

אוניברסיטת בר - אילן

מבחן ב " תיאוריה חשבונאית "

סמסטר א' - מועד א'

30.1.11

חלק א'

משך הבחינה : שלוש וחצי שעות

קוד קורס: 66-706-70

שמות המרצים: רו"ח מנחם מורד
רו"ח זיו שאי

חומר עזר :

א. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מתורגמים לעברית

ב. מחשב כיס.

בהצלחה!!

שאלה 1 (32%)

ב-1.1.13 רכשה חברה א' בע"מ 70% מהמניות הרגילות של חברה ב' בע"מ, ו-30% ממניות הבכורה של חברה ב' בע"מ. פרמיית השליטה ששולמה ע"י חברה א' בע"מ ברכישה היא בסך של 206,667 ש"ח.

להלן מאזני הבוחן של החברות לשנה שנתיימה ב-31.12.14 :

חברה א' בע"מ	חברה ב' בע"מ	
900,000	1,380,000	חייבים ויתרות חובה (כולל דיבידנד לקבל)
600,000	300,000	מלאי
?	-	השקעה במניות של חברה ב' בע"מ - עלות
600,000	500,000	רכוש קבוע נטו
-	1,000,000	נדל"ן להשקעה - מודל שווי הוגן
700,000	600,000	עלות המכירות
300,000	200,000	הנהלה וכלליות
130,000	300,000	הוצאות אחרות
70,000	80,000	הוצאות מימון
120,000	150,000	מסים על הכנסה
180,000	300,000	דיבידנד שהוכרז
(200,000)	(1,200,000)	זכאים ויתרות זכות (כולל דיבידנד לשלם)
-	(200,000)	הפרשה לתביעה
(3,000,000)	(2,300,000)	מכירות
(200,000)	(300,000)	הכנסות אחרות
?	-	הכנסות מדיבידנד
(20,000)	(10,000)	הון מניות רגילות
-	(200,000)	הון מניות בכורה (10%)
?	(600,000)	עודפים
-----	-----	
=	=	

נתונים נוספים :

1. הרווח הנקי של חברה ב' בע"מ לשנת 2013 הסתכם לסך של 200,000 ש"ח. ב-31.12.14 הכריזה חברה ב' בע"מ לראשונה מתאריך הקמתה על דיבידנד. הדיבידנד שולם בשנת 2015.
2. מניות הבכורה הן לא ניתנות לפדיון, צוברות, ולא משתתפות. המניות הונפקו ב-1.1.10.
3. ב-1.1.12 רכשה חברה ב' בע"מ את **בניין משרדים א'** תמורת 280,000 ש"ח. חברה ב' בע"מ משכירה את בניין המשרדים לצד ג'. החברה מיישמת את מודל העלות על בניין המשרדים. המבנה מופחת בשיטת הקו הישר למשך 20 שנה. מרכיב הקרקע וערך הגרט זניחים. השווי ההוגן של בניין המשרדים ל-1.1.13 הוא 306,000 ש"ח. החל מ-1.1.14 החליטה חברה ב' בע"מ לעבור ממודל העלות למודל השווי ההוגן, וזאת בהתאם להוראות IAS 40. לפיכך חברה ב' בע"מ החלה ליישם בדוחות הנפרדים את מודל השווי ההוגן על הנדל"ן להשקעה. השווי ההוגן של הבניין ל-31.12.14 הוא 400,000 ש"ח.
4. ב-1.1.14 רכשה חברה ב' בע"מ את **בניין תעשייתי ב'** תמורת 500,000 ש"ח. החל מ-1.1.14 משכירה חברה ב' בע"מ את הבניין לחברה א' בע"מ תמורת דמי שכירות חודשיים של 12,000 ש"ח. בחברה א' בע"מ בניין המשרדים משמש כמפעל ייצור. הקבוצה מפחיתה מפעלי ייצור למשך 20 שנה מתאריך הרכישה, בהתאם לשיטת סכום ספרות שנים עולה. מרכיב הקרקע וערך הגרט זניחים. נכון ל-31.12.14 חברה א' בע"מ טרם שילמה לחברה ב' בע"מ עבור השכירות של שנת 2014.

5. נכון ל-1.1.13 ישנם לחברה ב' בע"מ הפסדים שוטפים מועברים לצורכי מס בסך של 180,000 ש"ח, אשר בגינם לא נפתחו מסים נדחים בשל חוסר בצפי לרווחים עתידיים חייבים במס. הנהלת חברה א' בע"מ צופה בעת רכישת המניות כי חברה ב' בע"מ תצליח לקזז 50% מההפסדים הנ"ל בעתיד הנראה לעין, וזאת מתוקף תכנון מס שחברה א' בע"מ מתכוונת ליישם. בשנת 2014 פתחה חברה ב' בע"מ מס נדחה על 30% מההפסדים.

6. נכון ל-1.1.13 עומדת כנגד חברה ב' בע"מ תביעה משפטית בסכום של 800,000 ש"ח. לדעת יועציה המשפטיים של חברה ב' בע"מ סיכויי התובעים לזכות במשפט הם 10%. נכון ל-31.12.14 התקבלה חוות דעת משפטית לפיה הסיכויים של התובעים לזכות במשפט הם מעל ל-50%.

בהסכם רכישת המניות של חברה ב' בע"מ הוסכם בין הצדדים כי שוויה ההוגן של התביעה (כולל ההשפעה של ערך הזמן) נכון ל-1.1.13 יעמוד על סך בסכום של 50,000 ש"ח. התביעה צפויה להתברר ב-1.1.16.

בשל החשש של חברה א' בע"מ כי למרות שסיכויי התובעים לזכות בתביעה הם נמוכים, תצטרך חברה ב' בע"מ לשלם בעתיד סכום מהותי לתובעים, וזאת במקרה של פס"ד עתידי לזכות התובעים, אזי הוסכם בין חברה א' בע"מ למוכר המניות כי במידה וחברה ב' בע"מ תצטרך לשלם כנגד התביעה סכום העולה על 500,000 ש"ח, ישפה מוכר המניות את חברה א' בע"מ בסכום השווה להפרש בין 500,000 ש"ח לסכום שייפסק לטובת התובעים בפועל.

שוויה ההוגן של המחויבות לשיפוי כאמור לעיל נכון ל-1.1.13 ול-31.12.13 ול-31.12.14 הוא 20,000 ש"ח, 30,000 ש"ח ו-80,000 ש"ח בהתאמה.

בהנהלת החשבונות של חברה א' בע"מ לא הייתה התייחסות כלשהי לשיפוי שהובטח לחברה א' בע"מ כאמור לעיל. התביעה טרם התבררה עד ל-31.12.14.

7. להלן נתונים על השווי ההוגן של נכסים בחברה ב' בע"מ נכון ל-1.1.13 :

הערות	ספרים	שווי הוגן	מלאי
מחזור מלאי - 3 חודשים.	250,000	500,000	
עלותו המופחתת של הנכס ערב הסיווג כמוחזק למכירה היא 450,000 ש"ח. עלויות המכירה של הנכס הן 20,000 ש"ח. הנכס מומש לחיצוניים ב-1.4.13.	?	280,000	נכס לא שוטף מוחזק למכירה
לאורך כל השנים הקבוצה סבורה כי לזיכיון אין אורך חיים מוגדר. ב-1.7.14 ביצעה הקבוצה את הבדיקה השנתית לגבי הזיכיון, וזאת בהתאם להוראות IAS 38. הסכום בר ההשבה שהתקבל בבדיקה עומד על סך של 120,000 ש"ח. כמו כן באותו התאריך הקבוצה החליטה להפחית את הזיכיון לתקופה של 5 שנים החל מ-1.7.14	-	200,000	זיכיון

8. להלן נתונים על עסקאות של מכירת מלאי בין החברות:

חברה מוכרת	חברת רוכשת	תאריך	סכום	רווח/(הפסד) גולמי
חברה ב'	חברה א'	15.12.13	400,000	20%
חברה א'	חברה ב'	1.3.14	300,000	10%
חברה ב'	חברה א'	15.12.14	180,000	30%

מחזור המלאי בשתי החברות הוא 3 חודשים.

9. ב-1.7.13 מכרה חברה ב' בע"מ לחברה א' בע"מ רכוש קבוע מנהלתי שעלותו המופחתת היא 300,000 ש"ח תמורת 500,000 ש"ח. יתרת אורך חיי הרכוש הקבוע מ-1.7.13 היא 4.5 שנים. הרכוש הקבוע מופחת בשיטת הקו הישר. ב-1.1.14 החליטה הקבוצה לשנות את שיטת הפחת לסכום ספרות שנים יורד.

10. בדוחות הכספיים המאוחדים זכויות שאינן מקנות שליטה מוצגות עפ"י שוויון ההוגן. השווי ההוגן של הזכויות שאינן מקנות שליטה נכון ל-1.1.13 הוא 500,000 ש"ח.

11. השווי ההוגן של מניית בכורה בתברה ב' בע"מ נכון ל-1.1.13 הוא 1.4 ש"ח.

12. שיעור מס חברות הוא 25%. שיעור המס על רווחי הון הוא 20%. שיעור ההיוון השנתי לתזרימי מזומנים בכל השנים עומד על 10%.

