



מועצה רואי חשבון

# חשבונאות פיננסית מתקדמת

## שאלון הבחינה ופתרונו

מועד אביב 2010

מתפרסם בהתאם לעדנת הבחינות של מועצת רוא"ח

גאלאcit פלאט' א. פס, כו"ח

יצא לאור על ידי לשכת רואי חשבון בישראל

---

אוגוסט 2010

---

## הקדמה

מטרת הפרטום של שאלון הבחינה ופתרונו, הוא לסייע לנבחנים בהכנותיהם לבחינה. אין להראות בפתרון זה, עדמה מקצועית מהחייבת של מועצת רואי-חשבון.

הרთפותחות הדינמית המאפיינת את המזciות הכלכלית של ימינו, יוצרת חדים לבקרים בעיות חשבונאיות מורכבות וסבוכות ביותר, שלפתרון נדרשת מידת רבה של שיקול דעת מקצועי. בנסיבות אלה לא תמיד ניתן לצפות לשיקול דעת אחד מכל העוסקים במקצוע החשבונאות.

מסיבה זו יתכו יותר מפתרון מוסכם אחד, גם לשאלות הנכללות בבחינות בחשבונאות פיננסית מתקדמת. הפתרון לדוגמה הנחה את בודקי הפתרון של השאלות, אולם גם פתרונות חלופיים, אשר הסבירו ונמקו כיאות, מוכרים כקבילים ומצים את הפתרונים במלוא הניקוד.

### תוכן העניינים

מספר	נושא	שאלה	הnikud	פתרונות	עמוד מס' ספר
.1	מכשירים פיננסיים - [IAS 32] IAS 39]		22%		18 5
.2	צירופי עסקים - IFRS 3		20%		28 8
.3	תיאוריה - תשלום מבוסס מנויות - IFRS 2		8%		40 11
.4	שינויים בשערי חליפין של מטבע חזץ - IAS 21		22%		41 12
.5	מסים על ההכנסה - IAS 12		20%		50 15
.6	תיאוריה – הכנסות - IAS 18		8%		55 17
<u>100%</u>					

## मועצת רואי חשבון

### שאלון בחינה בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2009

משך חלק א' של הבחינה: 3 שעות  
משך חלק ב' של הבחינה: 3 שעות

אי אב התש"ע  
12 ביולי 2010

### לנבחן/ת

משך הבחינה:  
חלק א' - שאלות 3-1, עמודים 5-11: 3 שעות, 50%  
חלק ב' - שאלות 4-6, עמודים 12-17: 3 שעות, 50%

כתבו בכתב יד ברור, **בעט**, بصورة עניינית וمتומצת.  
הכינו תשובות מנוימות.  
כתב, ניקיון וסדר יובאו בחשבון בקביעת הציון.

### חלק א' - שאלות 1,2,3

יש לענות - על שאלה 1 - 22% - במחברת א' - מחברת לבנה  
על שאלה 2 - 20% - במחברת ב' - מחברת חולה  
על שאלה 3 - 8% - במחברת ג' - מחברת צחובה

### חלק ב' - שאלות 4,5,6

יש לענות - על שאלה 4 - 22% - במחברת ד' - מחברת יroke  
על שאלה 5 - 20% - במחברת ה' - מחברת ורודה  
על שאלה 6 - 8% - במחברת ו' - מחברת כתומה

קראו בעיון את גיליון השאלות לפני שתיגשו לפתרון.

לפי החלטת מועצת רואי חשבון לא יורשו הבוחנים להסביר לשאלות הנבחנים.  
הנץ נדרשת לפרט, במקרה הצורך, את ההנחות שהנחתת כדי לפטור את השאלות ואשר לא ניתן היה להסיקן מותוך השאלות עצמן.

モוטר השימוש בספרי פרוסומים מקצועיים, ובנוסחים המושלבים של תקנים וגילוי דעת, של לשכת רואי חשבון בישראל ללא תוספות, נבחן שברשותו ימצא חומר נוסף או כתוביות בספריות שאיין במקור, בחינתו תפצל.

モוטר השימוש במוחשבונים פיננסיים בלבד כגון Casio FC200.

נא להקפיד לענות על השאלות במוחברות המצוינות לעיל.  
תשובות שלא תכתבנה במוחברת הנכונה – לא תיבדקנה.

**םועצת רואי חשבון מачלת לך הצלחה!**

## חלק א' - 50%

### שאלה מס' 1 - 22% (במחברת לבנה)

1. ביום 1.1.2010 הנפקה חברת עדי בע"מ 1,000,000 תכויות ניירות ערך אשר הרכב כל אחת מהן היה כדלקמן :

מספר יחידות מניר ערך	אגרות חוב סדרה א' בנות 1 שי"ח ערך נקוב (ראה סעיף 2 להלן)
20	אגרות חוב סדרה ב' בנות 1 שי"ח ערך נקוב (ראה סעיף 3 להלן)
25	
45	סה"כ

תមורת ההנפקה ברוטו הסתכמה ב-45,000 אלף שי"ח. הוצאות ההנפקה ליעזים המשפטיים הסתכמו ב-1,000 אלף שי"ח ולגורמים אחרים בשיעור 0.5% מתמורת ההנפקה ברוטו.

#### אגרות חוב סדרה א'

אגרות חוב סדרה א' צמודות לשער החליפין של דולר ארה"ב ליום 10.1.10, ונושאות ריבית דולרית בשיעור של 4%. אגרות החוב נפרעת בחמשה תשלומים שנתיים שווים של קון וריבית (שפיצר), החל מיום 31.12.10 ואילך. שיעור התשואה השנתי לפדיון שבו נסחרו ביום ההנפקה אגרות חוב בתנאים דומים לאלו של אגרות חוב סדרה א', היה 5.5%. שיעור ריבית זה אינו מוגלם בחובו הוצאות הנפקה.

#### אגרות חוב סדרה ב'

אגרות חוב סדרה ב' אינם צמודות וניתנות להמרה למניותה של חברת עדי בע"מ ביחס של 1:1. אגרות החוב נושאות ריבית בשיעור של 8%, המשולמת מדי שנה ביום 31.12. קון אגרות החוב נפרעת בסכום אחד ביום 31.12.16. שיעור התשואה השנתי לפדיון שבו נסחרו ביום ההנפקה אגרות חוב בתנאים דומים לאלו של אגרות חוב סדרה ב', אולם ללא זכות המירה, היה 8%. שיעור ריבית זה מוגלם בחובו הוצאות הנפקה.

2. ביום 30.6.10 הומרו 20% מאגרות החוב סדרה ב' שהנפיקה חברת עדי בע"מ.

3. ביום 11.1.11 רכשה חברת רוני בע"מ 5,000 אלף שי"ח ערך נקוב מאגרות חוב סדרה א' שהנפיקה חברת עדי בע"מ, לפי מחירן בשוק באותו מועד. ההוצאות הישירות בגין רכישת אגרות החוב הסתכמו בעמלת קנייה של 0.2% משוויו השוק שלו. באותו רכישתן ייועדה חברת רוני בע"מ את אגרות החוב כאגרות חוב זמניות למכירה. פרט לאגרות חוב אלו, רוני בע"מ אינה מחזיקה נכסים פיננסיים בתיק הזמין למכירה.

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2010**

.6. ביום 30.9.11 מכירה חברת רוני בע"מ מחצית מהחזקתה באגרות חוב סדרה A, לפי מחירן בשוק באותו מועד. חברת רוני בע"מ לא נשאה בעלות ישירות בגין מכירה זו.

.7. עקב הידדרות במצבה הפיננסי של חברת עדי בע"מ, הכרה חברת רוני בע"מ ביום 31.12.11 לראשונה בהפסד מירידת ערך בגין החזקתה באגרות חוב מסדרה A. עד באותו מועד לא נוצרו נסיבות המחייבות הכרה בהפסד מירידת ערך. למורת ההידדרות במצבה הפיננסי, עד ליום 31.12.11 (כולל) עמדת חברת עדי בע"מ בכל תשלומי אגרות החוב שהנפקה.

.8. להלן הרכב ההון העצמי של חברות עדי בע"מ ורוני בע"מ ליום 31.12.09 (באלפי ש"ח):

	עדיו בע"מ	רוני בע"מ
הון מנויות (בנות 1 שייח' ערך נקוב)	10,000	8,000
פרטיה על מנויות	10,000	8,000
עודפים	2,000	1,500
סה"כ	22,000	17,500

.9. להלן נתונים הרווח הנקי (ההפסד) של חברות עדי בע"מ ורוני בע"מ לשנים 2010 ו-2011 (באלפי ש"ח):

	רוני בע"מ	עדיו בע"מ
2010	400	400
2011	(500)	400

הרווח הנקי של חברת רוני בע"מ לשנת 2011 המפורט לעיל, אינו כולל הפסד מירידת ערך שהוכר ביום 31.12.11 בגין החזקתה באגרות חוב סדרה A, וכן אינו כולל את ההשפעה התוצאתית ממכירת אגרות חוב סדרה A שהוכרה ביום 30.9.11.

הרווח הנקי המפורט בטבלה לעיל מתפלג באופן שווה על פני השנה.

.10. להלן נתונים נוספים:

תאריך	שווי שוק של 1 ערך נקוב אג"ח סדרה A' באגרות	שער חליפין של 1 דולר אמריקני
30.9.10 עד 1.1.10	3.70	ראה סעיף 2 לעיל
1.1.11 עד 31.12.10	3.80	80
31.3.11	3.80	75
30.6.11	3.80	60
30.9.11	3.90	55
31.12.11	3.90	50

.11. יש להתעלם מהשפעות מס.

.12. חברת עדי בע"מ מודדת את כל התחביבות הכספיות הפיננסיות לפי שיטת העלות המופחתת.

.13. תוצאות ההנפקה ייחסו לניריות הערך שהונפקו לפי שוויים ההוגן היחסי ליום ההנפקה.

.14. חברות עדי בע"מ ורוני בע"מ הינן חברות ציבוריות המיישמות תקני חשבונאות בינלאומיים ובכלל זה, את תקן חשבונאות בינלאומי מס' 32 בדבר "מכשורים פיננסיים: הצגה" ואת תקן חשבונאות בינלאומי מס' 39 בדבר "מכשורים פיננסיים: הכרה ומודידה".

15. מטיב הפעולות של חברת עדי בע"מ וחברת רוני בע"מ הינו שקל חדש.

נדרש:  
עדי בע"מ

א. להציג את התנועה באגרות החוב שהונפקו על ידי חברת עדי בע"מ בשנים 2010 עד 2011 תוך הפרדה בין השנים ובין סוגים אגרות החוב. יש להציג בנפרד את התנועה הנובעת מצלבירות הוצאות מימון, תשלוםם והמרה.

ב. להציג דוח על השינויים בהון העצמי של חברת עדי בע"מ לשנים 2010 ו-2011 תוך הפרדה בין השנים.

רוני בע"מ

ג. להציג את התנועה הרביעונית בשנת 2011 בהשקעה באגרות חוב סדרה אי שהונפקו על ידי חברת עדי בע"מ, יש להציג בנפרד את התנועה בהכנסות מימון (אין צורך להפריד בין הפרשי שער לבין ריבית) והתנועה ברווח כולל אחר.

ד. להציג את התנועה הרביעונית בשנת 2011 בדוח על השינויים בהון העצמי של חברת רוני בע"מ (לרבבות הצגה בנפרד של התנועה בהתאם לשוויו הוגן של ניירות ערך זמינים למכירה).

