עבודה בשני השלבים שהצגנו קודם: ראשית, לגלות את העלות המופחתת (עלות כוללת בניכוי פחת נצבר ערב המכירה) ולאחר מכן, לחשב את ההפרש בין תמורת המכירה לערך זה.

1/9/2023

עלות (היסטורית, כוללת) 223,000 = 8,000 + 5,000 + 10,000 + 200,000

בניכוי פחת נצבר

-----------

עלות מופחתת ערב המכירה **158,716**

חישוב הפסד הון:

תמורת המכירה - נתון 80,000

בניכוי ערך ספרים / עלות מופחתת ערב המכירה (158,716)

הפסד הון (78,716)

**שאלה 1.2 – חילוץ תמורת המכירה כאשר רווח ההון או ההפסד ההון נתון**

אלכס רכש מכונה עוד יותר גדולה לחימום נקניק בעלות של 1,000,000 ש״ח. בנוסף שילם עבור הובלתה והתקנתה סכום של 100,000 ש״ח נוספים. המכונה הגיעה לחברה והפכה לזמינה לשימוש ב-1.10.2022. המכונה מופחתת על פני 10 שנים בשיטת הקו הישר, וערך השייר שלה מוערך ב-200,000 ש״ח. בתאריך 1.1.2025 נמכרה המכונה כאשר נוצר הפסד הון במכירה בסכום של 14,000 ש״ח.

נדרש: מה תמורת המכירה?

פתרון:

A person smiling at the camera

Description automatically generated A person with a beard and glasses

Description automatically generated A person wearing glasses and a hat

Description automatically generated

השאלה כוללת נתונים לגבי הפסד ההון. הפסד ההון מוגדר בתור הפרש שלילי בין תמורת המכירה (שאיננה נתונה - X) לבין העלות המופחתת ערב המכירה (שאותה אפשר לחשב).

*מפה רק נותר לחלץ ומגיעים לתמורת המכירה הרלוונטית:*

**שאלה 2 (לתרגול בבית)**

בחברת ״הלאפה המתפרקת״ בע״מ (להלן: ״החברה״) מוכרים סוכריות על מקל. להלן נתונים מתוך ביאור הרכוש הקבוע של החברה כפי שנכלל בדיווחים הכספיים ליום 31.12.2020. כל הפריטים מופחתים בשיטת הקו הישר.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| פריט | מס׳ פריטים | עלות פריט | סך העלות | פחת נצבר | אורך חיים בשנים | ערך שייר / גרט לפריט |
| iPhone X | 4 | 4,000 | 16,000 | ? | 5 | 0 |
| iPad Pro | 3 | 5,000 | 15,000 | ? | 8 | 1,000 |
| Macbook Air | 1 | 9,000 | 9,000 | ? | 10 | 3,000 |

נתונים נוספים:

1. כל מכשירי ה- iPhone נרכשו ב-1.1.2018, והפכו לזמינים לשימוש ב-1.10.2018.
2. כל מכשירי ה - iPad נרכשו ב-1.1.2019, והפכו לזמינים לשימוש ב-1.7.2019.
3. מחשב ה - Macbook Air נרכש ב-1.1.2020 והפך לזמין לשימוש מיד באותו היום.

נדרש:

1. מהן הוצאות הפחת שתרשמנה בדוח רווח והפסד של החברה בשנת 2018?
2. מהן הוצאות הפחת שתרשמנה בדוח רווח והפסד של החברה בשנת 2019?
3. מהן הוצאות הפחת שתרשמנה בדוח רווח והפסד של החברה בשנת 2020?
4. הניחו כעת כי ב-1.10.2022 נמכרו 2 מכשירי iPad Pro בתמורה ל-2,000 ש״ח למכשיר. מהו הרווח / הפסד ההון במכירתם?

**פתרון סעיף א - הוצאות פחת בשנת 2018**

בשונה מהשאלה הקודמת, שבה התקיים סוג אחד ויחיד של פריטי רכוש קבוע בחברה, הפעם, קיימים 3 סוגי פריטים. נחשב את הוצאות הפחת בגין כל פריט בנפרד (ככל שרלוונטי) ונחברן. בגין ה-iPhones, תקופת ההפחתה היא 3 חודשים, 1.10.2018-31.12.2018. בהתאם, הוצאות הפחת בגין המכשירים הללו תהיינה:

בשנה זו, טרם נרכשו מכשירי ה- iPad ומכשירי ה - Macbook Air. משכך, הוצאות הפחת הכוללות בחברה לשנת 2018 כוללות את הפחת בגין האייפונים בלבד.