נדרש :

להציג דוחות כספיים מאוחדים של חברה א' בע"מ לשנת 2014 עפ"י הפירוט הבא:

- מאזן מאוחד ל-31.12.14
- דו"ח רווח והפסד מאוחד לשנת 2014.
- דו"ח מאוחד על השינויים בהון העצמי לשנת 2014.

(213,000) חלקו של המיעוט בהפרשים
 מקוריים כולל מוניטין (1)
 מוניטין
 P.N 515,500

 657,000

500,000 שווי הוגן של המיעוט (1)
 אקוויטי נרכש
 $30\% * \{ 10,000 + 400,000 - 60,000 \} + 70\% * (200,000 + 60,000) = (287,000)$
 מניות רגילות צביר למב"כ מב"כ צביר למב"כ

 213,000 חלקו בהפרשים
 (106,350) מקוריים בלי מוניטין

 106,650 מוניטין מיעוט

<p>יתרה ל-31.12.14 -</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>$20/50 * 22,500 = 9,000$</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>4.5/5 * 120,000 = 108,000</p> <p>-----</p> <p>117,000</p> <p>515,500</p> <p>$30\% * (117,000) + (106,650) = (141,750)$</p> <p>↓</p> <p>חלקו במוניטין</p>	<p>הפחתה לשנת 2014</p> <p>$18/19 * 40,000 = (37,895)$</p> <p>7,579</p> <p>$30/50 * 22,500 = (13,500)$</p> <p>(5,500)</p> <p>1,375</p> <p>60,500</p> <p>(15,125)</p> <p>- מומש ב- 2013</p> <p>$0.5/5 * 200,000 = (20,000)$</p> <p>5,000</p> <p>$120,000 - 200,000 = (80,000)$</p> <p>20,000</p> <p>$0.5/5 * 80,000 = 8,000$</p> <p>(2,000)</p> <p>-----</p> <p>(71,566)</p> <p>-</p> <p>$30\% * (71,566) = (21,470)$</p>	<p>נדל"ן להשקעה -</p> <p>הכנסות אחרות</p> <p>מס</p> <p>הפסדים לצורכי מס</p> <p>תביעה:</p> <p>הוצאות מימון (1)</p> <p>מס</p> <p>הכנסות אחרות</p> <p>מס</p> <p>מלאי</p> <p>זיכיון:</p> <p>הפחתת הפרש</p> <p>מקורי (הנהלה</p> <p>וכלליות)</p> <p>מס</p> <p>הפרשה -</p> <p>(הוצאות אחרות)</p> <p>מס</p> <p>הפרשה - פחת</p> <p>(הנהלה וכלליות)</p> <p>מס</p> <p>מוניטין</p> <p>חלק המיעוט</p>
---	---	--

* עפ"י נתון 3 בשאלה חברה ב' בע"מ עברה ב-1.1.14 ממודל העלות למודל שווי הוגן. לפיכך אין צורך בהפרש המקורי, שכן הנכס כבר מוצג עפ"י שווי הוגן. מכאן שיש להפחית את ההפרש המקורי במלואו, וכנגד ההפחתה יקבלו חברה א' בע"מ והזשמי"ש את חלקם היחסי ברווח שנרשם בחברה ב' בע"מ כתוצאה מהשערוך.

** עפ"י מאזן הבוחן חברה ב' בע"מ פתחה הפרשה בסכום של 200,000 ש"ח. לפיכך יש לממש את כל ההפרש המקורי, שכן הוא נמוך יותר מההפרשה שנפתחה בספרי חברה ב' בע"מ.

(1) תנועה בגין חלוף הזמן:

$(50,000) * 1.1 = (55,000)$	יתרת פתיחה ל-31.12.13
P.N (5,500)	הוצאות מימון

$(50,000) * 1.1^2 = (60,500)$	יתרה ל-31.12.14

II רט"מים, חו"זים, מחזורים :

נתון 8 - רט"מ UP מלאי 12/13 :

חלק האם ברט"מ:

דו"ח רווח והפסד 2014:

$$70\% * (20\% * 400,000) * (1 - 25\%) = 42,000$$

מאזן ל-31.12.14 : 0

1. ח. יתרת פתיחה עודפים 12/13 80,000
ז. עלות מכירות 80,000

2. ח. הוצאות מס 20,000
ז. יתרת פתיחה עודפים 12/13 20,000

3. ח. זשמי"ש - רווח והפסד 18,000
ז. יתרת פתיחה עודפים 12/13 18,000

נתון 8 - רט"מ UP מלאי 12/14 :

חלק האם ברט"מ:

$$70\% * (30\% * 180,000) * (1 - 25\%) = (28,350)$$

4. ח. עלות מכירות 54,000
ז. מלאי 54,000

5. ח. מס נדחה 13,500
ז. הוצאות מס 13,500

6. ח. זשמי"ש - מאזן 12,150
ז. זשמי"ש - רווח והפסד 12,150

נתון 9 - רט"מ UP רכוש קבוע 7/13:

חלק האם ברט"מ:

מאזן ל-31.12.14:

$$70\% * (500,000 - 300,000) * 4/4.5 * 6/10 * (1 - 25\%) = (56,000)$$

דו"ח רווח והפסד לשנת 2014:

$$(56,000) - \{70\% * (500,000 - 300,000) * 4/4.5 * (1 - 25\%)\} = 37,333$$

יתרת פתיחה ל-31.12.13

7. ת. יתרת פתיחה עודפים 12.13 177,778
 ז. הוצאות פחת 71,111 $(4/10 * 200,000 * 4/4.5)$
 ז. רכוש קבוע נטו 106,667 $(6/10 * 4/4.5 * 200,000)$

8. ז. יתרת פתיחה עודפים 12.13 44,445
 ת. הוצאות מס 17,778 $(25\% * 71,111)$
 ח. מס נדחה 26,667 $(25\% * 106,667)$

9. ז. יתרת פתיחה עודפים 12.13 40,000
 ח. זשמי"ש - רווח והפסד 16,000 $(71,111 - 17,778) * 30\%$
 ח. זשמי"ש - מאזן 24,000 $(106,667 - 26,667) * 30\%$

סיכום:

תוצאתי	מאזני	רכוש קבוע
71,111 הוצאות פחת	(106,667)	מס נדחה
(17,778) הוצאות מס	26,667	זשמי"ש - מאזן
(16,000) הגדלת הרווח של המיעוט	24,000	
-----	-----	
37,333	(56,000)	

נתון 4 - האחדת טיפול חשבונאי:

הפרשים	מאוחד	חברה א' בע"מ	חברה ב' בע"מ	פירוט
(600,000)	-	-	600,000	נדל"ן להשקעה ל-31.12.14 - {1,000,000 - 400,000} ↓ ↓ נתון 3 מאזן בוחן של חברה ב'
100,000	-	-	(100,000)	שערוך נדל"ן 2014
497,619	209/210 * 500,000 = 497,619	-	-	רכוש קבוע נטו 31.12.14
2,381	1/210 * 500,000 = 2,381	-	-	הוצאות פחת 2014
(144,000)	-	144,000	-	הוצאות שכירות 2014
144,000	-	-	(144,000)	הכנסות שכירות 2014
(144,000)	-	-	144,000	חייבים 31.12.14
144,000	-	(144,000)	-	זכאים 31.12.14

10. ח. רכוש קבוע נטו 497,619
 ז. נדלין להשקעה 600,000
 ז. עלות המכירות והעיבוד - הוצאות שכירות 144,000
 ח. עלות המכירות והעיבוד - הוצאות פחת 2,381
 ח. הכנסות אחרות - הכנסות שכירות 144,000
 ח. הכנסות אחרות - שערך נדלין 100,000

ח. זכאים 144,000
 ז. חייבים 144,000

הקטנת הרווח ב- 102,381 ש"ח

11. ח. מס נדחה 20,476 $(102,381 * 20\%)$
 ז. הוצאות מס 20,476

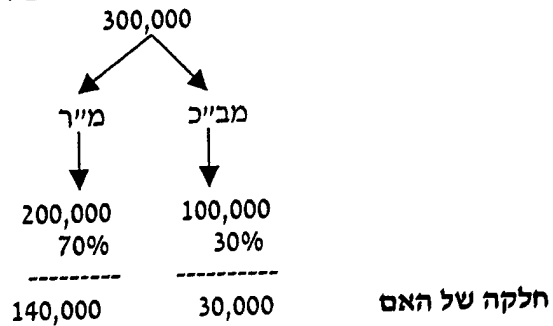
12. ח. זשמ"ש - מאזן 24,572 $\{102,381 - 20,476\} * 30\%$
 ז. זשמ"ש - רווח והפסד 24,572

ביטול מחזוריים (רק המכירות של שנת 2014 !!)