פתרונות שאלת מועצה:

נדושים א' + ב':

דו"ח על השינויים בהון העצמי של חברת עד' בע"מ לשנים 2011-2010:

סה"כ	עדפים	המרה של אג"ח אופציית פרטיה על מנויות	הון מניות	פירוט
22,000,000	2,000,000	-	10,000,000	יתרת פтиחה ל-31.12.09 הנפקת חבילת (1) 1.1.12.2010
112,811	-	112,811	-	המרה (3) 30.6.10
5,200,000	-	(22,562)	222,562	רוח נקי 2010
400,000	400,000	-	-	
-----	-----	-----	-----	יתרת סגירה ל-31.12.10-2011
27,712,811	2,400,000	90,249	10,222,562	הפסד נקי 2011
(500,000)	(500,000)	-	-	
-----	-----	-----	-----	
27,212,811	1,900,000	90,249	10,222,562	15,000,000

(1) הקצת תמורה הנפקה

במקרה שלפנינו יש לשום לב ששיעור הריבית על אג"ח סדרה ב' הוא לאחר הוצאות הנפקה, ואילו שיעור הריבית על אג"ח סדרה אי הוא לפני הוצאות הנפקה.

לפיכך יש לפעול עפ"י הכללים הבאים:

1. נחשב את השווי均衡 של סדרה אי לפני הוצאות הנפקה.
2. נטרל מתמורת הנפקה הכוללת לפני הוצאות הנפקה את השווי均衡 של סדרה אי לפני הוצאות הנפקה שחושב בסעיף 1 לעיל. למעשה אנו מקבל את השווי均衡 של סדרה אי לפני הוצאות הנפקה C-N.P.
3. נקaza לסדרות את הוצאות הנפקה.
4. נפעיל את התמורה שהוקצתה לסדרה ב' לרכיב התחייבות ורכיב הוני.

תמורה הנפקה	
1,000,000 * 45 = 45,000,000	אג"ח רגיל סדרה אי (1) - לפני הוצאות הנפקה
(19,184,432)	אג"ח להמרה סדרה ב' - לפני הוצאות הנפקה
P.N (25,815,568)	
-----	
=	

(1) חישוב תשלום תקופתי של האג"ח:

$$\frac{20,000,000}{\{ R = 4\% , N = 5 \}} = 4,492,542$$

ערך הנוכחי של תזרים המזומנים העתידי הצפוי מהאג"ח לפי ריבית השוק:

$$19,184,432 = R = 5.5\% , N = 5 , 4,492,542$$

**הڪצת הוצאות ההנפקה:**

**חישוב הוצאות ההנפקה:**

1,000,000	<b>יועצים משפטיים</b>
0.5% * 45,000,000 = 225,000	<b>גורמים אחרים</b>
-----	
1,225,000	

**הڪצתה:**

**סדרה א'**

**סדרה ב'**

$$19,184,432 / 45,000,000 * 1,225,000 = 522,243 \\ P.N 702,757 \\ ----- \\ 1,225,000$$

**תמורה נטו :**

**סדרה א'**

**סדרה ב'**

$$19,184,432 - 522,243 = 18,662,189 \\ 25,815,568 - 702,757 = 25,112,811 \\ ----- \\ 45,000,000 - 1,225,000 = 43,775,000$$

**סה"ב**

**חישוב ריבית אפקטיבית על אג"ח סדרה א':**

$$\text{מענ"ס} - 18,662,189 = R = X\% , N = 5 , 4,492,542 \\ (מעוגל) \quad X = 0.06514$$

**פיצול אג"ח להמרה סדרה ב':**

<b>אג"ח רגיל לאחר הוצאות ההנפקה</b>	
25,000,000	<b>אופציית המרה</b>
P.N 112,811	
-----	
25,112,811	<b>סה"כ</b>

**פקודות יומן:**

1. ח. מזומנים 43,775,000
2. אג"ח נטו סדרה א' 18,662,189
3. אג"ח נטו סדרה ב' 25,000,000
4. הון עצמי – תקבולים ע"ח אופציית המרה 112,811

**(2) תנואה רבונית באג"ח סדרה א':**

**לוח סילוקין נומינלי לפי ריבית של 4%:**

תאריך	תשלום תקופתי	ע"ח ריבית	יתרת קרן	יתרת קרן
1.1.10			20,000,000	
31.12.10	4,492,542	800,000	16,307,458	3,692,542
31.12.11	4,492,542	652,298	12,467,214	3,840,244

תגועה באג"ח נטו + ריבית לשלם סדרה א':

ריבית לשלם	אג"ח נטו	פירוט
-	(18,662,189)	הנפקה 1.1.10
800,000 * 3.8/3.7 = 821,622 P.N (821,622)	3,692,542 * 3.8/3.7 = 3,792,340 P.N (931,626)	פירעון 31.12.10 הוצאות מימון 2010
-	N = 4 : { מענ"ס * 3.8/3.7 = (15,801,475) R = 6.514% { P.M.T = 4,492,542	יתרת סגירה ל-31.12.10
652,298 * 3.9/3.7 = 687,557 P.N (687,557)	3,840,244 * 3.9/3.7 = 4,047,825 P.N (784,666)	פירעון 31.12.11 הוצאות מימון 2011
-	N = 3 : { מענ"ס * 3.9/3.7 = (12,538,316) R = 6.514% { P.M.T = 4,492,542	יתרת סגירה ל-31.12.11

(3) הטיפול באג"ח סדרה ב':

הוצאות ריבית עד 30.6.10 :

$$\text{ח. הוצאות ריבית } 6/12 * 8\% * 25,000,000 = 1,000,000,000 \\ \text{ז. ריבית לשלם } 1,000,000$$

המרת אג"ח ב-30.6.10 :

$$\text{ח. אג"ח נטו } 20\% * 25,000,000 = 5,000,000 \\ \text{ח. ריבית לשלם } 20\% * 1,000,000 = 200,000 \\ \text{ח. הון עצמי - תקבולים ע"ח אופציית המרת } 20\% * 112,811 = 22,562 \\ \text{ז. הון מנויות } 20\% * 25,000,000 = 5,000,000 \\ \text{N.P.Z. פרמייה על מנויות } 222,562$$

הוצאות ריבית עד 31.12.10 :

$$\text{ח. הוצאות ריבית } 80\% * 6/12 * 8\% * 25,000,000 = 800,000,000 \\ \text{ז. ריבית לשלם } 800,000,000$$

תשלום הריבית ב-31.12.10 :

$$\text{ח. ריבית לשלם } 1,600,000 \\ \text{ז. מזומנים } 1,600,000$$

הוצאות ריבית 2011 :

$$\text{ח. הוצאות ריבית } 80\% * 8\% * 25,000,000 = 1,600,000,000 \\ \text{ז. מזומנים } 1,600,000$$

נדרישים ג' + ד':

תנוועה בהשקעה באג"ח זמינה למכירה (עפ"י הנדרש אין צורך להפריד בין הפרשי שער לריבית):

הערה:

במקום דוח על השינויים בהון העצמי של חברת רוני בע"מ שאין בו שום תנוועה חישובית פרט לקרן הון משערוך השקעה בנירות ערך הצגתי כרטיס של קרן הון משערוך השקעה בנירות ערך.

קרן הון משערוך השקעה בנירות ערך	ההשקעה באג"ח	פירוט
-	$1.0002 * 5,000,000 * 0.8 = 4,008,000$	רכישה 1.1.11 (1)
-	P.N 146,121	הכנסות מימון עפ"י שיטת ריבית אפקטיבית
-	-----	
-	$4,008,000 * 1.154 ^ 0.25 = 4,154,121$	יתרת סגירה ל- 31.3.11 לפני שערוך
404,121	P.N (404,121)	שערוך לשווי הוגן
-----	-----	
404,121	$0.75 * 5,000,000 = 3,750,000$	יתרת סגירה ל- 31.3.11
-	$4,008,000 * 1.154 ^ 0.5 - 4,154,121 = 151,449$	הכנסות מימון עפ"י שיטת ריבית אפקטיבית
	4,305,570	שערוך לשווי הוגן
901,449	P.N (901,449)	
-----	-----	
1,305,570	$0.6 * 5,000,000 = 3,000,000$	יתרת סגירה ל- 30.6.11
-	$4,008,000 * 1.154 ^ 0.75 * 3.9/3.8 - 4,305,570 = 274,405$	הכנסות מימון עפ"י שיטת ריבית אפקטיבית
	4,579,975	שערוך לשווי הוגן
524,405	P.N (524,405)	
-----	-----	
1,829,975	$0.55 * 5,000,000 = 2,750,000$	יתרת סגירה לפני מימוש יחסי
(914,988)	$50% * 2,750,000 = (1,375,000)$	מימוש יחסי 30.9.11
-----	-----	
914,987	1,375,000	יתרת סגירה ל- 30.9.11
-	$50% * \{4,008,000 * 1.154 * 3.9/3.8 - 4,579,975\} = 83,487$	הכנסות מימון עפ"י שיטת ריבית אפקטיבית
-	$50% * 1,377,413 * 3.9/3.7 = (725,934)$ תשולם קופתי של המשקיע	פירעון 31.12.11
(223,059)	P.N 223,059	שערוך לשווי הוגן
-----	-----	
691,928	$50% * 30.66\% * 12,467,214 * 0.5 = 955,612$ ערך נקוב מלוח סילוקין משפטיה	נתון 7 – מימוש קרן ההון לדוח רוח והפסד (2)
(691,928)	-	
-----	-----	
-	955,612	יתרת סגירה ל- 31.12.11

(1) חישוב ריבית אפקטיבית:

יש לבנות לוח סילוקין מבחינת המשקיע:

תשלום תקופתי:

$$\frac{20,000,000}{\text{-----}} = 4,492,542 \\ \{ N = 5 , R = 4\% \}$$

תאריך	תשלום תקופתי	ע"ח ריבית	יתרת קרן	ע"ח קרן	20,000,000
1.1.10					
31.12.10	4,492,542	800,000	3,692,542	16,307,458	20,000,000
31.12.11	4,492,542	652,298	3,840,244	12,467,214	

תשלום תקופתי שחברת עדיה בע"מ קיבל ב- 1.1.11 (לא לשכוח – חלק מהאג"ח כבר נפדה ב- 31.12.10):

חברת רוני בע"מ רכשה ב- 1.1.11 האחוז שהוא מחזיקה מตอน האג"ח של חברת עדיה בע"מ	5,000,000 ערך נקוב
התשלום התקופתי הנומינלי שחברת רוני קיבל	$5,000,000 / 16,307,458 = 30.66\%$
	$30.66\% * 4,492,542 = 1,377,413$

חישוב הריבית האפקטיבית של חברת רוני בע"מ:

$$\{ 1,377,413 / (1 + X)^4 + 1,377,413 / (1 + X)^3 + 1,377,413 / (1 + X)^2 + 1,377,413 / (1 + X) \} 3.8 / 3.7 = 4,008,000$$

$$X = 15.4\% \text{ מעוגל}$$

(2) פקודות יומן:

- ח. הוצאות מימון / הוצאות אחרות 691,928  
ז. קרן הון 691,928

**שאלה מס' 2 - 20% (במחברת כחולה)**

חברת עידן (להלן – "עידן") וחברת יהלי הין חברות ציבוריות שנויות הערך שלהן נסחרים בבורסה בתל-אביב. חברת יהלי מהוות "עסק" לפי הגדרתו ב-R 3.IFRS.