תשובה סופית: הוצאות הפחת בדוח רווח והפסד של החברה לשנת 2018 הן 800 ש״ח.

**פתרון סעיף ב - הוצאות הפחת בשנת 2019**

בשנה זו, קיימים בחברה שני סוגי פריטי רכוש קבוע. אייפונים - שמופחתים שנה שלמה ואייפדים שתקופת הפחתתם היא חצי שנה (מ-1.7.2019 עד 31.12.2019)

בשנה זו, טרם נרכשו מכשירי ה - Macbook Air, ומשום כך, הוצאות הפחת בחברה הן הסיכום של הוצאות הפחת בגין האייפונים ובגין האייפדים ב-2019.

תשובה סופית: הוצאות הפחת בדוח רווח והפסד של החברה לשנת 2019 הן 3,950 = 750 + 3,200 ש״ח.

(\*) שימו לב: כל השאלות עד כה עסקו בהוצאות הפחת בשנה ספציפית. חשוב להבחין בין מושג זה (הוצאות פחת לשנה ספציפית) שמשקף ערכים ברווח והפסד לשנה מסוימת בלבד, לבין מושג הפחת הנצבר שמשמעותו שונה וחשיבותו איננה לדוח רווח והפסד אלא לחישוב יתרות הנכסים במאזן (שבהן עדיין לא דנו בשאלה הזו).

**פתרון סעיף ג - הוצאות הפחת בשנת 2020**

בשנה זו, קיימים ובועטים כל הפריטים: אייפונים, אייפדים ומקבוק. הן האייפונים והן האייפדים הוחזקו זמינים לשימוש במהלך שנת 2020 בשלמותה. אמנם המקבוק נרכש השנה, אך לאור זמינותו לשימוש מיד מתחילת השנה, גם בגינו הוצאות הפחת הן לשנה שלמה:

סך הוצאות הפחת ברווח והפסד לשנת 2020 הן סיכום ערכים אלו: 5,300 = 600 + 1,500 + 3,200

**פתרון סעיף ד - רווח / הפסד ממכירת 2 אייפדים בתמורה ל-2,000 ש״ח לאייפד, 1.10.2022**

**שלב 1 - עלות מופחתת ערב המכירה**

1.10.2022

עלות האייפדים שנמכרו 10,000 = נמכרו רק 2 אייפדים, שעלות כל אחד מהם 5,000

בניכוי פחת נצבר ערב המכירה (\*) (3,250) הסבר מפורט למטה

עלות מופחתת ערב המכירה 6,750 = 3,250 - 10,000

(\*) פחת נצבר בגין 2 אייפדים לתקופה: 1.7.2019 - 1.10.2022 [פרק הזמן בטווח זה הוא 3 שנים ו-3 חודשים]

הסבר נוסף: 10,000 היא העלות ההיסטורית של שני אייפדים, בגין אותם 2 אייפדים ערך השייר הוא 1,000 לאייפד ולכן הפחתנו 2 \* 1,000. את ההפרש בין העלות לבין השייר מחלקים בתקופת ההפחתה שהיא 8 שנים במקרה של האייפדים

**שלב 2 - נחשב את ההפרש בין התמורה לבין העלות המופחתת ערב המכירה**

תמורה 4,000 לפי 2,000 לאייפד (נתון), 2 אייפדים

בניכוי עלות מופחתת ערב המכירה (6,750)

הפרש שלילי - הפסד הון (2,750) = 6,750 - 4,000

**סיכומון ביניים לשאלה:**

כאשר נתקלים בחברה שבה פריטי רכוש קבוע מרובים, אזי חישוב הוצאות הפחת לשנה דורשות חישוב הפחת בגין כל סוג פריטים בנפרד, וסיכום הממצאים.

כאשר רוצים לחשב רווח / הפסד הון בגין פריט מסוים, או חלק ממנו, יש להתחשב ספציפית בעלות של החלק שנמכר, ספציפית בפחת הנצבר בגין הפריט שנמכר, על מנת לחשב את העלות המופחתת ערב המכירה.

כמו תמיד, רווח או הפסד ההון הוא ההפרש בין תמורת המכירה לבין העלות המופחתת.

**שאלה 2.1**

חברה רכשה מכונה לחימום נקניק לעובדי המשרד ב-1.4.2024. עלות הרכישה היא 100,000 ש״ח. כמו כן שילמה החברה עלות הובלה של מכונת הנקניק לחברה בסך 15,000 ש״ח ועלות התקנה בסך 3,000 ש״ח. עלות ביטוח ותחזוקת המכונה לשנה היא 6,000 ש״ח. המכונה הגיעה לחברה ב-1.5.2024 אך הפכה לזמינה לשימוש ב-1.7.2024. למכונה יש ערך שייר בסך 1,000 ש״ח ותקופת הפחתתה 5 שנים.