13. ח. מכירות 480,000
 ז. עלות מכירות 480,000

ביטול חו"ז:

דיבידנד שהוכרו ע"י חברה ב' ב-31.12.14



14. ח. דיבידנד לשלם 170,000
 ז. דיבידנד לקבל 170,000

15. ז. דיבידנד שהוכרו 300,000
 ח. הכנסות מדיבידנד 170,000
 ח. זשמ"ש - הון עצמי 130,000

הטיפול בנכס השיפוי:

פירוט	מאזן בוחן של חברה א' בע"מ	דוחות כספיים מאוחדים	פעולות לאיחוד
עלות צירוף עסקים	-	(20,000)	(20,000)
הכנסות בגין שערך נכס שיפוי לשנת 2014	-	80,000 - 30,000 = 50,000	50,000
חייבים בגין נכס שיפוי 31.12.14	-	80,000	80,000
יתרת פתיחה עודפים ל-31.12.13	-	30,000 - 20,000 = (10,000)	(10,000)

פקודת יומן ל-31.12.14:

- 16. ח. חייבים בגין נכס שיפוי 80,000
- ז. עלות צירוף עסקים 20,000
- ז. הכנסות אחרות- שערך נכס שיפוי 50,000
- ז. יתרת פתיחה עודפים ל-31.12.13 10,000

III הטיפול בסעיף המיעוט:

רווח השנה של חברה ב' בע"מ:

2,300,000	מכירות
300,000	הכנסות אחרות
(600,000)	עלות המכר
(200,000)	הנהלה וכלליות
(80,000)	מימון
(300,000)	הוצאות אחרות
(150,000)	מס

1,270,000	רווח השנה

(600,000)	יתרת פתיחה עודפים ל-31.12.13
300,000	דיבידנד שהוכרז
(1,270,000)	רווח השנה

(1,570,000)	יתרת סגירה עודפים ל-31.12.14

זשמ"ש - רווח והפסד:

$$30\% * (1,270,000 - 20,000) + 70\% * 20,000 = 389,000$$

↓ חלקו במניות הרגילות
↓ שוטף למב"כ
↓ שוטף למב"כ

חלקו בהפחתת הפרשים מקוריים (21,470)

חלקו ברטמ"ים:

18,000	פקודה 3
(12,150)	פקודה 6
16,000	פקודה 9
(24,572)	פקודה 12

364,808	

מאזן מאוחד של חברה א' בע"מ ל-31.12.14 :

סעיף	סכום במאוחד	פירוט החישוב
נכסים שוטפים:		
חייבים	1,966,000	מצרפי (10) (144,000) (14) (170,000)
מלאי	846,000	מצרפי (4) (54,000)

	2,812,000	
נכסים לא שוטפים:		
חייבים בגין נכס שיפוי	80,000	פקודה 16
רכוש קבוע נטו	1,490,952	מצרפי (7) (106,667) (10) 497,619
נדל"ן להשקעה - מודל שווי הוגן	400,000	מצרפי (10) (600,000)
מס נדחה	69,643	9,000 הפרש מקורי (5) 13,500 (8) 26,667 (12) 20,476
זיכיון נטו	108,000	הפרש מקורי
מוניטין	515,500	חושב!

	2,664,095	
התחייבויות שוטפות:		
זכאים	(1,086,000)	מצרפי (10) 144,000 (14) 170,000

	(1,086,000)	
התחייבויות לא שוטפות:		
הפרשה לתביעה	(200,000)	הפרש מקורי

	(200,000)	
הון עצמי		
הון המתייחס לבעלים של החברה האם:		
הון מניות רגילות	(20,000)	רק של האם!
עודפים	(3,475,067)	P.N

	(3,495,067)	
זכויות שאינן מקנות שליטה	(695,028)	חושב!

	(4,190,095)	

	=	

דו"ח רווח והפסד מאוחד של חברה א' בע"מ לשנה שנתיימה ב-31.12.14 :

סעיף	סכום במאוחד	פירוט החישוב
מכירות	4,820,000	מצרפי (13) (480,000)
עלות המכירות	(652,381)	מצרפי (1) 80,000 (4) (54,000) (10) 144,000 (10) (2,381) (13) 480,000
רווח גולמי	4,167,619	
הכנסות אחרות	328,605	מצרפי הפרש מקורי (37,895) הפרש מקורי 60,500 (10) (144,000) (10) (100,000) (16) 50,000
הנהלה וכלליות	(440,889)	מצרפי הפרש מקורי (20,000) הפרש מקורי 8,000 (7) 71,111
הוצאות אחרות	(510,000)	מצרפי הפרש מקורי (80,000)
הוצאות מימון	(155,500)	מצרפי הפרש מקורי (5,500)
רווח לפני מס	3,389,835	
מסים על הכנסה	(270,473)	מצרפי הפרש מקורי 7,579 הפרש מקורי (13,500) הפרש מקורי 1,375 הפרש מקורי (15,125) הפרש מקורי 5,000 הפרש מקורי 20,000 הפרש מקורי (2,000) (2) (20,000) (5) 13,500 (8) (17,778) (11) 20,476
רווח לשנה	3,119,362	
רווח מיוחס ל:		
בעלים של חברת האם	2,754,554	P.N
זכויות שאינן מקנות שליטה	364,808	חושב!

דו"ח מאוחד על השינויים בהון העצמי:

פירוט	הון מניות רגילות	עודפים	סה"כ	זכויות שאינן שליטה	סה"כ הון עצמי
יתרת פתיחה ל-1.1.14	20,000	P.N 900,513	920,513	P.N 460,220	1,380,733
דיבידנד שהוכרז ע"י חברת הבת רווח השנה	-	-	-	*(130,000)	(130,000)
דיבידנד שהוכרז ע"י חברת האם	-	2,754,554	2,754,554	364,808	3,119,362
	-	(180,000)	(180,000)	-	(180,000)
יתרת סגירה ל-31.12.14	20,000	3,475,067	3,495,067	695,028	4,190,095

יראה/י פקודה מספר 15

שאלה 2 (18%)

חברה ב' בע"מ הוקמה ב-1.1.05 ע"י הנפקת 20,000 מניות תמורת 400,000 ש"ח. יתרת העודפים של חברה ב' בע"מ ל-31.12.13 עומדת על סך של 500,000 ש"ח.

ב-1.1.14 רכשה חברה א' בע"מ 90% מהמניות של חברה ב' בע"מ תמורת סך של 1,298,714 ש"ח. הרווח הנקי של חברה ב' בע"מ לשנת 2014 הוא 300,000 ש"ח.

ב-30.12.14 הכריזה חברה ב' בע"מ על דיבידנד בסך של 50,000 ש"ח אשר שולם במזומן.

ב-31.12.14 הנפיקה חברה ב' בע"מ 20,000 מניות נוספות תמורת 1,000,000 ש"ח. חברה א' בע"מ רכשה 6,000 מניות בהנפקה.

נתונים נוספים:

1. ב-31.12.11 העניקה חברה ב' בע"מ לכל אחד משמונת מנהליה 10,000 אופציות, וזאת אם ישלימו תקופת עבודה רצופה של 4 שנים, וכן מחיר המניה של החברה ב-31.12.15 יעלה על 60 ש"ח.

בהסכם רכישת המניות של חברה ב' בע"מ ע"י חברה א' בע"מ הוסכם בין חברה א' בע"מ למנהלים כי האופציות שהוענקו ב-31.12.11 **מבוטלות**, ובמקומן החברה תעניק לכל מנהל 5,000 אופציות של חברה א' בע"מ (להלן "האופציות החדשות").

האופציות החדשות יבשילו אם המנהלים יישארו בחברה ב' בע"מ עד 31.12.18, וכמו כן אם ב-31.12.18 מחיר המניה של חברה א' בע"מ יעלה על 50 ש"ח.

נכון ל-1.1.14 נותרו בחברה ב' בע"מ שבעה מנהלים. כמו כן צפוי כי עד סיום תקופת ההבשלה החדשה יעזבו את החברה שני מנהלים נוספים.

בשנת 2014 עזבו את החברה שני מנהלים נוספים. נכון ל-31.12.14 צפוי כי עד לתאריך ההבשלה יעזבו את החברה שני מנהלים נוספים.

להלן נתונים על השווי ההוגן של כל אופציה:

אופציות של חברה ב' בע"מ		אופציות של חברה א' בע"מ		תאריך
שווי הוגן של כל אופציה ללא שקלול של תנאי השירות אבל עם שקלול של מחיר המניה	שווי הוגן של כל אופציה עם שקלול של תנאי השירות אבל ללא שקלול של מחיר המניה	שווי הוגן של כל אופציה ללא שקלול של תנאי השירות אבל עם שקלול של מחיר המניה	שווי הוגן של כל אופציה עם שקלול של תנאי השירות אבל ללא שקלול של מחיר המניה	
3.7	3	-	-	31.12.11
4.5	3.6	12	9	1.1.14
4.3	3.9	13.5	10.5	31.12.14

2. נכון ל-1.1.14 מתנהל בחברה ב' בע"מ תהליך מחקר אשר נמצא בשלבים מתקדמים. עלויות המחקר עד ל-1.1.14 הסתכמו לסך של 120,000 ש"ח. השווי ההוגן של עלויות המחקר נכון ל-1.1.14 הוא 220,000 ש"ח. הנהלת הקבוצה סבורה כי לתהליך המחקר ישנו אורך חיים בלתי מוגבל.