להלן פירוט הסעיפים המאוזנים בדוחות הכספיים הנפרדים של חברת יהלי לתאריכים שונים (אבלפי ש"ח) :

31.12.2010	30.6.2010	31.3.2010	
8,050	7,200	6,800	مزומנים, ל��וחות ומלאי
500	500	500	נכסים לא שוטפים המיועדים למכירה
4,250	4,750	5,000	רכוש קבוע, נטו
5,600	6,200	6,400	สภาพים
1,300	1,150	1,200	התחייבות בשל הטבות לעובדים
100	100	100	חו"ן מנויות רגילות (100,000 מנויות בנות 1 ש"ח)
400	400	400	פרמיה על מנויות
5,400	4,600	4,200	עודפים

.1. ביום 1.1.10 רכשה חברת עידן לראשונה 40,000 מנויות יהלי בתמורה ל-3,000 אלף ש"ח. ליום 31.3.10 ההשכעה בחברת יהלי מוצגת בספריה חברת עידן לפי שיטת השווי המאוזני בסכום של 3,200 אלף ש"ח.

.2. א. ביום 31.3.10 רכשה חברת עידן 20,000 מנויות נוספות של חברת יהלי בתמורה ל-2,500 אלף ש"ח, הלוויות הקשורות לרכישת המניות הסתכמו ב-200 אלף ש"ח. ליום 31.3.10 השווי ההוגן (בהתבסס על ציטוטי המניה בבורסה) של ההשכעה הקודמת ב-40% מנויות חברת יהלי, הינו 4,200 אלף ש"ח.

.3. ב. בנוסף, כחלק מרכישת 20,000 המניות הנוספות, חברת עידן מחייבת תשלום לבני המניות המוכרים 1,000 אלף ש"ח, במידה והנסיבות של חברת יהלי לשנת 2010 יהיו מעל 10,000 אלף ש"ח. השווי ההוגן של מחויבות זו ליום 31.3.10 הינו 300 אלף ש"ח וליום 30.6.10 הינו 180 אלף ש"ח. ליום 31.12.10 יעד המכירות לא הושג.

.4. ה. השווי ההוגן של כל הנכסים וההתחייבויות בחברת יהלי ליום 31.3.10 זהה לערכם בספרים, פרט לנכסים הבאים:

.א. השווי ההוגן של רכוש קבוע, נטו – 5,500 אלף ש"ח. הרכוש הקבוע נרכש ביום 31.3.2008 ומופחת לפי שיטת הקו הישר לאורך תקופה של 7 שנים. מיום זה לא היו מימושים או רכישות נוספות של רכוש קבוע.

.ב. השווי ההוגן של קשיי לקוחות (אשר ניתנים להפרדה) 500 אלף ש"ח. יתרת אורך החיים – 5 שנים.

.ג. השווי ההוגן של רשימת הלקוחות – 50 אלף ש"ח. הסכמי סודיות שנחתמו בעבר עם כל הלקוחות הללו מונעים לחברת עידן למכור, להחכיר או להחליפן מיד בערך אחרת לגבי הלקוחות. יתרת אורך החיים – 5 שנים.

.ד. חוותים פוטנציאליים – חברת יהלי ניהול משא ומתן עם לקוחות פוטנציאליים במשך שלושת החודשים שקדמו למועד הרכישה. חברת עידן מיחסת לכך ערך של כ-100

אלפי ש"ח. עד ליום 30.6.10, טרם נחתם אף אחד מהחזזים הללו ועד לתום השנה נחתמו מלחצית מהחזזים הללו.

השווי ההוגן של סימן מסחרי שמווג משפטית - 770 אלפי ש"ח. יתרת אורך החיים - 7 שנים.

הנהלת חברת עידן צופה את סיום העסקותם של 5 עובדים חברת יהלי בעלות כוללת של כ-250 אלפי ש"ח. עד תום השנה, טרם נמסרה הודעה לאלה המושפעים מהם וטרם נקבעו צעדים אחרים ליישום.

חברת עידן מעיריצה את קיומ כוח העבודה המגבש בחברת יהלי ב-150 אלפי ש"ח, שהוא קבועה של עובדים שמאפשרת לחברת עידן להמשיך להפעיל את העסק הנרכש ממועד הרכישת.

נכסים לא שוטפים שמיעדים למכירה - מוצגים במאזן לפי 5 IFRS. השווי ההוגן של הנכסים הלא שוטפים שמיעדים למכירה - 600 אלפי ש"ח. עלויות מכירה צפויות – 20 אלפי ש"ח.

התחייבות בשל הטבות לעובדים - חברת יהלי מפעילה תוכנית הטבה מוגדרת בגין תשלום פיצויים בהתאם לחוק פיצויי פיטורין בישראל. התתchiaיות בשל סיום יחס עובד-עובד מוצגת לפי שיטת הערכה אקטוארית של שיטת ייחידת הזכואה. התchiaיות בשל הטבות לעובדים המוצגות במאזן, לפי 19 IAS מייצגת את הערך הנוכחי של התchiaיות ההטבה המוגדרת בניכוי השווי ההוגן של נכסים התכניות. השווי ההוגן של התchiaיות בשל הטבות לעובדים, נטו – 1,400 אלפי ש"ח.

חברת יהלי חוכרת קו יצור בחכירה תעבוליית מיום 31.3.08 עד 31.3.14 (הסיווג נקבע כראוי ביום יצירת החוזה). למורות שתנאי החכירה לא שונו לאור התקופה, הנהלת חברת עידן מעיריצה שהחכירה היא חכירה הוניהת לפי התנאים שקיימים במועד הרכישה. הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים הנוגרים ליום 31.3.10 – 800 אלפי ש"ח, ליום 30.6.10 – 750 אלפי ש"ח וליום 31.12.10 – 710 אלפי ש"ח. לפי התנאים הקיימים למועד הרכישה, תנאי החכירה עדיפים ביחס לתנאים של עסקאות שוטפות בשוק עבור קווי יצור דומים בסכום כולל של 200 אלפי ש"ח. תנאי החכירה התפעוליים אוסרים על העברת של החכירה (בין אם באמצעות מכירה ובין באמצעות חכירת משנה).

ביום 1.7.10 חברת עידן מכירה 5,000 מנויות חברת יהלי בתמורה ל-950 אלפי ש"ח. העלות הקשורות למכירת המניות הסתכמו ב-50 אלפי ש"ח.

ביום 31.12.10 מכירה חברת עידן 25,000 מנויות חברת יהלי בתמורה ל-5,000 אלפי ש"ח. השווי ההוגן של יתרת ההשקעה בחברת יהלי לאחר מכירת המניות הינו 6,000 אלפי ש"ח.

לא היו שינויים נוספים בשנת 2010 בהון המניות של חברת יהלי ולא חולק דיבידנד בשנת 2010.

חברת עידן מטפלת בחשעות בחברות כללות לפי שיטת השווי המאזני (IAS 28). חברת עידן לא צפתה מראש השקעות או חלק מההשקעות בחברת יהלי.

מדיניות חברת עידן בדוחות הכספיים המאוחדים, לגבי רכישת השליטה בחברת יהלי הינה שזכויות שאינן מקנות שליטה נמדדות בשווי ההוגן (כלומר שמניטין מיוחס לזכויות שאינן

מוניות שליטה). מדיניות חברת עידן בדוחות הכספיים המאוחדים, לגבי ירידת בשיעור החזקה בחברת יהלי, ללא איבוד שליטה, הינה שזכויות שאינן מוניות שליטה יתואמו לפוי החלק היחסי מזכויות חברת עידן בחברת יהלי, בעוד מכירת המניות (בלומר מזרחה תוקן הקצתה פרמיית השליטה).

- .10. שיעור המס חברות וכן שיעור מס רווחי הון החל על חברת עידן ממכירת מניות הוא 25%. לצרכי מס, העליות הקשורות לרכישת המניות מהוות חלק מעלות המניות.

**נדرش:**

א. להציג את הקצתה התרמה בגין השגת השליטה בחברת יהלי ביום 31.3.10, לנכסים הניטנים לזיהוי שנרכשו, להתחייבויות שניטלו, למוניטין ולזכויות שאינן מוניות שליטה ברכשת בחברת יהלי. הסבר בקראה את השלכות כל אחד מהפריטים המופיעים בסעיף 4 לעיל (שילובים ההווג שונה מערכם בספרים) על אופן הקצתה התרמה.

ב. לחשב את יתרת הזכויות שאינן מוניות שליטה ליום 30.6.10 וליום 1.7.10 (לאחר עסקת מכירת מניות חברת יהלי). להסביר ולהסביר את השלכות העסקה ביום 1.7.10, על תוצאות הפעולות ועל ההון העצמי של חברת עידן במאוחד.

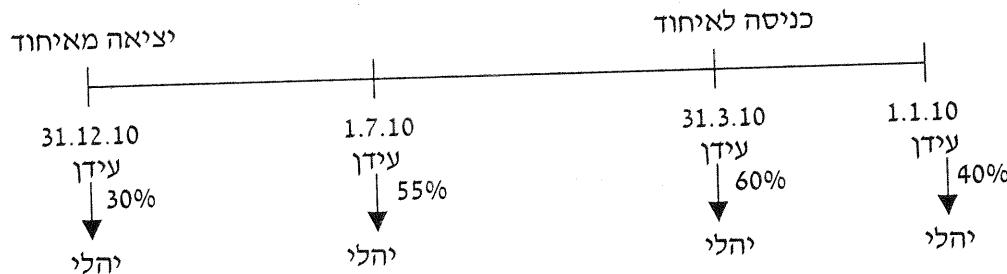
ג. לחשב את יתרת הזכויות שאינן מוניות שליטה ואת סח"כ נכסים, נטו של חברת יהלי בדוחות המאוחדים של חברת עידן ליום 31.12.10, לפני מכירת 25,000 מניות חברת יהלי. להסביר ולהסביר את השלכות העסקה ביום 31.12.10, על תוצאות הפעולות ועל ההון העצמי של חברת עידן.

ד. להסביר באופן מילולי (לא נדרש לחשב) כיצד תשובה לעסקאות שהתרחשו החל ב-1.7.10 היו משתנות, עם בכלל, במידה ושני הסכמי מכירת המניות שבוצעו ביום 1.7.10-1.12.10 נקשרו תוך ראייה כוללת עם אותו רוכש כבר ביום 1.7.10.

**יש לצרף חישובי עזר מפורטים.**

מלבד הדרישות לעיל, אין צורך לפרט גילויים נוספים הנדרשים לפי 3R IFRS.