נדרש:

1. מהי עלות המכונה לצרכים חשבונאיים (הסכום שבו תירשם המכונה לפני הפחתות)?
2. מהן הוצאות הפחת שתוכרנה בגין המכונה ב-2024 וב-2025?
3. מהי העלות המופחתת של המכונה לימים 31/12/2024 ו-31/12/2025?

פתרון א:

עלות פריט רכוש קבוע כוללת את כל העלויות החיוניות להבאת הפריט למיקום ולמצב שמיש. חידוד: בנוסף לכך, הואיל ועלות פריט רכוש קבוע היא בהגדרה כזו הצפויה לשרת את החברה תקופה ממושכת, אם במהלך הרכישה נוצרים רכיבי עלות שנדרשים לחידוש / החלפה וכו׳ בפרקי זמן קצרים יותר (ובפרט – עד שנה), הרי שרכיבי עלות אלו אינם חלק מעלות הפריט (למשל: ברכישת מכונית – אגרת רישוי וביטוח חובה הן הוצאה לאור החידוש השנתי ולא חלק מעלות הפריט).

כאן ספציפית:

עלות הרכישה הישירה 100,000

עלות הובלה 15,000

עלות התקנה 3,000

ביטוח ותחזוקה לא רלוונטי עלות שימוש; אופק ההטבה קצר משנה (מתכלה/מתחדש)

סך הכל עלות לצורך חשבונאי **118,000** התשובה

פתרון ב:

שיטת הפחת הנפוצה ביותר לגילום צריכת עלות הנכס על פני אורך חייו השימושיים נקראת שיטת הקו הישר, והיא היחידה שמחייבת אותנו בקורס. לפי ההגדרה בשיטה זו, הוצאות הפחת לשנה שלמה מחושבות לפי היחס בין ״בסיס הפחת״ (העלות בניכוי ערך השייר – הרכיב שבגינו אין שחיקה) לבין תקופת ההפחתה בשנים . כל הערכים הנ״ל נתונים בשאלה.

לשנה שלמה בחיי הנכס (12 חודשים) הוצאות הפחת בהתאם לנוסחה זו הן:

כאן נדרשנו בתור התחלה להוצאות הפחת לשנת 2024. הוצאות אלו צריכות לשקף את החלק היחסי מההפחתה הרלוונטי לשנה זו.

המכונה הגיעה לחברה ב-1.5.2024 אך הפכה לזמינה לשימוש ב-1.7.2024.

ההפחתה תמיד מתחילה במועד בו הנכס זמין לשימוש (לא במועד הרכישה, לא במועד תחילת השימוש בפועל). המשמעות היא שבשנת 2024, הוצאות הפחת הן בגין חצי שנה בלבד: 1.7.2024-31.12.2024. את הוצאות הפחת לשנה זו נחשב באופן יחסי:

הוצאות פחת בשנת 2025 (שנה שבמהלכה הפריט היה זמין לשימוש כל השנה, 12 חודשים):

פתרון ג:

מהי העלות המופחתת של המכונה לימים 31/12/2024 ו-31/12/2025?

עלות מופחתת שהיא הערך נטו שבו יוצג פריט רכוש קבוע כנכס לא שוטף בדוח על המצב הכספי (המאזן) נקבעת לפי ההפרש שבין עלות הפריט לבין הפחת הנצבר בגינו עד מועד הדיווח.

31/12/2024 31/12/2025

עלות 118,000 118,000

פחת **נצבר**  (11,700) (35,100)

עלות מופחתת 106,300 82,900

שימו לב: הוצאות פחת או ״פחת״ משקפות ערך שנתי ברווח והפסד. פחת נצבר הוא סיכום כולל של הוצאות הפחת ממועד הזמינות עד למועד הדיווח, והוא משפיע על אופן מדידת הנכס נטו במאזן.

**שאלה 3 - קצרה: רכוש קבוע**

בתאריך 1.1.2024 רכשה חברת ״בוריס ל״ בע״מ (להלן: ״החברה״) מכונה ענקית לחימום נקניק לעובדי המשרד. המחיר הקטלוגי של המכונה הוא 100,000 ש״ח אך לאחר מקח וממכר הצליח בוריסו להפחית את עלות הרכישה ל-92,000 ש״ח. לשם העברת הבעלות על המכונה, נדרש, על פי חוקי המדינה, לשלם אגרת העברת בעלות בסך 4,000 ש״ח. כמו כן, שולם עבור הובלת המכונה סכום של 8,000 ש״ח וכן עבור בדיקת תקינות המתחייבת מכוח החוק לפני התחלת חימום הנקניק לעוברי אורח - סכום של 5,000 ש״ח.