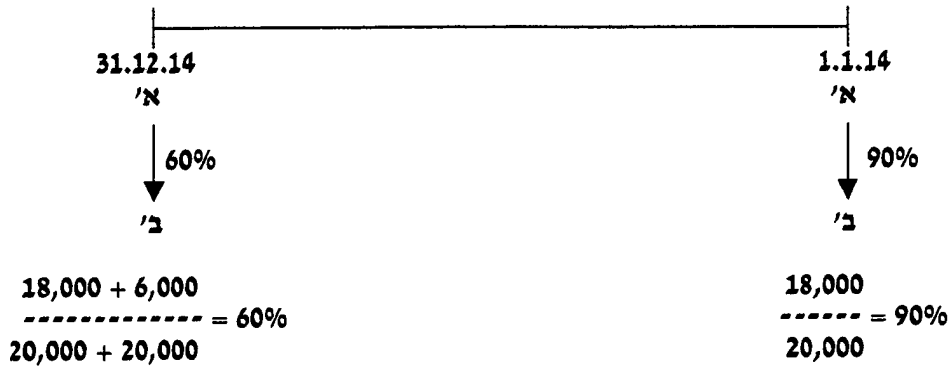
3. חברה א' בע"מ נוהגת במקרה של ירידה באחוז ההחזקה ללא איבוד שליטה **להקצות** לזכויות שאינן מקנות שליטה חלק **מפרמיית השליטה**. החברה זוקפת הפרשים כתוצאה מעסקאות בין בעלי מניות לסעיף קרן הון במסגרת ההון העצמי.

4. ב-1.1.12 חתמה חברה א' בע"מ על הסכם עם חברה ב' בע"מ לפיו חברה ב' בע"מ תשווק באופן בלעדי את מוצרי חברה א' בע"מ באירופה למשך 6 שנים (להלן "הזיכיון").
- תמורת הזיכיון תשלם חברה ב' בע"מ לחברה א' בע"מ תמלוגים בתחילת כל חודש.
- לחברה ב' בע"מ ישנה אפשרות להאריך את תקופת הזיכיון לשנה נוספת תמורת תשלום של 1 ש"ח (להלן "אופציית הארכה").
- בשל העובדה כי הזיכיון מייצג מבחינת חברה ב' בע"מ חוזה עדיף, אזי השווי ההוגן שלו, כולל אופציית ההארכה, הוערך בתאריך צירוף העסקים בסכום של 200,000 ש"ח.
- השווי ההוגן של הזיכיון ללא אופציית הארכה הוא 80,000 ש"ח בלבד.
- הקבוצה מתכוונת להמשיך ולשווק מוצרים באירופה באמצעות חברה ב' בע"מ.
5. במשך שנות קיומה נוצרו לחברה ב' בע"מ קשרי לקוחות ענפים. נכון ל-1.1.14 העריכה הנהלת חברה ב' בע"מ את סה"כ העלויות שיצאו בגין יצירת קשרי הלקוחות בסך של 200,000 ש"ח. השווי ההוגן של קשרי הלקוחות נכון ל-1.1.14 הוא 300,000 ש"ח. הנהלת הקבוצה סבורה כי אורך החיים השימושיים של קשרי הלקוחות מ-1.1.14 הוא 10 שנים.
6. ב-1.1.09 חתמה חברה ב' בע"מ על הסכם עם מנכ"ל החברה לפיו אם השליטה בחברה ב' בע"מ עד 31.12.14 תירכש בידי גורם אחר, אזי המנכ"ל יפוצה בסך של 150,000 ש"ח.
- במסגרת הסכם הרכישה בין חברות א' ו-ב' בע"מ הוסכם כי חברה א' בע"מ תישא בעלות הפיצויים למנכ"ל.
- כמו כן סוכם במסגרת הסכם הרכישה כי חברה א' בע"מ תשלם סך נוסף של 300,000 ש"ח למנהל הייצור של חברה ב' בע"מ, אם זה ימשיך בתפקידו למשך שלוש שנים מתאריך הרכישה.
7. בדוחות הכספיים המאוחדים זכויות שאינן מקנות שליטה מוצגות עפ"י שוויון ההוגן.
8. השווי ההוגן של הזכויות שליטה מקנות שליטה ל-1.1.14 הוא 145,000 ש"ח.
9. שיעור המס במשך שנת 2014 הוא 25%. ב-1.10.14 פורסם באופן רשמי כי שיעור המס משנת 2015 ואילך ירד ל-20%.

נדרש:

1. לבצע הקצאת עלות רכישה (P.P.A) בגין צירוף העסקים שהתבצע ב-1.1.14, ולחשב את ההפחתה והיתרה של הפרשים המקוריים, כפי שיוצגו בדוחות הכספיים המאוחדים לשנת 2014.
2. לחשב את הוצאות השכר שתירשמה בדו"ח רווח והפסד מאוחד של חברה א' בע"מ לשנת 2014, בגין הענקת אופציות לעובדי הקבוצה (נתון 1), ובגין ההסכמים שנחתמו עם המנכ"ל ומנהל הייצור של חברה ב' בע"מ (נתון 6).
3. לרשום את פקודות היומן בדוחות הכספיים המאוחדים, לעניין העסקה בין בעלי מניות שהתבצעה ב-31.12.14.

פתרון:



נדרש 1:

סיכום התמורה בגין צירוף העסקים:

1,298,714	תמורה ששולמה במזומן
64,286	תשלום בגין שירותי עבר לעניין החלפת תשלום מבוסס מניות*
$90\% * (200,000 - 80,000) = (108,000)$	רכישת זכות בחזרה
150,000	פיצוי למנכ"ל

1,405,000	

* IFRS 3 קובע כי יש לחשב את השווי ההוגן המתייחס לשירותי העבר ולהוסיף אותו לעלות צירוף העסקים כדלקמן:

שווי הוגן של התוכנית הישנה + תקופת ההבשלה אשר הושלמה עד לתאריך צירוף העסקים

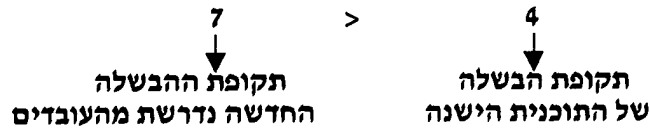
תקופת ההבשלה הכוללת*

* התקן קובע כי תקופת ההבשלה הכוללת תהיה הגבוהה יותר מבין:

א. תקופת ההבשלה של התוכנית הישנה.

ב. תקופת ההבשלה החדשה הנדרשת מהעובדים.

:1.1.14



$$\text{שווי הוגן של שירותי העבר} = 2/7 * (5 * 10,000 * 4.5) = 64,286$$

↓
מנהלים שאמורים להישאר בחברה עד תאריך ההבשלה !!

1.1.14 - חישוב הפרש מקורי:

1,405,000	תמורה
$90\% * \{400,000 + 500,000\} = (810,000)$	אקוויטי נרכש
595,000	

PPA - הקצאת עלות הרכישה לפי 100% !!!

220,000	עלויות מחקר
(55,000)	מס
80,000	זיכיון
(20,000)	מס
300,000	קשרי לקוחות
(75,000)	מס
$145,000 - 10\% * 900,000 = (55,000)$	חלקו של המיעוט בהפרשים מקוריים כולל מוניטין (1)
200,000	מוניטין
595,000	

55,000	(1) חלקו של המיעוט בהפרשים מקוריים כולל מוניטין
45,000	חלקו של המיעוט בהפרשים מקוריים בלי מוניטין
10,000	מוניטין מיעוט

הפחתה לשנת 2014 ויתרה ל-31.12.14:

31.12.14 יתרה	הפחתה 2014	פירוט
220,000	0	עלויות מחקר
(44,000)	$(20\% * 220,000) - (55,000) = 11,000$	מס
60,000	$80,000 / 4 = (20,000)$	זיכיון
(12,000)	$(20\% * 60,000) - (20,000) = 8,000$	מס
$9/10 * 300,000 = 270,000$	$1/10 * 300,000 = (30,000)$	קשרי לקוחות
(54,000)	$(20\% * 270,000) - (75,000) = 21,000$	מס
440,000	(10,000)	
200,000	-	מוניטין
$10\% * (440,000) + (10,000) = (54,000)$	$10\% * (10,000) = (1,000)$	חלק המיעוט
↓	↓	
* השינוי מ-10% ל-40% יטופל בהמשך	כל השנה עמד על 10% !!	

נדרש 2:

הטיפול בהחלפת תשלום מבוסס מניות:

יש לחשב את השווי ההוגן של השירותים העתידיים, המהווה את ההפרש בין השווי ההוגן של האופציות החדשות לשווי ההוגן של שירותי העבר כפי שחושב בשלב הראשון, ולרשום אותו כהוצאות שכר על פני אורך חיי תקופת ההבשלה.

$$235,714 = 64,286 - 12 * 5,000 = \text{שווי הוגן של שירותים עתידיים ל-5 מנהלים}$$

התקן קובע כי אם ישנו שינוי בצפי של מספר העובדים אשר יעזבו את החברה, אזי אין לתקן את עלות צירוף העסקים, אלא כל השפעת השינוי תיזקף כנגד הוצאות שכר.