פתרונות שאלת מועצה:



נדרש א':

31.3.10 - הקצת עלות הרכישה לפי 100% :

2,500	תמורה שהולמה בזמן
4,200	שווי הוגן של השקעה בחברה כולל
300	תמורה מותנית
4,200	שווי הוגן של החזמי"
-----	
11,200	סה"כ
(4,700)	נכסים נטו - ספרדים
(1,538)	הפרשיות מקוריות (1)
-----	
4,962	מונייטין

(1) הפרשיות מקוריות:

רוכש קבוע	5,500 - 5,000 = 500	מס
	(125)	
קשרי לקוחות	500	מס
	(125)	
רישימת לקוחות	0	
חויזים פוטנציאליים	0	
סימון מסחרי	770	מס
	(192)	
סיום העסקה של עובדים	0	
סעיף 11 ל - IFRS 3 קובע כי עלויות שהרכוש צופה, אבל הוא אינו		
מחויב לעמוד בהן בעתיד, על מנת לישם תוכניתו לסייע את		
העסקה של עובדי הנרכש, או למקט אותם מחדש אין		
מהות התካיבות במועד הרכישה, ולכן אין ליחס להן הפרש מקורי.		
לא ניתן להפרדה מהמונייטין בכללות	0	
כח עבודה מגובש	580 - 500 = 80	מס
נכסים לא שוטפים מיועדים למכירה	(20)	
התካיבות לסייע לעבוד - מעמיד	0	
חכירה תפעולית	200	מס
	(50)	
	-----	
	1,538	

ניתוח המונייטין של החזמי":

מונייטין מייעוט	1,705	שווי הוגן של החזמי"
חלוקת בנכסים נטו בלי מונייטין	4,200	חלוקת בהפרשיות מקוריות ללא מונייטין
חלוקת בהפרשיות מקוריות ללא מונייטין	40% * 4,700 = (1,880)	40% * 1,538 = (615)
	-----	-----

נדרש ב':

ז' שמ''ש – AMAZON ל-30.6.10 ערבות עסקה:

$40\% * (5,100) = (2,040)$ $40\% * 4.75/5 * (500) * (1 - 25\%) = (143)$ $40\% * 4.75/5 * (500) * (1 - 25\%) = (143)$ $40\% * 6.75/7 * (770) * (1 - 25\%) = (223)$ $40\% * (80) * (1 - 25\%) = (24)$ $40\% * 45/48 * (200) * (1 - 25\%) = (56)$ $(1,705)$ $-----$ $(4,334)$	<b>חלוקת באקווטי</b> <b>חלוקת בהפרשים מקוריים נטו:</b> <b>רכוש קבוע</b> <b>קשרי לקוחות</b> <b>סימון מסחרי</b> <b>נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה</b> <b>חכירה תפעולית</b> <b>מונייטין</b>
--	---

ז' שמ''ש – AMAZON ל-1.7.10 אחריות עסקה:

$45/40 * (4,334) = (4,876)$ $5/60 * (700) = (58)$ $-----$ $(4,934)$	<b>ז' שמ''ש – AMAZON בלי פרמיית שליטה</b> <b>חלוקת בפרמיית שליטה*</b>
---	--

\* פרמיית שליטה:

$4,962 - 1,705 = 3,257$ $60/40 * 1,705 = 2,557$ $-----$ $700$	<b>מונייטין בעליים עם פרמיית שליטה</b> <b>מונייטין בעליים בלי פרמיית שליטה</b> <b>פרמיית שליטה על 60%</b>
---	---

פקודות יומן במאוחד:

1. ח. מזומנים 900 (50-950)  
 ז. שמ''ש – AMAZON 600  
 ז. קרן הון 300

2. ח. קרן הון 75  
 ז. הוצאות מס 75

נדרש ג':

הטיפול ביציאה מאוחד:

פקודות יומן במאוחד:

- ת. מזומנים 5,000  
 ז. הון עצמי של חברת הבת 5,900  
 ז. הפרשים מקוריים נטו 6,298  
 ח. שמ''ש – AMAZON \*\* 5,232  
 ח. השקעה בחברה כוללת 6,000 { שווי הוגן – נתון 6  
 ז. רווח הון 4,034

\* יתרות הפרשים מקוריים ל-31.12.10:

רכוש קבוע	
(106)	מס
4.25/5 * 500 = 425	כספי לקוחות
(106)	מס
4.25/5 * 500 = 425	סימון מסחרי
(106)	מס
6.25/7 * 770 = 688	נכסים לא שותפים מיועדים למכירה
(172)	מס
80	מס
(20)	חכירה תפעולית
39/48 * 200 = 163	מס
(41)	
-----	
1,336	מוניטין
4,962	
-----	
6,298	

\*\* ז שמ"ש – AMAZON ל-31.12.10:

חלוקת באקווטי	
חלוקת בהפרשים מקוריים בלי מוניטין	
מוניטין של המיעוט	
פרמייטה שליטה מהעסקה בין בעלי מניות	
(5,232)	

נדפס ד':

ראיה/י סעיף 33 ל- IAS 27.

במקרה הנ"ל כבר ב-1.7.10 הינו מטפלים בשתי העסקאות ביחד כיציאה מאיחוז.

IAS 27 קובע כי אם עסקה אחת פוצלה באופן מלאכותי לשתי עסקאות, ובמקרה של פנינו ירידה מ-55% ל-60% ולאחר מכן ירידה מ-30%, אז אין לטפל בשתי העסקאות בנפרד, אלא יש לטפל בהן כעסקה אחת.

הסיבה לכך היא למניעת תכנונים שיגדילו את הרווח החשבוני באופן לא כלכלי כגון לזקוף חלק מהפסד הון צפוי כתוצאה מיציאה מאיחוז, שצורך להקטין את הרווח החשבוני, لكنן הון עסקה בין בעלי מניות.

**שאלה מס' 3 - 8% (במחברת צחובה)**

פרסומו של תקן דיווח כספי בינלאומי 2 – תשלום מובסס מנויות בשנת 2004 שם קץ לחלוקת רבת שנים באשר לנאותות ההכרה בהוצאה בגין הענקת אופציות לעובדים.

**נדרש:**

לפרט את הנימוקים بعد ונגד ההכרה בהוצאה בגין הענקת אופציות לעובדים.

**סוף חלק א'**

**ב חלק ב!**

## **פתרון שאלה מס' 3 - 8%**

### **הנימוקים נגד רישום הוצאות בגין תשלום מבוסס מנויות**

#### **IFRS 2 BASIS FOR CONCLUSIONS**

1. העסקה היא אקסוגנית לישות: בין בעלי המניות לבין העובדים ולא בין הישות לבין העובדים
2. העובדים אינם מספקים שירותים תמורה לאופצייתם
3. לאופציות אין עלות לישות:
4. לא ניתנו מזומנים ולא ניתנו נכסים אחרים הכרה בהוצאה סותרת את הגדרת ההוצאה לפי המסגרת המושגית:  
הקטנה של הטבות כלכליות במהלך התקופה החשבונאית בצורה של זרימה שלילית (outflow) של נכסים או נטילת התחייבויות הגורמת להקטנת ההון העצמי שלא על ידי חלקה לבני המניות.
5. הנפקת האופציות גורמת להקטנת הרווח למניה; הכרה בהוצאה תגרום לכפילות בהקטנת הרווח למניה.
6. הכרה בהוצאה תשפייע שלילית על הכלכלת ותמנע חברות מלקדם ESOP
7. הקשי במדד ההוצאה

### **הנימוקים بعد רישום הוצאה בגין תשלום מבוסס מנויות**

1. במהות – הענקת אופציות מהויה אמצעי תיגמול לדומה לאמצעי התגמולים האחרים: משכורת, בonus וכד'.
2. החשבונאות מתבססת על המהות הכלכלית של העסקאות ולא על צורתן המשפטית.
3. מדידה מהימנה של ההוצאה מתאפשרת באמצעות יישום טכניקות ומודלים להערכת אופציות ותימורן שהפכו מקובלים על הכלל - B&S מודל ביניימי וכד'.

ה שאלת נגינה  
כפי זו היא

## חלק ב' - 50%

### שאלת מס' 4 - 22% (במחברת יroke)

- א. חברת קנגורו אינק. (להלן – "החברה") הינה חברת אוסטרלית אשר הוקמה ביום 2 בינוואר 2010. החברה עוסקת במכירה ושיווק של מוצרים ספורט. מטבע הפעולות של החברה הינו הדולר האוסטרלי.
- ב. להלן נתונים מתוךazon החברה ליום 31 בדצמבר 2010 ומוחך הדוח על הרווח הכלול לשנה שהסתיים ביום 31 בדצמבר 2010 (בдолר אוסטרלי) :

הערות	amazon ליום 31 בדצמבר 2010	נכסיים
ראה גם נתון ד. 3.	20,000	مزומנים
ראה גם נתון ד. 4.	35,000	לקוחות
ראה גם נתון ד. 3.	?	נכסים פיננסיים המוחזקים
ראה גם נתון ד. 2.	30,000	למסחר מלאי
ראה גם נתון ד. 1.	?	נכסים פיננסיים זמינים
ראה גם נתון ד. 3.	40,000	רכוש קבוע - ציוד משרדי, נטו
ראה גם נתון ד. 1.	63,000	רכוש קבוע - קרקע
ראה גם נתון ד. 3.	(32,000)	התחייבות
ראה גם נתון ד. 1.	(65,000)	ספקים
ראה גם נתון ד. 3.	?	הלוואות
ראה גם נתון ד. 1.	?	התchiaיבות מסים נדחים
ראה גם נתון ד. 3.	(10,000)	הו מניות
ראה גם נתון ד. 1.	(5,000)	פרמייה
ראה גם נתון ד. 3.	(15,200)	רווח כולל אחר מנכסים
ראה גם נתון ד. 1.	?	פיננסיים זמינים למכירה
ראה גם נתון ד. 3.	?	קרן הערכה מחדש
ראה גם נתון ד. 1.	?	יתרת רווח
הערות	דוח על הרווח הכלול לשנה שהסתיים ביום 31 בדצמבר 2010	
ראה גם נתון ד. 1.	441,000	מכירות
ראה גם נתון ד. 3.	(200,000)	הוצאות המכירות
ראה גם נתון ד. 1.	241,000	רווח גולמי
ראה גם נתון ד. 3.	(25,000)	הוצאות מכירה ושיווק
ראה גם נתון ד. 1.	(45,000)	הוצאות הנהלה וככלויות
ראה גם נתון ד. 3.	171,000	רווח תפעולי
ראה גם נתון ד. 1.	19,000	הכנסות מימון
ראה גם נתון ד. 3.	(2,250)	רווח נקי לפני מסים על הכנסה
ראה גם נתון ד. 1.	187,750	הוצאות מסים על הכנסה
ראה גם נתון ד. 3.	?	רווח נקי
ראה גם נתון ד. 1.	?	שערך קרקע
ראה גם נתון ד. 3.	?	התאמת נכסים פיננסיים
ראה גם נתון ד. 1.	?	زمינים למכירה
ראה גם נתון ד. 3.	=====	רווח כולל

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2010**

---

ג. להלן נתונים חלקיים מתוך ספרי החברה ליום 31 בדצמבר 2011 ולשנה שהסתימה באותו תאריך, כפי שדווחו לרשות המיס באוסטרליה (בدولר אוסטרלי):

<u>נתונים מאזניים ליום 31 בדצמבר 2011</u>	
300,000	מכירות
(137,500)	עלות המכרז
(70,000)	הוצאות מכירה ושיווק
(74,000)	הוצאות הנהלה וכליות
(1,000)	הוצאות מים
25,000	רווח נקי לפני מסים על הכנסה
24,000	مزומנים
32,000	לקוחות
28,000	מלאי
34,500	רכוש קבוע-ציוד שרכי, נטו
(27,000)	ספקים
(50,000)	הלוואות

ד. להלן אירועים שהתרחשו בחברה במהלך השנים 2010 - 2011 :

(1) ביום הקמתה רכשה החברה קרקע לצורך הקמת בנין משרדים לשימוש עובדי החברה, תמורת 40,000 דולר אוסטרלי. לגבי קבוצת הקרקע המסוגות כרכוש קבוע, החברה מיישמת את מודל ההערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מס' 16. החברה בוחרת להעיבר את קרן ההערכה מחדש לעודפים במועד גՐIעת הנכס בלבד. החברה מעבירה את קבוצת הקרקע מחדש בכל סוף שנה. השווי הנוכחי של הקרקע ליום 31 בדצמבר 2011 הינו 75,000 דולר אוסטרלי.

(2) ביום הקמתה וביום 1 ביולי 2011 רכשה החברה ציוד משרדי. למעט הרכישות בתאריכים כאמור, לא רכשה החברה ציוד משרדי נוסף. לגבי קבוצת הציוד המשדרי המסוגות כרכוש קבוע, החברה מיישמת את מודל העלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מס' 16. אורך החיים השימושים של הציוד המשדרי הינו 5 שנים והוא מופחת בשיטת הקו ה ישיר (לא ערך שיר). הפחת נכל בהוצאות הנהלה וכליות.