המכונה הגיעה לחברה ב-1.2.2024, הפכה לזמינה לשימוש ב-1.3.2024, והשימוש החל בה בפועל ב-1.4.2024. כמו כן, ידוע כי ערך השייר למכונה הוא 20,000 ש״ח. אורך חיי המכונה השימושיים הוא 6 שנים.

נדרש: מהן הוצאות הפחת לכל אחת מהשנים 2024 ו-2025?

הוצאות פחת לשנה שלמה:

בהצבה בנתוני השאלה:

ב-2024, הוצאות הפחת תחושבנה רק החל מהמועד שבו הנכס זמין לשימוש, כלומר החל מה-1.3, במשך 10 חודשים.

ב-2025 הוצאות הפחת הן לשנה שלמה. לכן הוצאות הפחת בהחלט זהות להוצאות השנתיות שחושבו:

**תשובה סופית:**

**הוצאות הפחת לשנת 2024 הן 12,361 ש״ח.**

**הוצאות הפחת לשנת 2025 הן 14,833.**

**הערה: כאשר אין נתונים בדבר ערך שייר, הנחה לפיה ערכו 0 טבעית ולגיטימית.**

**שאלה קצרה 3.1**

חברת ״יותם״ בע״מ (להלן ״החברה״) רכשה מכונית טסלה לשימוש מנכ״ל החברה. עלות המכונית 400,000 ש״ח ומועד רכישתה ה-1.1.2022. בנוסף שילמה החברה אגרות בסך 4,000 ש״ח וכן עלויות הובלה בסך 6,000 ש״ח.

עלויות טעינת הטסלה מסתכמות בסך של 10,000 ש״ח לשנה.

נדרש:

1. מהי עלות הטסלה (בהיבט פריט רכוש קבוע).
2. הניחו כעת כי אורך החיים השימושיים של הטסלה 10 שנים, וערך השייר שלה מהווה 25% מעלותה. בהנחה שהטסלה היתה זמינה לשימוש ב-1.7.2022, מהן הוצאות הפחת בגין הטסלה ב-2022?

פתרון:

פתרון סעיף א - עלות ראשונית ועלויות נלוות

עלות פריט רכוש קבוע תכלול את כל העלויות החיוניות להבאת הפריט למיקום ולמצב שמיש על פי כוונת ההנהלה. יחד עם זאת, עלויות **השימוש** בפריט (בשונה מעלות הכשרתו לפעולה ראשונית) אינן חלק מעלותו כנכס, אלא תיזקפנה כהוצאה. בהתאם, עלויות חשמל, דלק, טיפולים שוטפים ואחזקה - אינן חלק מעלויות נכסיות אלא הוצאה.

ספציפית כאן, אם כך - יש להפריד בין עלות המכונית, האגרות הראשוניות וההובלה, שהן עלויות חיוניות להבאת הפריט למצב כשיר ולמיקום נאות, לבין עלויות השימוש השוטפות (כגון טעינה).

עלות הטסלה:

עלות רכישה 400,000

אגרות 4,000

הובלה 6,000

עלות שתיזקף כנכס 410,000

פתרון סעיף ב - הוצאות פחת ב-2022

**שאלה קצרה 4**

חברת ״הילה ח״ בע״מ רכשה מכונת קפה למשרד בעלות של 50,000 ש״ח. בנוסף שילמה החברה עבור הובלה 10,000 ש״ח. המכונה הגיעה לחברה והפכה לזמינה לשימוש ב-1.2.2022. ב-1.4.2025 נמכרה המכונה בתמורה ל-29,000 ש״ח. אורך החיים השימושיים של המכונה 5 שנים, ואין לה ערך שייר / גרט.

נדרש:

1. מהו רווח ההון / הפסד ההון במכירה?
2. כיצד תשתנה תשובתך אם המכירה ב-1.9.2022 (יתר הנתונים ללא שינוי)?