הוצאות שכר לשנת 2014:

$$28,286 = 235,714 * \frac{3}{5} + \frac{1}{5}$$

הוצאות שכר לשנת 2014 בגין מנהל הייצור (נתון 5):

$$100,000 = \frac{300,000}{3}$$

סה"כ הוצאות שכר לשנת 2014:

$$128,286 = 28,286 + 100,000$$

נדרש 3:

טבלת הנפקה:

אחרי	31.12.14	לפני	פירוט
40,000		20,000	הון מניות
1,360,000		380,000	פרמיה
750,000		500,000 + 300,000 - 50,000 = 750,000	עודפים
-----		-----	
2,150,000		1,150,000	
	1,000,000		תמורת הנפקה

זש"מ"ש - מאזן לפני העלייה:

$$\begin{aligned} 10\% * (1,150,000) &= (115,000) \\ &(54,000) \\ &----- \\ &(169,000) \end{aligned}$$

חלקו באקוויטי
חלקו ביתרת הפרשים מקוריים

סיכום ההשפעות על הדוחות המאוחדים:

(1,109,333)	זשמ"ש - מאזן (1)
240,333	קרן הון מעסקה בין בעלי מניות (2)
0	הקטנת הוצאות מס (2)

(1) זשמ"ש - מאזן אחרי העלייה:

$40\% * (2,150,000) = (860,000)$	חלקו באקוויטי
$40/10 * (54,000) = (216,000)$	חלקו ביתרת הפרשים מקוריים
$30/90 * (100,000) = (33,333)$	תוספת בגין פרמיית שליטה*

(1,109,333)	

* חישוב פרמיית שליטה:

200,000	-	10,000 = 190,000	מוניטין בעלים
↓		↓	
מוניטין במאוחד		מוניטין מיעוט	
		$90/10 * 10,000 = 90,000$	מוניטין ללא פרמיית שליטה

		100,000	פרמיית שליטה

(2) חישוב קרן הון ברוטו:

ח. מזומן 700,000 { $14/20 * 1,000,000$ } רק המזומן ששולם ע"י המיעוט!!
 ז. זשמ"ש - מאזן 940,333 { $(1,109,333) - (169,000)$ }
 P.N ח. קרן הון 240,333

הטיפול בהשפעת המס:

בהנפקה לצד ג' אין אירוע מס.

אוניברסיטת בר - אילן

מבחן ב " תיאוריה חשבונאית "

סמסטר א' - מועד א'

30.1.11

חלק ב'

משך הבחינה : שלוש וחצי שעות

קוד קורס: 66-706-70

שמות המרצים: רו"ח מנחם מורד
רו"ח זיו חשאי

חומר עזר :

א. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מתורגמים לעברית

ב. מחשב כיס.

בהצלחה!!

שאלה 3 (15%)

ב-1.1.12 רכשה חברה א' בע"מ 70% מהמניות של חברה ב' בע"מ תמורת 350,000 ש"ח.

ההון העצמי של חברה ב' בע"מ ל-1.1.12 הוא 500,000 ש"ח.

נכון ל-1.1.12 תאם הערך בספרים של כל הנכסים והתחייבויות בחברת ב' בע"מ את שווי ההון.

בצירוף העסקים לא גלום מוניטין.

ב-1.1.11 רכשה חברה ב' בע"מ רכוש קבוע תמורת 500,000 ש"ח. הנכס הופחת בקו ישר למשך 5 שנים ללא ערך גרט.

ב-31.12.11 התבצע שערוך של הרכוש הקבוע בחברה ב' בע"מ עפ"י שווי הון של 500,000 ש"ח.

ב-1.1.12 שינתה חברה ב' בע"מ את שיטת ההפחתה של הרכוש הקבוע לסכום ספרות שנים יורד.

ב-31.12.12 התבצע שערוך של הרכוש הקבוע בחברה ב' בע"מ עפ"י שווי הון של 400,000 ש"ח.

ב-1.7.11 רכשה חברה א' בע"מ רכוש קבוע תמורת 600,000 ש"ח. הרכוש הקבוע הופחת למשך 5 שנים בשיטת סכום ספרות שנים יורד.

ב-1.7.12 התבצע שערוך של הרכוש הקבוע בחברה א' בע"מ עפ"י שווי הון של 550,000 ש"ח.

חברות א' ו-ב' בע"מ מיישמת את מודל הערכה מחדש על הרכוש הקבוע שברשותה.

חברות א' ו-ב' בע"מ נוהגת להפחית את קרן ההון משערוך נכסים לאורך חייו השימושיים של הנכס.

שיעור המס הוא 25%.

להלן הדוחות הכספיים הנפרדים של חברה א' בע"מ והדוחות הכספיים של חברה ב' בע"מ:

מאזן ל-31.12.12:

חברה א' בע"מ	חברה ב' בע"מ	
		נכסים שוטפים:
900,000	275,000	מלאי
		נכסים לא שוטפים:
350,000	-	השקעה בחברה ב' בע"מ – עלות
?	?	רכוש קבוע נטו
		התחייבויות לא שוטפות:
?	?	עתודה למס על רכוש קבוע
		הון עצמי:
(20,000)	(10,000)	הון מניות
?	?	קרן הון משערוך רכוש קבוע
?	?	עודפים
-----	-----	
=	=	

דו"ח על הרווח הכולל לשנת 2012:

פירוט	חברה א' בע"מ	חברה ב' בע"מ
מכירות	1,200,000	1,100,000
עלות המכירות והעיבוד	(600,000)	(700,000)
רווח גולמי	600,000	400,000
הנהלה וכלליות	(100,000)	(220,000)
רווח לפני מס	500,000	180,000
מסים על הכנסה	(100,000)	(120,000)
רווח לשנה	400,000	60,000
רווח כולל אחר:		
הערכה מחדש של רכוש קבוע בניכוי מס	?	?
רווח כולל לשנה	?	?

נדרש:

להציג דוחות כספיים מאוחדים של חברה א' בע"מ לשנת 2012 עפ"י הפירוט הבא:

א. דו"ח רווח והפסד מאוחד

ב. מאזן מאוחד

ג. דו"ח מאוחד על השינויים בהון העצמי

פתרון:

נתחיל את הפתרון עם שחזור התנועה ברכוש הקבוע בחברות השונות. דבר זה יסייע לנו בהמשך להשלים את סימני השאלה.

שחזור התנועה ברכוש קבוע ובקרבן ההון בספרי חברה ב' בע"מ:

עמודה למס	קרן הון משערוד רכוש קבוע	רכוש קבוע נטו	
-	-	500,000	רכישה 1.1.11
-	-	$1/5 * 500,000 = (100,000)$	הפחתה 2011
(25,000)	$(100,000) * (1 - 25\%) = (75,000)$	$500,000 - 400,000 = 100,000$	שערוד 31.12.11
-----	-----	-----	
(25,000)	(75,000)	500,000	יתרת סגירה ל-31.12.11
$4/10 * 25,000 = 10,000$	$4/10 * 75,000 = 30,000$	$4/10 * 500,000 = (200,000)$	הפחתה עד 2012
$25\% * 100,000 = (25,000)$	$100,000 * (1 - 25\%) = (75,000)$	$400,000 - 300,000 = 100,000$	שערוד 31.12.12
-----	-----	-----	
(40,000)	(120,000)	400,000	יתרת סגירה ל-31.12.12

שחזור התנועה ברכוש קבוע ובקרבן ההון בספרי חברה א' בע"מ:

עמודה למס	קרן הון משערוד רכוש קבוע	רכוש קבוע נטו	
-	-	600,000	רכישה 1.7.11
-	-	$2.5/15 * 600,000 = (100,000)$	הפחתה עד 31.12.11
-----	-----	-----	
-	-	500,000	יתרת סגירה ל-31.12.11
-	-	$2.5/15 * 600,000 = (100,000)$	הפחתה עד 1.7.12
$25\% * 150,000 = (37,500)$	$150,000 * (1 - 25\%) = (112,500)$	$550,000 - 400,000 = 150,000$	שערוד 1.7.12
$2/10 * 37,500 = 7,500$	$2/10 * 112,500 = 22,500$	$2/10 * 550,000 = (110,000)$	הפחתה עד 31.12.12
-----	-----	-----	
(30,000)	(90,000)	440,000	יתרת סגירה ל-31.12.12

הטיפול בדוחות המאוחדים:

דו"ח מאוחד על הרווח הכולל לשנת 2012:

מכירות	2,300,000	מצרפי
עלות המכירות	(1,300,000)	מצרפי

רווח גולמי	1,000,000	
הנהלה וכלליות	(320,000)	מצרפי

רווח לפני מס	680,000	
מסים על הכנסה	(220,000)	מצרפי

רווח לשנה (1)	460,000	
רווח כולל אחר:		
הערכה מחדש של רכוש קבוע בניכוי מס (2)	187,500	

רווח כולל לשנה	647,500	

		רווח מיוחס ל:
442,000		בעלים של חברת האם (3)
18,000		זכויות שאינן מקנות שליטה (4)
		סה"כ רווח כולל מיוחס ל:
607,000		בעלים של חברת האם (5)
40,500		זכויות שאינן מקנות שליטה (6)

(1) שחזור רווח השנה:

400,000	רווח של חברה א' בע"מ בדוחות הנפרדים
60,000	רווח של חברה ב' בע"מ

460,000	

(2) הערכה מחדש של רכוש קבוע:

112,500	חברה א' בע"מ
75,000	חברה ב' בע"מ

187,500	

(3) רווח של הבעלים:

400,000	רווח של חברה א' בע"מ בדוחות הנפרדים
$70\% * 60,000 = 42,000$	חלקי ברווח של חברה ב' בע"מ

442,000	

(4) זשמ"ש - רווח והפסד:

$30\% * 60,000 = 18,000$	חלקו ברווח של חברה ב' בע"מ

18,000	

(5) רווח כולל של הבעלים:

442,000	רווח של הבעלים
112,500	רווח כולל אחר של חברה א' בע"מ
$70\% * 75,000 = 52,500$	חלקי ברווח כולל אחר של חברה ב' בע"מ