(3) ביום 1 באפריל 2010 רכשה החברה תיק ניירות ערך (מנויות בלבד) המורכב מגוון מנויות תמורת 72,000 דולר אוסטרלי. מחצית מהתיק ועד למשך, וכן סוג לנכסים פיננסיים המוחזקים למשך הנמדדים בשווי הוגן נגד רווח והפסד (שינויים בשווי הוגן נזקפים לרוווח והפסד כנכסות מימונו). את יתרת מחצית המנויות סיוגה החברה לנכסים פיננסיים זמינים למכירת הנמדדים בשווי הוגן נגד רווח כולל אחר (שינויים בשווי הוגן נזקפים לרוווח כולל אחר). השווי הוגן של מלאה תיק ניירות הערך ליום 31 בדצמבר 2011 הינו 125,000 דולר אוסטרלי. לאורך כל התקופות מיום רכישת התיק ועד 31 בדצמבר 2011, השווי הוגן של התיק למשך מהו 50% מהשווי הוגן של מלאה תיק ניירות ערך. בשנים 2010 ו-2011 לא בוצעו רכישות או מכירות של ניירות ערך.

(4) מלאי הסגירה בכל שנה מרכיב מרכיבים שבוצעו ביום 1 בנובמבר בשנת הדוח. בכל שנה, המכירות והכנסות התפלגו באופן שווה על פני השנה.

(5) בימים 30 ביוני 2010 ו-30 ביוני 2011 החברה הכריזה וחילקה דיבידנד בסך 10,000 דולר אוסטרלי (בכל פעם).

(6) בכל שנה, תוצאות הפעולות של החברה (לרבות שינויים בשווי הנכסים והתחייבויות) התפלגו באופן שווה על פני השנה (אלא אם כן צוין אחרת).

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2010**

ה. חברת ספורטיבי בע"מ הינה חברת ישראלית העוסקת בייצור מוצרי ספורט. ביום 1 בינוואר 2011 רכשה חברת ספורטיבי בע"מ את מלאה הון המניות של החברה במטרה שזו תשוך באופן בלעדי את תוצרתה באוסטרליה. בעקבות הרכישה בחנה החברה מחדש את מטבע פעילותה, וקבעה כי החל מיום 1 בינוואר 2011 מطبع הפעולות שלה הינו השקל החדש (להלן - "ש"ח").

ו. בשנים 2010 ו-2011 החברה נישמה באוסטרליה על פי הרווח המודוע בדולר אוסטרלי (לאן קשור לאופן שבו מתוגמת חברת ספורטיבי בע"מ את דוחותיה הכספיים של החברה האוסטרלית). שיעור מס חברות באוסטרליה (לרבות מס על רווחי הון ומס על רווחים בין מכירות ניירות ערך) החל על החברה הינו 20%. רשות המס באוסטרליה מכירות ברוח/חפסדי הון בגין רכוש קבוע מכירת ניירות ערך בעת המימוש בפועל. למעשה, אין הפרשים נוספים בין הטיפול החשבוני לבין הטיפול לצרכי מס. הוצאות המס הושוטפים והנדחים בספרி החברה לשנת 2011 הסתכמו ב-85,000 ש"ח.

זהלן נתונים לגבי שער החליפין של הדולר האוסטרלי:

תאריך	שער ל-1 דולר אוסטרלי
3.00	1.1.2010
3.20	30.6.2010
3.45	1.11.2010
3.55	31.12.2011/1.1.2011
3.50	30.6.2011/1.7.2011
3.60	1.11.2011
3.70	31.12.2011
3.30	1-12/2010
3.35	4-12/2010
3.65	1-12/2011

**נדرش:**

א. לתרגם את הדוחות הכספיים של חברת קנגורו אינק (amazon, דוח על הרווח הכלול ודוח על השינויים בהון) ליום 31 בדצמבר 2010 ולשנה שנסתיימה באותו תאריך, למטבע הצגה ש"ח, לרבות הצגת התנומות ברוח כולל אחר בגין הפרשי תרגום על מרכיביה, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מס' 21.

ב. להציג את הדוחות הכספיים (amazon, דוח על הרווח הכלול ודוח על השינויים בהון) של חברת קנגורו אינק. ליום 31 בדצמבר 2011 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך במטבע הפעולות - ש"ח.

### **שאלה מס' 5 - 20% (במחברת ורודה)**

חברת הנישום בע"מ (להלן – "החברה") הינה חברת ישראלית אשר הוקמה ביום 1 בינואר 2009. החברה עוסקת בגידול ובשיווק ירקות. להלן אירועים שהתרחשו בחברה:

1. במהלך שנת 2009 נבעו לחברה הפסדים עסקיים הניטנים להערכה בסך של 200,000 ש"ח. החברה צפתה כי תוכל לנצל הפסדים אלו בשנת 2010, ולכן יקרה בಗינם מסים נדחים.

2. ביום הקמתה ורשה החברה 10 טרקטורים בעלות כוללת של 1,000,000 ש"ח. ביום רכישת הטרקטורים נקבע אורך החאים השימושיים של הטרקטורים – 15 שנה, ואומדן ערך השווייר בתום החאים השימושיים נקבע על 100,000 ש"ח (אומדנים אלה לא השתנו בכלל התקופות). הטרקטורים מופחתים בשיטת הקו הישר. על מנת לעודד את תחומי החקלאות בישראל, רשות המס מכירות בהוצאות פחות בגובה 125% מהעלות הכוללת של הטרקטורים בשיטת הקו הישר על פני 10 שנים.

3. ביום 1 בינואר 2010 רכשה החברה שתי חלקות קרקע זהות בעלות כוללת של 2,400,000 ש"ח. חלקה ראשונה עתידה לשמש את החברה לגידול רוחות אורגניים, ואילו החלקה השנייה נרכשה במטרה להפיק רוחות מעלייה ערך הוניה של הנדל"ן. השווי ההונן של כל אחת מחלקות הקרקע ביום 31 בדצמבר 2010 נאמד ב-1,500,000 ש"ח.

4. ביום 1 ביולי 2010 התקשרה החברה עם חברת המשווק בע"מ בהסכם למתן שירותים ייעוץ לתקופה של שנתיים ממועד ההתקשרות. החברה קיבלה מראש את מלא שכר הטרחה, בסך של 50,000 ש"ח. רשות המס ממסות הכנסות בגין מתן שירותים ייעוץ על בסיס מזומן בלבד.

5. ביום 1 באוקטובר 2010 רכשה החברה אגרות חוב קוונצראניות סחרירות בערך נקוב של 500,000 ש"ח תמורת ערך הנקוב. אגרות החוב סוגו בספרי החברה לתיק ניירות ערך זמינים לממכר. השווי ההונן של אגרות החוב ביום 31 בדצמבר 2010 הינו 600,000 ש"ח. רשות המס ממסות הכנסות פחות מניירות ערך לפי שיעור מס רווח הון בעת המימוש בפועל בלבד.

6. במהלך שנת 2010 נקבעו לחברה הוצאות לא מוכנות והכנסות פטורות בסך של 50,000 ש"ח ו-30,000 ש"ח, בהתאם.

7. במהלך שנת 2010 הגיעו לחברה להסדר עם רשות המס, לפיו היא תחויב בתשלומים מס נוסף בגין שנת 2009 בסך 9,875 ש"ח.

#### **חברת המגדל בע"מ:**

- A. ביום 1 באפריל 2010 רכשה החברה 80% מהון המניות הרגילות של חברת המגדל בע"מ תמורת 2,000,000 ש"ח. ההון של חברת המגדל בע"מ לאותו מועד הסתכם ב-1,200,000 ש"ח. נכון למועד רכישת התאום שווים ההון של הנקסים וההתchiaביבויות של חברת המגדל בע"מ את ערכם בספרים למעט:

- מלאי ירקות ששוויו ההון עלה על ערכו בספרים ב-20,000 ש"ח. המלאי מומש במהלך שנת 2010.
- רכוש קבוע (מכונות לעיבוד ירקות) ששוויו ההון עלה על ערכו בספרים ב-140,000 ש"ח. יתרת אורך החיים השימושיים של הרכוש הקבוע הינו 7 שנים והוא מופחת בשיטת הקו הישר ללא ערך שיר.
- ביום צירוף העסקים נמדדזו זכויות שאינן מקנות שליטה בחברת המגדל בע"מ לפי שוויין ההון אשר נאמד ב-328,000 ש"ח.

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2010**

- ב. על פי הסדר מיוחד עם רשות המס, שיעור המס שחל על רווחי חברת המגדל בע"מ הינו 20%.
- ג. לחברת מדיניות מוצחרת של אי שימוש חברות מוחזקות והוא אינה יוצרת מסים בגין חברות אלה.
9. הרווח לפניהם של החברה ושל חברת המגדל בע"מ לשנת 2010 הינו 800,000 ש"ח ו-200,000 ש"ח, בהתאם. הרוחים התפלגו באופן שווה על פני השנה. הרווח לפניהם של חברת המגדל בע"מ שווה להכנסה החייבת שלה.
10. **נתונים נוספים :**
- א. החברה מישמת את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מס' 12 – מסים על ההכנסה.
- ב. שיעורי מס חברות היוזים הינם 27% ב-2009, 25% ב-2010, 24% ב-2011 ו-23%-1 ב-2012 ואילך.
- ג. שיעור מס רווח הון הינו 25% בכל התקופות.
- ד. החברה מודדת את הנדלין להשקעה לפי מודל השווי ההוגן, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מס' 40.
- ה. החברה מודדת את קבוצות הרכוש הקבוע, למעט קבוצת קרקע, לפי מודל העלות. קבוצת הקרקע נמדדת על פי מודל ההערכה מחדש, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מס' 16.
- ו. רשות המס אין מכירות בשערוך בגין הרכוש הקבוע או בהתאם לשווי הוגן בגין הנדלין להשקעה.

**נדרש :**

1. להציג את יתרות המסים הנדרשים במאזן המאוחד של חברת הנישום בע"מ לימי 31 בדצמבר 2009 ו-31 בדצמבר 2010.
2. להציג את הוצאות המס (לרבות הפרדה בין מסים שוטפים לבין מסים נדרשים), בדוח רווח והפסד המאוחד של חברת הנישום בע"מ בשנת 2010. יש לפרט את התנווה במסים השוטפים ובמסים הנדרשים במהלך שנת 2010.
3. להציג באור על המס התיורטי המאוחד של חברת הנישום בע"מ בשנת 2010.

**שאלה מס' 6 - 8% (במחברת כתומה)**

חברת יעל בע"מ עוסקת במכירות רהיטים בסיטונאות. ב意义上 גיוס ללקוחות חדשים וגוזלים החברה הציעה תנאי תשלום אטרקטיביים מאד. הליקות נחנים מאשראי ללא ריבית לשנה אחת שלמה. תנאים אלה נקבעו בהתחשב בכך שלעתים פרטני ריהוט גדולים משמשים את הליקות הקמעונאיים לצרכי הדגמה באולמות תצוגה.

ב-09.12.31 חברת יעל בע"מ ביצעה מכירה בסך 1 מיליון ש"ח ללקוח חדש. לקוח זה הוא חברה קמעונאית חדשה בתחום הריהוט שזה עתה הוקמה. לא נתקבלה מקדמה כלשהי ע"ח מכירה זו ותמורהה בזמן אמורה להתקבל ב-10.12.31.