**פתרון:**

פתרון סעיף א

תחילה, נחשב את העלות המופחתת של הפריט ערב מכירתו:

עלות 60,000

פחת נצבר (38,000)

עלות מופחתת 22,000

חישוב רווח ההון:

תמורת המכירה 29,000

עלות מופחתת (22,000)

רווח הון (חיובי) 7,000

פתרון סעיף ב

תחילה, נחשב את העלות המופחתת של הפריט ערב מכירתו:

עלות 60,000

פחת נצבר (7,000)

עלות מופחתת 53,000

חישוב הפסד ההון:

תמורת המכירה 29,000

עלות מופחתת (53,000)

הפסד הון (שלילי) (24,000)

**שאלה 4.1**

חברה רכשה מכונה חדשה לחימום נקניק לשימוש לשנים ארוכות במטבחון ההנהלה בעלות 150,000 ש״ח. המכונה הגיעה לחברה ב-1.4.2024 והפכה לזמינה לשימוש ב-1.9.2024. השימוש במכונה החל לאחר טקס גזירת סרט ב-1.10.2024. אורך החיים השימושיים של המכונה 10 שנים והיא מופחתת בשיטת הקו הישר כאשר מוגדר לה ערך שייר של 10,000 ש״ח. ב-31.7.2026 המכונה נמכרה בתמורה ל-89,500 ש״ח.

נדרש: מהו רווח / הפסד ההון בעסקה?

פתרון:

עלות (ש״ח): 150,000 עיתוי המכירה: 31.7.2026

תחילת הפחתה: 1.9.2024 תמורה (ש״ח): 89,500

אורך חיים: 10

שייר / גרט (ש״ח): 10,000

כדי לחשב רווח / הפסד הנובע ממכירת רכוש קבוע (שנקרא רווח / הפסד הון) יש לפעול בשני שלבים: בשלב ראשון, נחשב את העלות המופחתת (העלות בניכוי הפחת הנצבר) ערב המכירה. לאחר מכן, נחשב את ההפרש בין תמורת המכירה לבין עלות מופחתת זו. הפרש חיובי יהווה רווח הון, והפרש שלילי יהווה הפסד הון.

חישוב עלות מופחתת ערב המכירה 31.7.2026

עלות 150,000

בניכוי פחת נצבר\* (26,833) =

עלות מופחתת 123,167

\* אין מניעה מחישוב פחת נצבר על ידי הצגת הוצאות הפחת בכל אחת מהשנים 2024, 2025, 2026 וסיכומן; אלא שדרך יעילה יותר בשאלות העוסקות בחישוב רווח ההון היא בסך הכל לכפול את הביטוי המייצג פחת שנתי במספר השנים שחלפו עד ערב המכירה.

חישוב רווח / הפסד הון:

תמורת המכירה הנתונה 89,500

בניכוי עלות מופחתת ערב המכירה (123,167)

הפסד הון (כי ההפרש שלילי) **(33,667)** התשובה – תיזקף להוצאות אחרות בדוח רווח והפסד

**שאלה 4.2**

בתאריך 1.1.2022 רכשה החברה ריהוט משרדי בעלות רכישה ישירה של 60,000 ש״ח. פרט לעלות הרכישה הישירה שילמה החברה עבור הובלה והתקנה 5,000 ש״ח נוספים. הריהוט הגיע למשרד ב-1.2.2022 והפך לזמין לשימוש ב-1.4.2022. אורך החיים השימושיים של הריהוט הנו 6 שנים וערך השייר / הגרט של הריהוט הוא 3,000 ש״ח. בנתונים אלו, הוצאות הפחת בגין הריהוט לשנת 2022 הן (התשובות מעוגלות לשקל השלם הקרוב ביותר):

1. 9,472 ש״ח
2. כל יתר התשובות שגויות
3. 7,750 ש״ח
4. 8,611 ש״ח
5. 8,708 ש״ח

פתרון:

מועד זמינות: 1.4.2022

עלות: 65,000

תקופת הפחתה בשנים: 6

שייר / גרט: 3,000

התשובה ג.

1. פרט למדידה לפי עלות בניכוי הפחת הנצבר, קיים בסיס מדידה אלטרנטיבי לרכוש קבוע שנקרא ״הערכה מחדש״. יש להכיר את עצם קיומו, אך דיון מעמיק בו ו/או יישומו הכמותי לא יבוצע ב-2024. [↑](#footnote-ref-1)
2. שימו לב שלמעשה, פריט רכוש קבוע נמדד בטכניקה זו תמיד לפי עלותו בניכוי הפחת הנצבר בגינו; העניין הוא שכאשר הפריט נמדד באופן ראשוני, הפחת הנצבר אפס. במלים אחרות - בסיס המדידה שנקרא בצורה גסה ״עלות״ קובע שהצגה מאזנית של הנכס (נטו) במאזן, בכל מועד ומועד, היא לפי עלות (כוללת) בניכוי פחת נצבר. [↑](#footnote-ref-2)