607,000	

(6) זשמ"ש - רווח כולל:

18,000	זשמ"ש - רווח והפסד
$30\% * 75,000 = 22,500$	חלקי ברווח כולל אחר של חברה ב' בע"מ

40,500	

מאזן מאוחד ל-31.12.12:

	נכסים שוטפים:
1,175,000	מלאי

1,175,000	
	נכסים לא שוטפים:
400,000 + 440,000 = 840,000	רכוש קבוע נטו

840,000	
	התחייבויות לא שוטפות:
(30,000) + (40,000) = (70,000)	עתודה למס על רכוש קבוע

(70,000)	
	הון עצמי:
	הון המתייחס לבעלים של החברה האם:
(20,000)	הון מניות
(142,500)	קרן הון משערך רכוש קבוע (2)
P.N (1,592,000)	עודפים

(1,754,500)	
(190,500)	זכויות שאינן מקנות שליטה (1)

(1,945,000)	

=	

(1) זכויות שאינן מקנות שליטה:

$$\begin{aligned} \text{חלקו באקוויטי} &= (190,500) = 30\% * (635,000) \\ &----- \\ &(190,500) \end{aligned}$$

* אקוויטי של חברה ב' בע"מ ל-31.12.12:

275,000	מלאי
400,000	רכוש קבוע נטו
(40,000)	עתודה למס
(635,000)	הון עצמי P.N

=	

(2) קרן הון משערך רכוש קבוע:

(90,000)	חברה א' בע"מ
70% * 75,000 = (52,500)	חלקם של הבעלים בקרן הון של חברה ב' בע"מ מתאריך צירוף העסקים !!!

(142,500)	

דו"ח מאוחד על השינויים בהון העצמי לשנת 2012:

פירוט	הון מניות	קרן הון משערוך רכוש קבוע	עודפים	סה"כ	זכויות שאינן מקנות שליטה	סה"כ
יתרת פתיחה ל-1.1.12	20,000	-	P.N 1,127,500	1,147,500	(1) 150,000	1,297,500
רווח כולל לשנת 2012		(2) 165,000	442,000	607,000	40,500	647,500
הפחתת קרן הון 2012	-	(3) (22,500)	22,500	-	-	-
יתרת סגירה ל-31.2.12	20,000	142,500	1,592,000	1,754,500	190,500	1,945,000

(1) חלקו של המיעוט בהון העצמי: $30\% * 500,000 = 150,000$

(2) חברה א' בע"מ
 חלקם של הבעלים בקרן הון של חברה ב' בע"מ
 $112,500$
 $70\% * 75,000 = 52,500$

 $165,000$

(3) הפחתת קרן ההון מתייחסת רק לשערוך של חברה א' בע"מ, שכן ההפחתה של קרן ההון חברה ב' בע"מ בשנת 2014 מתייחסת לשערוך שהתבצע לפני צירוף העסקים בלבד.

שאלה 4 (20%)

עמותת היסטוריה לתל-אביב (להלן העמותה) הוקמה ב-1.1.08 במטרה להנציח את עברה של העיר ת"א, לתרום לפיתוח העיר ולסייע לתושבי העיר.

להלן תיאור פעילות העמותה בשנת 2008:

1. ב-1.1.08 העבירה עיריית ת"א לעמותה סכום של 600,000 ש"ח לשם מימון פעילות העמותה לשנים 2008-2009.
2. ב-2.1.08 קיבלה העמותה ממוזיאון תל-אביב מבנה אשר נועד לשמש את מנהלת העמותה. מוזיאון תל-אביב התנה את התרומה בכך שאם המבנה יימכר בעתיד, אזי התמורה שתנבע ממימוש המבנה תשמש לרכישת מבנה חלופי בלבד. השווי ההוגן של המבנה ל-2.1.08 נאמד בסך של 1,500,000 ש"ח.
3. במהלך חודש ינואר שיפצה העמותה את המבנה. השווי ההוגן של השיפוץ הוערך בסך של 300,000 ש"ח. בין העמותה לקבלן השיפוצים הוסכם כי התמורה עבור השיפוצים תעמוד על סך של 180,000 ש"ח בלבד.
4. העמותה החלה להשתמש במבנה החל מ-1.2.08. העמותה נוהגת להפחית מבנים בשיטת הקו הישר למשך 20 שנה. הנח'י כי מרכיב הקרקע וערך הגרט של המבנה זניחים.
5. ב-1.3.08 תרם מר לוינסון לעמותה מספר תמונות נדירות המתעדות את ימיה הראשונים של העיר. העמותה שילמה למר לוינסון סכום של 30,000 ש"ח בגין התמונות, בעוד ששוויין ההוגן הוערך בסכום של 100,000 ש"ח. אורך החיים של התמונות מוערך בכ-120 שנה מתאריך 1.3.08. העמותה נוהגת להפחית תמונות בשיטת הקו הישר ללא ערך גרט.
6. ב-1.4.08 תרם מר אלטמן (להלן התורם) לעמותה סך של 700,000 ש"ח. בין העמותה לתורם הוסכם כי העמותה תשלם לו סכום של 4,000 ש"ח בסוף כל חודש לכל ימי חייו, וזאת החל מ-30.4.08. עפ"י הערכת אקטואר בתאריך קבלת התרומה תצטרך העמותה לשלם לתורם 100 תשלומים חודשיים. שיעור הריבית להיוון הוא 0.5% לחודש. ב-31.12.08 עודכנה ההערכה האקטוארית לפיה העמותה תצטרך לשלם לתורם 110 תשלומים חודשיים החל מ-31.1.09.
7. ב-1.6.08 קיבלה העמותה תרומה בסך של 150,000 ש"ח, וזאת על מנת לערוך, להדפיס ולחלק עלוני שירות לתיירים השוהים בבתי מלון בת"א. במהלך חודש 6/08 הודפסו עלוני שירות בעלות כוללת של 200,000 ש"ח. במהלך המחצית השנייה של שנת 2008 חילקה העמותה עלוני שירות בסך של 180,000 ש"ח. הנח'י כי העלוני שהודפסו בכספי התרומה חולקו ראשונים.
8. ב-1.7.08 הבטיחה העמותה למחלקה ללימודי ארץ ישראל באוניברסיטת בר אילן (להלן המחלקה) מענק בסך של 100,000 ש"ח, בתנאי שחמישה חוקרים במחלקה יערכו מחקר בדבר ההיסטוריה של ההתיישבות בת"א. נכון ל-31.12.08 החוקרים טרם החלו במחקר, אך על פי החלטת ראש המחלקה מתאריך 1.12.08, החוקרים יחלו את המחקר בתאריך 1.4.09. העמותה טרם העבירה את כספי המענק למחלקה.
9. ב-30.9.08 העביר מר כץ (להלן התורם) לעמותה תמונה מראשית שנות ההתיישבות בת"א. על פי התנייתו של התורם העמותה תעביר את התמונה למוזיאון ת"א, וזאת ללא הגבלת זמן וללא תמורה. השווי ההוגן של התמונה הוערך בסך של 150,000 ש"ח. העמותה נוהגת לרשום תרומות שהתקבלו עבור אחרים בדו"ח על הפעילויות, בכפוף להוראות תקן משולב מספר 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

10. ב-15.12.08 הבטיח אחד מראשי עיריית ת"א לשעבר לתרום לעמותה את מדליית האחוזה של העיר ניו יורק לשם תצוגה לקהל הרחב. המדליה הוענקה לראש העירייה בשנת 1960, כאשר הוא חתם על הסכם ערים תאומות עם ראש עיריית ניו יורק. העמותה קיבלה את המדליה לחזקתה בתאריך 2.1.2009. השווי ההוגן של המדליה נכון לתאריך התרומה הוא 150,000 ש"ח. אורך החיים של המדליה מוערך ב-200 שנה. העמותה נוהגת לרשום אוספים כנכסים בדוחות הכספיים. העמותה מפחיתה אוספים בשיטת הקו הישר ללא ערך גרט.
11. שכר העבודה של מר זלמן, מנכ"ל העמותה, בשנת 2008 עמד על סך של 90,000 ש"ח. שכר העבודה של עובדי העמותה בשנת 2008 עמד על סך של 120,000 ש"ח.
12. שיעור מס השכר עומד על 7.5%, ואילו שיעור מס מעסיקים עומד על 4%.
13. העמותה חתמה על דוחותיה הכספיים לשנת 2008 ביום 31.3.09.
14. העמותה נוהגת להפריד בדוחות הכספיים בין נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לפעילויות שלא יועדו לבין נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לרכוש קבוע.

נדרש :

1. לרשום את פקודות היומן בספרי העמותה לשנת 2008.
2. להציג את הדוחות הכספיים של העמותה לשנת 2008 עפ"י הפירוט הבא:
 - א. דו"ח על הפעילויות.
 - ב. דו"ח על השינויים בנכסים נטו.