נדרש :

בהתבסס על הוראות תקן בינלאומי בחשבונאות 18 "הכנסות" (סעיפים 9 ו-14) – להסביר במפורט מהו העיתוי ומהם התנאים להכרה בהכנסה מהמכירה המתוארת לעיל.

**סוף חלק ב'**

**בהצלחה!**

## **פתרון שאלה מס' 6 - 8%**

סעיף 14 לתקן חשבונאות בילאומי 18 - הכנסות מפרט את כל התנאים ההכרחיים להכרה בהכנסה ממכירת סחורות כדלהלן:

### **מכירת סחורות**

14. הכנסות ממכירת סחורות תוכנה כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:

- (א) היסוד העבירה לקונה את הסיכוןם וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלויות על הסחורות;
- (ב) היסוד אינה שומרת (retains) מערכות ניהול נשכת ברמה המיוחסת, בדרך כלל, לבעלויות ולאינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הסחורות שנמכרו;
- (ג) סכום ה进城שות ניתן למדידה באופן מהימן;
- (ד) צפוי שההטבות הכלכליות המייחסות לעסקה יורמו לישות; וכן
- (ה) העליות שהתחוו או שיתחוו בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן.

מנוטני השאלה עולה כי התנאים א', ב', ג' ו'ה' אכן מתקיימים אולם התנאי ד' אינו מתקיים.

הלקוח הוא לקוח חדש שהתחילה בעסקיו רק לאחרונה. לא נתקבל תשלום מקדמה כלשהו ולא ייגרמו נזק או הפסד כלשהם ללקוח אם הלוקות לא יקיים את העסקה.

דבר זה עשוי להביא למסקנה שיתכן ואף התנאי א' אינו מתקיים - לא ודאי שהסיכוןם וההטבות הנובעים מהבעלויות אכן הועברו ללקוח.

מайдן, אם חברת יעל בע"מ יכולה להבטיח קבלת התמורה מהליך (בדרך של כניסה אשראי ללקוחות, קבלת בטוחנות וכיו"ב) ניתן להכיר בחגשה ב-31.12.31 אם לא ניתן להבטיח את קבלת התמורה הכספית מהליך הכספיה תוכר רק כאשר קבלת התמורה תהפוך לצפוי (probable) או בעת קבלת התמורה בפועל.

אם צפוי - (probable) שהחגשה תתקבל ב-31.12.31 סכום החגשה שיוכר טעון היוון לפי שעור היוון המבוסס על רמת הסיכון של הלוקוח. שעור זה מן הראי שייקבע לאחר בתיית סיכון האשראי של הלוקוח; ראה סעיף 11 לתקן חשבונאות בילאומי 18 – ה进城שות.

11. במרבית המקרים, התמורה מתקבלת במזומנים או שווי מזומנים וסכום ה进城שות הוא סכום המזומנים או שווי המזומנים שהתקבלו ו/או שהישות זכאית לקבל. עם זאת, כאשר התזרים החובי של מזומנים או שווי מזומנים נדחה, השווי ההוגן של התמורה עשוי להיות נמוך מהסכום הנקוב של המזומנים שהתקבלו ו/או המזומנים שהישות זכאית לקבל. לדוגמה, ישות העניין אשראי ללא ריביתigner להזונה או לקבל מהזונה שטר חוב, הנושא ריבית בשיעור הנמוך משיעור ריבית השוק, כתמורה עבור מכירת הסחורות. כאשר ההסדר כולל למעשה עסקת מימון, השווי ההוגן של התמורה ייקבע על ידי היון כל התקבולים העתידיים תוך שימוש בשיעור ריבית גלומה. שיעור הריבית הגלומה הוא שיעור הריבית הניתן לקביעה באופן הבורר ביותר מבין:

**שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2010**

---

- (א) השיעור השורר לגבי מכשיר דומה של מנפיק בעל דירוג אשראי דומה; או  
(ב) שיעור ריבית שמנוכה את הסכום הנקוב של המכשיר למחיר המכירה הנוכחי  
בזמן של השורות או השורות.
- ההפרש בין השווי החוגן והסכום הנקוב של התמורה מוכר כחכשות ריבית בהתאם  
לסעיף 29-1 ובהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 39.



מועצה רואי חשבון

# חשבונאות פיננסית מתקדמת

## שאלון הבחינה ופתרונו

מועד סטיו 2010

מתפרסם בהתאם עם ועדת הבחינות של מועצת רואי"ח

אקליכט פלאט' ק. פס, כו"מ

יוצא לאור על ידי לשכת רואי חשבון בישראל

---

ינואר 2011

---

## הקדמה

מטרת הפרטום של שאלון הבחינה ופתרונו, הוא לסייע לנבחנים בהכנותיהם לבחינה. אין לראות בפתרון זה, עדשה מקצועית מהיימת של מועצת רואי-חשבון.

התפתחות הדינמית המאפיינת את המציגות הכלכלית של ימינו, יוצרת חדים לבקרים בעיות חשבונאיות מורכבות וסבוכות ביותר, שלפתרון נדרשת מידת רבה של שיקול דעת מקצועי. בנסיבות אלה לא תמיד ניתן לצפות לשיקול דעת אחד מכלל העוסקים במקצוע החשבונאות.

מסיבה זו יתכוו יותר מפתרון מסוים אחד, גם לשאלות הנכללות בבחינות בחשבונאות פיננסית מתקדמת. הפתרון לדוגמה הנהה את בודקי הפתרון של השאלות, אולם גם פתרונות חלופיים, אשר הושבו ונמקו כיצד, מוכרים כקבילים ומצחים את הפורטרים במלוא הניקוד.

תוכן העניינים

מספר	נושא	שאלה	הnikud	פתרונות	עמוד מס' פרו
<b> חלק א'</b>					
1.1	צירופי עסקים (R)	5-7	23%	IPRS 3 (R)	18-27
1.2	מסים על הכנסה - IAS 12	8-9	17%	IAS 12	28-35
1.3	תיאוריה - תלויות - IAS 37	10-11	10%	IAS 37	36-39
<b> חלק ב'</b>					
.4	דוחות בגיןם - IAS 34	12-13	18%	IAS 34	40-44
.5	תשלום מבוסס מנויות - IFRS 2	14-16	22%	IFRS 2	45-54
.6	תיאוריה – הקצת עלות רכישה ונכסים בלתי מוחשיים – IAS-38 ; IPRS 3 (R)	16-17	10%	IAS-38 ; IPRS 3 (R)	55-57

100%

## मועצת רואי חשבון

### שאלון בבחינה בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2010

משך חלק א' של הבחינה: 3 שעות  
משך חלק ב' של הבחינה: 3 שעות

כ' בכסלו, התשע"א  
27 בדצמבר, 2010

### לນבחר/ת

משך הבחינה:  
 חלק א' - שאלות 1-3 عمודים 11-5 : שלוש שעות, 50%  
 חלק ב' - שאלות 4-6 عمודים 12-17 : שלוש שעות, 50%

- ◆ כייטבו בכתב יד ברור, בעט, בצורה עניינית ומוחלטת.
- ◆ הכננו תשובות מנומקות.
- ◆ כתיב, ניקיון וסדר יובאו בחשבו בקביעת הציון.

### חלק א' - שאלות 1,2,3

יש לענות - על שאלה 1 - 23% - במחברת א' - מחברת לבנה  
על שאלה 2 - 17% - במחברת ב' - מחברת כחולה  
על שאלה 3 - 10% - במחברת ג' - מחברת צהובה

### חלק ב' - שאלות 4,5,6

יש לענות - על שאלה 4 - 18% - במחברת ד' - מחברת ירוקה  
על שאלה 5 - 22% - במחברת ה' - מחברת ורודיה  
על שאלה 6 - 10% - במחברת ו' - מחברת כתומה

קראו בעיון את גיליון השאלות לפני שתיגשו לפתרון.

לפי החלטת מועצת רואי חשבון לא יורשו הבוחנים להציב לשאלות הנבחנים  
הנק נדרשת לפרט, במקרה הצורך שהנחת כדי לפתרן את השאלות ואשר לא ניתן היה  
להסיקו מתוך השאלות עצמן.

מותר השימוש בספרי פרסומי מקצועיים ובנוסחים המשולבים של תקנים וגילוי דעת, של  
לשכת רואי חשבון בישראל לא תוספות, נבחנו שברשותו ימצא חומר נוסף כתוביות בספרים  
שאין במקור, בחרינתו תפצל.

מותר השימוש במחשבונים פיננסיים בלבד כגון Casio FC200.

נא להזכיר לענות על השאלות במחברות המצוינות לעיל.  
תשובות שלא תכתרנה במחברת הנכונה – לא תיבדקנה.

### મועצת רואי חשבון מאהלת לר הצלחה !

## חלק א' - 50%

### שאלה מס' 1 - 23% (במחברת לבנה)

חברת תומר (להלן "תומר") הוקמה בשנת 2005. חברת רון (להלן "רון") הוקמה בשנת 2006 כנגד הנפקת 10,000 מנויות וגילות בנות 0.02 ש"ח. חברת רון הינה חברה ציבורית שנויות הערך שלה נסחרים בבורסה בתל אביב החל משנת 2006 ובעלת מפעל מאושר על ידי מרכז ההש侃עות בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט 1959. כל פעילות חברת רון היא במסגרת התכנית המאורשת הניל.

1. להלן פירוט הסעיפים המאוזנים הדוחות הכספיים הנפרדים של חברת תומר לתאריכים שונים:

<b>31.12.09</b>	<b>31.12.09</b>	
50,000	48,000	مزומנים
60,000	50,000	לקוחות וחייבים
90,000	60,000	מלאי
132,000	132,000	השקעות בחברת רון – על בסיס עלות (ראה סעיף 11)
8,000	10,000	רכוש קבוע, נטו
(80,000)	(70,000)	ספקים
(100)	(100)	הון מנויות רגילות
(29,900)	(29,900)	פרמייה על מנויות
(230,000)	(200,000)	עודפים

2. להלן פירוט הסעיפים המאוזנים הדוחות הכספיים הנפרדים של חברת רון לתאריכים שונים:

<b>31.12.10</b>	<b>31.12.09</b>	<b>31.3.09</b>	
27,000	15,000	15,000	מזומנים
30,000	25,000	20,000	לקוחות וחייבים
30,000	25,000	15,000	מלאי
10,000	15,000	20,000	רכוש קבוע, נטו
(15,000)	(13,000)	(11,200)	זכאים
(8,000)	(10,000)	(11,800)	ספקים
(200)	(200)	(200)	הון מנויות רגילות
(6,800)	(6,800)	(6,800)	פרמייה על מנויות
(67,000)	(50,000)	(40,000)	עודפים

- .3. ביום 1.1.07 רכשה חברת תומר לראשונה 22% ממניות החברה רון תמורת 20,000 ש"ח. מיום זה לחברה תומר השפעה מהותית בחברת רון ולפיכך ההשקעה מטופלת לפי שיטת השווי המאזני. ליום 31.3.09 ההשקעה בחברת רון בהתאם לשיטת שווי המאזני הסתכמה לסך של 21,000 ש"ח.
- .4. א. ביום 31.3.09 רכשה חברת תומר 48% ממניות נוספות של חברת רון תמורת 104,000 ש"ח. סוכם בין חברת תומר לבעלי המניות של חברת רון, שהתמורה בגין רכישת המניות בתבסס על תוספת של 20% על מחיר המניה של חברת רון בבורסה ביום הרכישה. התמורה שסוכמה לעיל כוללת סך של 17,600 ש"ח שה报社 רון שילמה לאלו, ששימש כמנכ"ל ובעל מנויות עיקרי בחברת רון, ומותנה בהמשך העסקתו במשך שלוש שנים בחברת רון. ליום 31.12.10 אלו עדין משמש כמנכ"ל חברת רון.
- .ב. בנוסף, חברת תומר נשאה בעלות ליווצים מקצועיים בגין הרכישה בסך של 8,000 ש"ח.
- .ג. בנוסף, חלק מרכישת 48% מהמניות הנוספות, חברת תומר מוחיבת לשלם לבני המוכרים 10,000 ש"ח, במידה והרווח התפעולי של חברת רון לשנת 2010, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, יעלה על 30,000 ש"ח. השווי ההוגן של מוחיבות זו ליום 31.3.09 – 7,600 ש"ח וליום 31.12.09 – 8,600 ש"ח.
- .ד. ביום 31.3.09 נוצרו בחברת רון הפסדים לצרכי מס משנת 2007 בסך 100,000 ש"ח, שלא נוצר בגין מס בעבר וכן חברת רון לא צופה את ניצולם בעתיד הנראה לעין. החל מיום 31.12.10, בעקבות הזמנות מלקוחות חדשים שנחתמו, חברות תומר ורון צופות נימול 50,000 ש"ח מהתפסדים הצבועים לעיל עד ליום 31.12.11. הנתונים בסעיף זה טרם באו לידי ביטוי בספרים של חברות תומר או רון.
- .ה. בנוגע לטיפול החשבוני בצרוּף העסקים, הנח כי תקופת המדייה הסטיימה ביום 31.12.09.
- .5. השווי ההוגן של כל הנכסים והתחייבויות בחברת רון ליום 31.3.09 זהה לערכם בספרים, למעט להלן:
- .א. השווי ההוגן של קשרי לקוחות – 12,000 ש"ח. יתרת אורך החיים – 4 שנים ומומضة לפי שיטת סכום ספרות השנים היורד, לסייע הוצאות הנהלה וככליוֹת.
- .ב. השווי ההוגן של הטכנולוגיה – 16,000 ש"ח. יתרת אורך החיים – 8 שנים ומומضة לפי שיטת הקו ה ישיר, לסייע עלות המכירות.
- .ג. השווי ההוגן של פרויקט מחקר ופיתוח בתהליק – 8,000 ש"ח. יתרת אורך החיים הצפוי הוא 5 שנים. ליום 31.12.10 הפיתוח טרם הושלם.
- .ד. השווי ההוגן של רכוש קבוע, נטו – 24,000 ש"ח. יתרת אורך החיים – 4 שנים ומומضة לפי שיטת הקו ה ישיר, לסייע עלות המכירות.
- .ה. מלבד עודפי עלות המזומנים לעיל, הנח כי אין הבדלים אחרים בין הערך בספרים של נכסים והתחייבויות במאזן חברת רון לשוויהם ההוגן.

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "حسابנות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2010**

6. מדיניות חברת תומר בדוחות הכספיים המאוחדים הינה למזרז זכויות שאין מוקנות שליטה בשווי ההוגן.
7. ביום 31.1.10 מכירה חברת רון לתומר, מלאי שעולתו 2,000 ש"ח תמורת 6,000 ש"ח. חברת תומר מכירה 40% ממלאיה לחיצוניים ביום 10.12.31, תמורת 7,200 ש"ח.
8. שיעור מס חברות וכן שיעור מס רווח הון החל על חברת תומר הוא 25%. שיעור מס חברות וכן שיעור מס רווח הון החל על חברת רון הוא 15%. הנח כי דיבידנד בין חברות פטור.
9. להלן פירוט הступיפים מתוך דוחות רווח והפסד הנפרדים של חברת תומר ורונ לשנה שחסתיימה ב-10.12.31, כפי שנרשמו בהתאם לכללי חשבונות מוקבלים:

רונ	תומר	
200,000	100,000	הכנסות מכירות
100,000	30,000	עלות המכירות
30,000	10,000	הוצאות הנהלה וככלויות
30,000	15,000	הוצאות מחקר ופיתוח
20,000	5,000	הוצאות מכירה ושיווק
3,000	10,000	הוצאות מסים שוטפים

10. כל הוצאות שכר המנהלים נכללות בסעיף הוצאות הנהלה וככלויות.
11. בדוחות הכספיים הנפרדים של חברת תומר, מוצגת ההשקעה בחברת רון על בסיס עלות. מדיניות החברה בדוחות הכספיים הנפרדים, להוון לעלות ההשקעה על בסיס עלות, את עלויות הריבישה.
12. הנח כי לא חלה ירידת ערך בגין הנכסים הבלתי מוחשיים, לרבות המוניטין, בשנים 2009 ו-2010.
13. הנח כי לא חולקו דיבידנדים בחברות תומר ורונ במהלך השנים 2007 עד 2010.

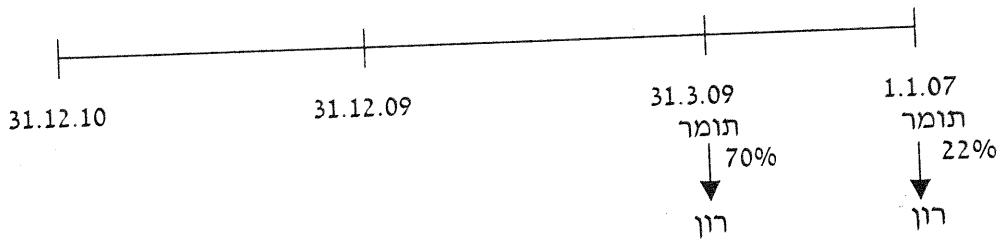
**נדרש:**

- א. לחשב את סכומי המוניטין ועדפי העלות (Purchase Price Allocation) (PPA) בamazon המאוחד של חברת תומר בע"מ ליום 31.12.09.
- ב. לחשב את סכום העודפים בamazon המאוחד של חברת תומר בע"מ ליום 31.12.09.
- ג. לערךamazon מאוחד של חברת תומר בע"מ ליום 31.12.10.
- ד. לערך דוח רווח והפסד מאוחד של חברת תומר בע"מ לשנה שחסתיימה ב-10.12.31. יש לצרף חישובי ערך מלאים ומפורטים.

**הערה:** בפתרונו השאלה יש להתבסס על הוראות התקנים הבינלאומיים הבאים:

- דוחות כספיים מאוחדים IAS 27
- השקעות בחברות כלולות IAS 28
- צירופי עסקים IFRS 3 (R)

פתרונות שאלת מועצה



## נדרש 1:

PPA - 31.3.09 - הказאת עלות הרכישה לפי 100% !!!!

**ב-31.3.09** ישנה כניסה לאיחוד. מכאן שההפרשים המקוריים אשר חוויבו ב-1.1.07 כבר לא רלוונטיים אלא יש לחשב את ההפרש המקורי מחדש ל-100% ולשחף את המציאות. יחד עם זאת התמורה לעניין חישוב ההפרש המקורי כולל את השווי הוגן של ההשקעה בחברה כלולה.

שווי הוגן של השקעה בחברה הכוללת {  $22\% / 48\% * 86,400 / 1.2$  } = 33,000 ↓ נזון 4 א.

48% של הוגן שווי	תמורה במצוון
לא קשור לצירוף העסקים – יירושם בהוצאות שכר	טרול תשולם למנכ"ל של חברת דו
שווי הוגן	תמורה מותנית
-----	שווי הוגן של החסמי"ש
סה"כ	סה"כ
172,000	נכסים נטו – ספרדים
(47,000)	הפרושים מקוראים (1)
(40,000)	מווניטין
-----	
85,000	

### (1) הפרשים מהוריים:

12,000	כספי לקוחות
(1,800)	מס
16,000	טכנולוגיה
(2,400)	מס
8,000	מחקר ופיתוח
(1,200)	מס
4,000	רכוש קבוע
(600)	מס
*6,000	הפסדים לצורכי מס
-----	
40,000	

\* 12 IAS קובע כי אם ישנם הפסדים לצורך מס שלא ניתן לפתח עליהם מסים נוספים בשל חוסר ביצפי לרווחים עתידיים חייבים במס עדין נפתח לפתח במאזן מס נזחה על ההפסדים עד לאיפוס העותודה למיס.

במקורה של פנינו נתנו כי לחברת רון בע"מ אין צפוי לקיומו עתידי של הפסדים (נתון 4 ד). אבל בחישוב ההפרש המקורי נוצרה עתודה למס על ההפרשיות המקוריים (קשרי ל��ות, טכנולוגיה, מחקר ופיתוח ורכוש קבוע) בסך של 6,000 ש"ח

לכן ניתן לפתח מס נזחה על החפסדים לצורכי מס שיאפסו את העתודה למס, וזאת למטרות העבודה שאין צפוי לקיים החפסדים

ניתוח המונייטין של הזרם"ש:

$30\% * 47,000 = (14,100)$ $30\% * 40,000 = (12,000)$ ----- $18,900$	<b>שווי הוגן של הזרם"ש</b> <b>חלוקת נכסים נטו - ספרים</b> <b>חלוקת בהפרשים מקוריים בלי מונייטין</b> <b>מונייטין מייעוט</b>
---	---

<b>יתרה ל-</b> $12,000 - 3,600 = 8,400$ $(1,260)$ $14,500$ $(2,175)$ $8,000$ $(1,200)$ $3,250$ $(488)$ $6,000 - 878 = 5,122$ ----- $34,149$
--

<b>הפחטה לשנת 2009</b> $9/12 * 4/10 * 12,000 = (3,600)$ $540$ $0.75/8 * 16,000 = (1,500)$ $225$ $0$ $0$ $0.75/4 * 4,000 = (750)$ $113$ ----- $(5,850)$	<b>קשרי לקוחות</b> <b>מס</b> <b>טכנולוגיה</b> <b>מס</b> <b>מחקר ופיתוח</b> <b>מס</b> <b>רכוש קבוע</b> <b>מס</b> <b>הפסדים לצורכי מס</b>
--	---

(878) סגירות חלק יחסית מהמס הנזחה על  
 מנת לאפס את הפחטה של העותודה למס.