פתרון שאלה 2

נתון 1:

1. ח. מזומן 600,000
- ז. מחזור הפעילויות – הכנסות מהקצבות 300,000
- ז. הכנסות מראש 300,000

נתונים 2 - 4:

2. ח. מבנה 1,500,000
- ז. נכסים נטו שהגבלו באופן קבוע 1,500,000
3. ח. מבנה 300,000
- ז. מזומן 180,000
- ז. נכסים נטו שהוגבלו באופן קבוע 120,000
4. ח. נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לפעילויות שלא יועדו 180,000
- ז. נכסים נטו שהוגבלו באופן קבוע 180,000
5. ח. הוצאות פחת $82,500 = (1,500,000 + 300,000) / 20 * 11 / 12$
- ז. פחני"צ 82,500
6. ח. נכסים נטו שהוגבלו באופן קבוע 82,500
- ז. נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לפעילויות שלא יועדו 82,500

נתון 5:

7. ח. תמונות 100,000
- ז. נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לר"ק 70,000
- ז. מזומן 30,000
8. ח. נכסים נטו שא הוגבלו ששימשו לפעילויות שלא יועדו 30,000
- ז. נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לר"ק 30,000

אין להפחית את אוסף התמונות, שכן התקן קובע כי אם השימוש בתועלת הכלכלית הגלומה בשימוש בהן הוא איטי, דהיינו תקופת חייהם השימושיים היא ארוכה במידה יוצאת מהכלל, ובמקרה שלפנינו 120 שנה, אזי אין לרשום הוצאות פחת בספרים.

נתון 6:

אומדן אקטוארי ל-1.4.08:

$$\{ \text{מעני"ס} : R = 0.5\%, N = 100, 4,000 \text{ ש"ח} \} = 314,171$$

9. ח. מזומן 700,000
 ז. התחייבות בגין אנונה 314,171
 ז. נכסים נטו שהוגבלו זמנית 385,829

10. ח. התחייבות בגין אנונה $4,000 * 9 = 36,000$
 ז. מזומן 36,000

תנועה בהתחייבות בגין אנונה:

	(314,171)	יתר פתיחה ל-1.4.08
	36,000	פירעון עד 31.12.08
	(59,636)	הגדלת התחייבות P.N

	(337,807)	יתרת סגירה ל-31.12.08
		{ מענ"ס : $R = 0.5\%$, $N = 110$, $4,000$ ש"ח }

11. ח. נכסים נטו שהוגבלו זמנית 59,636
 ז. התחייבות בין אנונה 59,636

נתון 7:

12. ח. מזומן 150,000
 ז. נכסים נטו שהוגבלו זמנית 150,000

13. ח. מלאי עלוני שירות לתיירים 200,000
 ז. מזומן 200,000

14. ח. עלות הפעילויות – הוצאות בגין חלוקת עלוני שירות לתיירים 180,000
 ז. מלאי עלוני שירות לתיירים 180,000

15. ח. נכסים נטו שהוגבלו זמנית 150,000
 ז. מחזור הפעילויות - הכנסה משחרור נכסים נטו שהוגבלו זמנית 150,000

נתון 8:

16. ח. עלות הפעילויות – הוצאות בגין מענק מחקר 100,000
 ז. מענק לשלם 100,000

נתון 9:

הנתון לפיו העמותה נוהגת לרשום תרומות שהתקבלו עבור אחרים בדו"ח על הפעילויות לא רלוונטי לנתון הנ"ל, שכן במקרה שלפנינו אנו עוסקים בסעיף 21 לתקן ואילו הנתון הנ"ל מתייחס לסעיף 27 לתקן.

17. ח. עלות הפעילויות – הוצאות רכישת תמונות 150,000
 ז. מחזור הפעילויות – הכנסות מתרומות 150,000

נתון 10:

18. ח. מדלייה לקבל 150,000
ז. נכסים נטו שלא הוגבלו ששימשו לרכוש קבוע 150,000

נתון 11:

19. ח. הנהלה וכלליות 100,350 (1.115 * 90,000)
ח. עלות הפעילויות – הוצאות שכר עבודה 133,800 (1.115 * 120,000)
ז. מזומן 234,150

דו"ח על הפעילויות של העמותה לשנה שנתיימה ב-31.12.08

מספר פקודה + פירוט		מחזור הפעילויות:
(17)	150,000	תרומות
(1)	300,000	הקצבות
(15)	150,000	סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות

	600,000	
		עלות הפעילויות:
(19)	(133,800)	שכר עבודה
(16)	(100,000)	מענק מחקר
(14)	(180,000)	חלוקת עלוני שירות לתיירים
(17)	(150,000)	הוצאות רכישת תמונות

	(563,800)	
	36,200	הכנסות נטו מפעילויות
		הוצאות הנהלה וכלליות:
(5)	(82,500)	פחת
(19)	(100,350)	שכר עבודה

	(182,850)	
	(146,650)	גירעון נטו לתקופה

דו"ח על השינויים בנכסים נטו של העמותה לשנה שנסתיימה ב-31.12.08

סה"כ	שקיימת לגביהם הגבלה		שלא קיימת לגביהם הגבלה			יתרה ליום 1.1.08 תוספות במהלך השנה: תרומות
	באופן קבוע	באופן זמני	ששימשו לרכוש קבוע	שיועדו ע"י מוסדות המלכ"ר	שלא יועדו ע"י מוסדות המלכ"ר	
-	-	-	-	-	-	
2,375,829	(3) 1,620,000	(2) 535,829	(1) 220,000	-	-	
(146,650)	-	-	-	-	(146,650)	גרעון נטו לשנה
(59,636)	-	(4) (59,636)	-	-	-	גריעות במהלך השנה: התאמת קרן אנונה
(150,000)	-	(5) (150,000)	-	-	-	סכומים ששוחזרו מנכסים נטו שהוגבלו באופן זמני
-	-	-	(6) 30,000	-	(6) (30,000)	סכומים ששוחזרו מנכסים נטו שלא הוגבלו לנכסים ששימשו לרכוש קבוע
-	(7) 180,000	-	-	-	(7) (180,000)	סכומים ששוחזרו מנכסים נטו שלא הוגבלו לנכסים שהוגבלו באופן קבוע
-	(8) (82,500)	-	-	-	(8) 82,500	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
2,019,543	1,717,500	326,193	250,000	-	(274,150)	יתרה ל-31.12.08

התאמות :

		70,000	(1)
פקודה 7			
150,000	(6)	פקודה 18	

220,000	(7)		
פקודה 4			
385,829	(8)	פקודה 9	(2)
150,000		פקודה 12	

535,829			
1,500,000		פקודה 2	(3)
120,000		פקודה 3	

1,620,000			
		פקודה 11	(4)
		פקודה 15	(5)

שאלה 5 (5%)

ב- 1.1.12 העניקה חברת דקלה בע"מ לכל אחד מ- 10 מנהליה 15,000 אופציות.

האופציות יבשילו באופן מיידי אם מחיר המניה של החברה בבורסה יעלה על 160 ש"ח, ובתנאי שהמנהל ימשיך לעבוד בחברה עד מועד ההבשלה הנ"ל.

האופציות ניתנות למימוש ביחס של 1:1 עד ליום 31.12.18, תמורת תוספת מימוש של 20 ש"ח.

נכון למועד ההענקה סבורה החברה כי מחיר היעד של המניה יושג תוך 5 שנים ממועד ההענקה כלומר ב- 31.12.16.

תחת ההנחה הנ"ל תומחרו האופציות באופן הבא :

11	מחיר האופציה כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, אבל לא כולל התנאי של יעד מחיר המניה.
12	מחיר האופציה לא כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה ולא כולל עמידה ביעד מחיר המניה.
9	מחיר האופציה כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, וכולל התנאי של יעד מחיר המניה.
10	מחיר האופציה לא כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, אבל כולל התנאי של יעד מחיר המניה.

להלן נתונים על הצפי של הנהלת חברת דקלה בע"מ לעניין מצבת עובדיה :

תאריך	מנהלים שסיימו את עבודתם בחברה במהלך השנה החולפת	צפי למספר העובדים שיעזבו את החברה עד ל- 31.12.16	צפי למספר העובדים שיעזבו את החברה עד ל- 31.12.18
31.12.12	1	1	2
31.12.13	1	1	1
31.12.14	1	2	1
31.12.15	2	1	1
31.12.16	2	1	1

בניגוד לתחזיות החברה, מחיר היעד של המניה הושג ב- 31.12.14.

יש להתעלם מהשפעת המס.

נדרש:

לרשום את פקודות היומן בספרי חברת דקלה בע"מ לשנים 2012-2016 בהתאם להוראות IFRS 2.

פתרון :

במקרה הנ"ל ישנו תנאי ביצועי משולב – תנאי שירות ותנאי ביצועי המהווה תנאי שוק. לפיכך, יש למדוד את השווי ההוגן של האופציות ביום ההענקה תחת שקלול הסבירות לפיה התנאי הביצועי המהווה תנאי שוק יתקיים, אבל מבלי להביא בחשבון את הסבירות לפיה תנאי השירות יתקיים.

לכן המחיר הרלוונטי של כל אופציה נכון ל- 1.1.12 יהיה 10 ש"ח.

תקופת ההבשלה של האופציות במקרה הנ"ל הינה 5 שנים והיא לא תשונה גם אם מחיר היעד של המניה יושג לפני תום התקופה או אחריה.

הסיבה לכך היא שהשווי ההוגן של האופציות נכון למועד ההענקה משקלל את תקופת ההבשלה הצפויה הנ"ל.

שנת 2012 :

$$1/5 * 15,000 * (10 - 1 - 1) * 10 = 240,000$$

הוצאות שכר 2012 :

צפי עד 31.12.16

פקודת יומן:

ח. הוצאות שכר 240,000
ז. קרן הון 240,000

שנת 2013 :

$$2/5 * 15,000 * (10 - 1 - 1 - 1) * 10 = 420,000$$

צריך להיות רשום 31.12.13 :

240,000

רשום נכון ל- 31.12.12 :

180,000

פקודת יומן:

ח. הוצאות שכר 180,000
ז. קרן הון 180,000

שנת 2014 :

מחיר היעד של המניה הושג ב- 31.12.14. מכאן שהחברה תנפיק אופציות בתאריך הנ"ל לשבעת העובדים שנותרו בחברה נכון לתאריך הנ"ל. יחד עם זאת, החברה לא יכולה לשנות את תקופת ההבשלה מאחר וזו מתייחסת לתנאי ביצועי שהינו תנאי שוק.

לפיכך ב- 31.12.14 החברה תרשום הוצאות שכר מראש אשר יוכרו במהלך השנים 2015-2016.

$$15,000 * (10 - 1 - 1 - 1) * 10 = 1,050,000$$

צריך להיות רשום

↓

420,000

רשום נכון ל- 31.12.13 :

מספר העובדים שנותרו בחברה ב- 31.12.14

630,000

הוצאות שיוכרו בשנים
2014-2016

פקודת יומן:

ח. הוצאות שכר 210,000 $(1/3 * 630,000)$ ← בגין שנת 2014
ח. הוצאות שכר מראש 420,000 $(2/3 * 630,000)$ ← בגין 2015-2016
ז. קרן הון 630,000

הנפקת האופציות לעובדים:

ח. קרן הון 1,050,000
ז. תקבולים ע"ח אופציות 1,050,000

שנת 2015:

יש להכיר בהוצאות שכר כנגד ההוצאות מראש

ח. הוצאות שכר 210,000 $(1/3 * 630,000)$
ז. הוצאות שכר מראש 210,000

שנת 2016:

יש להכיר בהוצאות שכר כנגד ההוצאות מראש

ח. הוצאות שכר 210,000 $(1/3 * 630,000)$
ז. הוצאות שכר מראש 210,000

שאלה 6 (10%)

בתאריך 1.1.12 העניקה חברת דניאל בע"מ לכל אחד מ- 30 עובדיה 3,000 אופציות תחת שני התנאים המצטברים הבאים:

1. העובדים ישלימו 3 שנות עבודה רצופות בחברה.
 2. מחזור המכירות המצטבר של החברה עד 31.12.14 יעלה על 50 מיליון ש"ח.
- בעקבות משבר הכלכלי וירידה חדה במחיר המניה של החברה, החליטה הנהלת החברה ב- 31.12.13 להחליף את תוכנית התגמול כדלקמן:
1. האופציות שהוענקו ב- 1.1.12 מבוטלות.
 2. החברה תשלם לעובדים סך של 350,000 ש"ח. סכום זה משקף את השווי ההוגן היחסי של המכשירים החוניים המבוטלים.
 3. חברה תעניק לעובדים 1,300 אופציות חדשות עם מחיר מימוש נמוך יותר, תחת שני התנאים המצטברים הבאים:
 - 3.1 העובדים ישלימו שנתיים של עבודה רצופה בחברה, וזאת החל מ- 31.12.13.
 - 3.2 מחיר המניה של החברה ב- 31.12.15 יעמוד על 40 ש"ח.

החברה לא רואה באופציות החדשות כמחליפות של האופציות הישנות.

להלן נתונים על מחזור המכירות של החברה:

תאריך	מחזור מכירות מצטבר עד תאריך החתך	צפי למחזור המכירות עד 31.12.14
31.12.12	30	10
31.12.13	60	20

להלן נתונים על השווי ההוגן של האופציות שהוענקו ב- 1.1.12:

שווי הוגן של כל אופציה בש"ח ל-31.12.13	שווי הוגן של כל אופציה בש"ח ל-1.1.12	
4	11	מחיר האופציה כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, אבל לא כולל התנאי של יעד מחזור המכירות.
5	12	מחיר האופציה לא כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה ולא כולל התנאי של יעד מחזור המכירות.
2	9	מחיר האופציה כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, וכולל התנאי של מחזור המכירות.
3	10	מחיר האופציה לא כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, אבל כולל התנאי של יעד מחזור המכירות.

להלן נתונים על השווי ההוגן של האופציות שהוענקו ב- 31.12.13:

שוי הוגן של כל אופציה בש"ח ל-31.12.13	
11	מחיר האופציה כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, אבל לא כולל התנאי של יעד מחיר המניה.
12	מחיר האופציה לא כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה ולא כולל עמידה ביעד מחיר המניה.
9	מחיר האופציה כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, וכולל התנאי של יעד מחיר המניה.
10	מחיר האופציה לא כולל שקלול התנאי של עבודה רצופה בחברה, אבל כולל התנאי של יעד מחיר המניה.

להלן נתונים על הצפי של הנהלת החברה לעניין עזיבת עובדים:

תאריך	עובדים שסיימו את עבודתם בחברה במהלך השנה החולפת	צפי למספר העובדים שיעזבו את החברה עד ל- 31.12.15
31.12.12	5	4
31.12.13	3	6
31.12.14	4	4
31.12.15	3	-

מחיר מניה ב- 31.12.15 הינו 30 ש"ח.

יש להתעלם מהשפעת המס.

נדרש:

לרשום את פקודות היומן בספרי חברת דניאל בע"מ לשנים 2012-2015, בהתאם להוראות IFRS 2.

פתרון:

במקרה שלפנינו תנאי ההבשלה כוללים שני תנאים - תנאי שירות ותנאי ביצועי שאינו תנאי שוק. IFRS 2 קובע כי אין להביא בחשבון, בחישוב השווי ההוגן של האופציות המוענקות, את שני התנאים הנ"ל. לכן המחיר הרלוונטי של כל אופציה נכון ל- 1.1.12 יהיה 12 ש"ח.

שנת 2012:

בדיקת העמידה ביעד מחזור המכירות:

$$30 + 10 < 50$$

אין עמידה ביעד מחזור המכירות ולפיכך, אין לרשום הוצאות שכר בשנת 2012.

הטיפול בשנת 2013:

ב- 31.12.13 החליטה הנהלת החברה להחליף את תוכנית התגמול. כמו כן, נתון כי החברה לא רואה באופציות החדשות כמחליפות של האופציות הישנות. לפיכך, IFRS 2 קובע כי יש לבצע האצת הבשלה לגבי התוכנית הישנה, ולהתייחס לאופציות החדשות כאל הענקת תוכנית חדשה.

שלב א' - ביצוע האצת הבשלה בגין המכשירים ההוניים המסולקים:

בדיקת העמידה ביעד מחזור המכירות:

נכון ל- 31.12.13 החברה עומדת ביעד מחזור המכירות, ולפיכך יש לבצע האצת הבשלה האופציות המבוטלות.

$3,000 * (30 - 5 - 3) * 12 = 792,000$	סה"כ הוצאות שכר שהיו צריכות להירשם בגין התוכנית שבוטלה עד סוף תקופת ההבשלה רשום נכון ל- 31.12.12
↓ מספר העובדים ב- 31.12.13	
0	

792,000	

פקודת יומן:

ח. הוצאות שכר 792,000
ז. קרן הון 792,000

שלב ב' - השוואה בין השווי ההוגן של השיפוי לשווי ההוגן של המכשירים ההוניים המסולקים:

350,000	מזומן ששולם לעובדים ב- 31.12.13
$3,000 * (30 - 5 - 3) * 5 = 330,000$	שווי הוגן של האופציות המסולקות ב- 31.12.13
↓	
20,000	שווי הוגן עודף - יירשם כהוצאה בתאריך הסילוק

31.12.13 שווי הוגן של האופציות המסולקות ב-	

פקודות יומן:

ח. הוצאות שכר 20,000
ז. קרן הון 20,000

ח. קרן הון 350,000
ז. מזומן 350,000

שלב ג' – רישום הוצאות שכר בגין התוכנית החדשה:

מאחר וכאמור החברה לא רואה בתוכנית החדשה כמחליפה של התוכנית הישנה, הרי שיש להתייחס לתוכנית החדשה כהענקה חדשה. מכאן שהשווי ההוגן של כל אופציה ב- 31.12.13 יהיה 10 ש"ח, כלומר שווי הוגן שמביא בחשבון את תנאי השוק בלבד.

שנת 2014:

$$1/2 * 1,300 * (22 - 4 - 4) * 10 = 91,000$$

↓
מספר העובדים
במועד הביטול

הוצאות שכר 2014

פקודת יומן:

ח. הוצאות שכר 91,000
ז. קרן הון 91,000

שנת 2015:

$$1,300 * (22 - 4 - 3) * 10 = 195,000$$
$$91,000$$

$$104,000$$

צ.ל. רשום נכון ל- 31.12.15
רשום נכון ל- 31.12.14

פקודת יומן:

ח. הוצאות שכר 104,000
ז. קרן הון 104,000

מאחר ומחיר מניה נמוך מ- 40 ש"ח, הרי שהחברה לא צריכה להנפיק את האופציות.

יחד עם זאת, אין לבטל את הוצאות השכר שנרשמו מאחר ומדובר בתנאי שוק שכבר נלקח בחשבון בשווי ההוגן של האופציות.