<b>סכום העודפים במאזון המאוזן ל-31.12.09:</b>	
200,000	עדודפים במאזון הנפרד של חברת תומר בע"מ ל-31.12.09
1,000	רווחי אקווטי על ההשקעה בחברת רון בע"מ מתרוך הרכישה עד (1) 31.3.09
$33,000 - 21,000 = 12,000$	רווח הון ממימוש ההשקעה בחברת רון ב-31.3.09
$70\% * 10,000 = 7,000$	חלקה של חברת תומר ברווחים של חברת רון מתרוך צירוף העסקים
$70\% * (5,850) = (4,095)$	חלקה של חברת תומר בהחפתת הפרשים מקוריים
$(8,000)$	עלויות בגין צירוף עסקים
$8,600 - 7,600 = (1,000)$	שערוך תמורה מותנית
$0.75/3 * 17,600 = (4,400)$	הוצאות שכר עבודה למנכ"ל חברת רון
----- $202,505$	

$21,000$ $20,000$ ----- $1,000$	<b>ההשקעה עפ"י שיטת שווי מאזני ל-31.3.09 - נתון 3</b> <b>עלות ההשקעה - נתון 3</b> ----- <b>רווחי אקווטי שנצברו מ-1.1.07 עד 31.3.09</b>
--	---

נדפס 2 :

שלבי איחוד:

1. הטיפול בהפרשים מקוריים:

יתריה ל-	<b>31.12.10</b>
$(1 - 9/12 * 3/10 + 4/10) * 12,000 = 4,500$	
(675)	
$6.25/8 * 16,000 = 12,500$	
(1,875)	
8,000	
(1,200)	
$2.25/4 * 4,000 = 2,250$	
(338)	
$5,122 - 1,035 = 4,087$	
-----	
27,249	
85,000	
$30\% * (27,249) + (18,900) = (27,075)$	

הפחיתה לשנת 2010		
$(9/12 * 3/10 + 3/12 * 4/10) * 12,000 = (3,900)$	585	קשרי לקוחות מס
$1/8 * 16,000 = (2,000)$	300	טכנולוגיה מס
טרם הסתיימים	0	מחקר ופיתוח מס
$1/4 * 4,000 = (1,000)$	0	רכוש קבוע מס
(1,035)	150	הפסדים לצורכי מס -----
	(6,900)	מוניטין
	0	חלק המיעוט
$30\% * (6,900) = (2,070)$		

II רט"מים, חוותים, מחזוריים :

נתון 7 – רט"ם UP מלאי:

חלק האט ברט"ם UP :

$$70\% * 60\% * (6,000 - 2,000) * (1 - 25\%) = (1,260)$$

1. עלות מכרך 2,400
2. מלאי 2,400

3. ח. מס נדחה 600
4. הוצאות מס 600

5. ז. שמי"ש – AMAZON 540
6. ז. שמי"ש – רווח והפסד 540

ביטול מחזוריים :

7. מכירות 6,000
8. עלות מכירות 6,000

### הטיפול בתמורה המותנית:

בדיקת התנאי של רוח תקין לשנת 2010:

עפ"י נתון 9 בשאלת אין עמידה בתנאי של הרוח התקין:

- .5. הכנסות אחרות 8,600  
 ח. יתרת פתיחה עודפים 1,000  
 ח. עלות צירוף עסקים 7,600

### הטיפול בהוצאות השכר של מנכ"ל חברת רון בע"מ:

6. ח. הוצאות הנהלה וככלויות – הוצאות שכר 5,867 (17,600/3)  
 ח. יתרת פתיחה עודפים 4,400 31.12.12 (ההוצאות של שנה קודמת)  
 ג. עלות צירוף עסקים 17,600  
 ח. הוצאות שכר מושך (נכס!!) 7,333

נתון 4 ד' – פתיחת מסים נדחים במאזן המאוחץ:

7. ח. מס נדחה 7,500 (15% \* 50,000)  
 ג. הכנסות מסים נדחים 7,500
8. ח. זשמ"ש – רוח והפסד (30% \* 7,500) 2,250  
 ג. זשמ"ש – מאזן 2,250

### III הטיפול בסעיף המיעוט:

זשמ"ש – רוח והפסד:

$30\% * 17,000 = 5,100$ $(2,070)$ $(540)$ $2,250$ $-----$ $4,740$	<b>חלוקת ברוח</b> <b>חלוקת בהפרחת הפרושים מקוריים</b> <b>חלוקת ברטמ"ים:</b> <b>פרקודה 3</b> <b>פרקודה 8</b>
---	---

זשמ"ש – מאזן:

$30\% * (74,000) = (22,200)$ $(27,075)$ $540$ $(2,250)$ $-----$ $(50,985)$	<b>חלוקת באקווטי</b> <b>חלוקת ביתרת הפרושים מקוריים</b> <b>חלוקת ברטמ"ים:</b> <b>פרקודה 3</b> <b>פרקודה 8</b>
--	---

מזהן מאוחז של חברת א' בע"מ ל-14.12.31 :

סעיף			
נכסים שותפים:			
	מצומניים	77,000	מצרפתי
	חייבים	97,333	מצרפתי (6) 7,333
	מלאי	117,600	מצרפתי (1) (2,400)
		-----	
		291,933	
נכסים לא שותפים:			
	רכוש קבוע נטו	20,250	מצרפתי 2,250
	מס נדחה	8,100	0 הפרש מקורי (2) 600 (7) 7,500
	קשרי לקוחות	4,500	הפרש מקורי
	טכנולוגיה	12,500	הפרש מקורי
	מחקר ופיתוח	8,000	הפרש מקורי
	מונייטין	85,000	
		-----	
		138,350	
התחריביות שותפות:			
	ספקים	(88,000)	מצרפתי
	זכאים	(15,000)	מצרפתי
		-----	
		(103,000)	
	הון:		
	הון המתייחס לבאים של החברה האם:		
	הון מנויות רגילות	(100)	
	פרמייה על מנויות	(29,900)	
P.N	עודפים	(246,298)	
		-----	
		(276,298)	
		(50,985)	
		-----	
		(327,283)	
		-----	
		=	

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

סעיף	סכום במאהוד	פירוט החישוב
מכירות	294,000	מצרי (4,600)
עלות המכירות	(129,400)	מצרי (2,000) הפרש מקורי טכנולוגיה (1,000) הפרש מקורי רכוש קבוע (1) (2,400) (4) 6,000
-----	164,600	רווח גולמי
הוצאות מחקר ופיתוח	(45,000)	מצרי 5 פקודה
הוצאות אחרות	8,600	מצרי (25,000)
הוצאות מכירה ושיווק	(49,767)	מצרי (3,900) הפרש מקורי קשרי לקוחות (6) (5,867)
-----	53,433	רווח לפני מס
מסים על הכנסה	(4,900)	0 { מצרי 585 הפרש מקורי 300 הפרש מקורי 150 הפרש מקורי (1,035) (2) 600 (7) 7,500
-----	48,533	רווח לשנה
רווח מיוחס ל:		
P.N	43,793	בעליים של חברת האם
חושבי!	4,740	זכויות שאינן מונעות שליטה

א. קפ"כ כל זורן אירן  
נאמון הגדוד נסיך

### שאלה מס' 2 - 17% (במחברת כולה)

חברת קידמה בע"מ (להלן "החברה") הוקמה ביום 1.1.07 ועוסקת מאז בפעילויות מגוונות בתחום הטכנולוגיה.

1. ביום 30.9.08 (להלן "מועד ההנפקה") הנפקה החברה בהנפקה פרטית 45,000 מנויות רגילות בנות 1 ש"ח תמורה 80,000 ש"ח. עלויות ההנפקה היו 5% מתמורמת ההנפקה. לצרכי מס הכנסת יותר לנכונות באופן מיידי 25% עלויות ההנפקה ואת יתרת העליות לפי שיטת הקו הישר לארך 3 שנים החל ממועד ההנפקה.

2. ביום 30.9.08 בុיטה החברה את הנהלה לתקופה של 3 שנים בפני תביעות בגין אחריות מקצועית בסוכנות הביטוח "ביטוח לכל בכיר ברבע מחיר". לצרכי מס, הוצאות הביטוח הותרו במועד התשלום. יתרת התחייבות המס הנדחה ביום 31.12.09 בגין האמור היא 392,000 ש"ח.

3. ביום 31.12.08, בשל היקלעות החברה לקשיים תזרימיים, העניק לה בעל השכלה בה הלוואת בעליים בסך 800,000 ש"ח אשר בכוונתו לגבותה. להלוואה לא נקבע מועד פירעון. הלוואה נושאית ריבית בשיעור שנתי של 6%. שיעורי הריבית السنوية של הלוואה הם 8%-9% לימים 31 בדצמבר 2008 ו-2009 בחדרה. לצרכי מס, הוצאות המימון מוגדרות בהתאם לשיעור הריבית שנושאת הלוואה.

4. במהלך שנת 2009 תרמה החברה 23,000 ש"ח לעמותת "מבט לעתיד" העוסקת בפיתוח המודעות לameda טכנולוגית בקרב בני נוער. לצרכי מס, תרומות אלו אינן מוגדרות בניכוי, אך ניתן בגין זיכוי מס בשיעור 37%.

5. ביום 1.1.08 רכשה החברה תמורה 3,600,000 ש"ח זיכוי להפחזת מוצריה תוכנה. הזיכוי עומד בהגדרת נכס בלתי מוחשי בהתאם לתקון חשבונאות בינלאומיי 38 ומופחת בספרים ולצרכי מס הכנסת על פני תקופה זהה לפי שיטת הקו הישר.

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומיי 38 ולמידיגוות החשבונאית, החברה מודדת את הזיכוי לפי מודל ההערכתה מחדש, מוצעת הערכה מחדש לזיכוי אחת לשנה ומפתחה את קרן ההערכתה מחדש בגין הזיכוי לעודפים בתום תקופת הזיכוי. יתרת קרן ההערכתה מחדש בגין הזיכוי ליום 31.12.08 היא 108,900 ש"ח. לצרכי מס, הזיכוי נמדד לפי עלותנו ההיסטורית ללא יתרת ירידות ערך או הערכות מחדש.

להלן נתונים בדבר שוויו ההוגן של הזיכוי לתאריכים נבחרים (בש"ח) :

תאריך	שווי הוגן
3.600,000	1.1.2008
3,465,000	31.12.2008
2,805,000	31.12.2009

\* הנח כי סכום בר החשבה של הזיכוי זהה תמיד לשוויו ההוגן.

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "حسابנות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2010**

6. להלן נתונים לגבי מכירות מוצרי כף יד של החברה לשנים 2008 ו-2009 :

		<b>פרטיס</b>	
		<b>2008</b>	<b>2009</b>
	מכירות בפועל במהלך השנה	750,000	820,000
	החזרות במהלך השנה	59,000	81,000
	גביה במזומו במהלך השנה	340,000	450,000

החברה מכירה בהכנסות ממכירות מוצרים כף יד על בסיס צבירה וഫירשה בגין החזרות מליקות 10% מס המכירות המცטברות שטרם נבנו בגין סך החזרות המცטברות. לצרכי מס הכנסה, הכנסות החברה ממכירות מוצרים כף יד מוכרות על בסיס מזומנים (לא התרת הפרשה בגין החזרות מליקות). יתרות ההפרש להזרות ליום 31.12.08 במספריו החברה הינה 40,000 ש"ח.

7. ביום 30.11.09 רכשה החברה מערכת לפיתוח ערכות לבידוק ביוםträי ששויה ההונן הוא 4,000,000 ש"ח בתמורה להנפקת מנויות בהנפקה פרטיטית. לטענת רשות מס הכנסה, שווי המערכת אינו משקף את הטבותיה הכלכליות, ולשיטתן, ערך המערכת שהפחיתה בגין יוכר לצרכי מס הוא 3,700,000 ש"ח. המערכת המופחתת בשיטת הקו הישר על פני 8 שנים ונמדדת לפי מודל העלות חן בספרים והן לצרכי מס הכנסה.

8. הרווח החשבוני של החברה לפני מס לשנת 2009 הוא 2,950,000 ש"ח.

9. במאי 2009 שונה שיעור המס למפרע מתחילת השנה ל-32% במקום שיעור מס של 34% שהוא נהוג מיום הקמת החברה.

**נדרש:**

- א. לעורך חישוב הכנסה חייבת לשנת המס 2009.
- ב. לעורך חישוב מפורט של המסים הנדחים במאזני החברה לימים 31.12.09 ו-31.12.08.
- ג. לחשב את סעיף המסים על הכנסה בזוזה רווח והפס של החברה לשנה שהסתימה ביום 31.12.09.
- ד. להציג את אוור התאמתה בין המס התקוארטיאלי לבין המס בפועל של החברה לשנה שהסתימה ביום 31.12.09.

**שאלה מס' 3 - 10% (במחברת צהובה)**

חברת סיון בע"מ (להלן "החברה") פועלת במגוון של תחומיים. להלן פירוט איזוראים שונים בהם הייתה מעורבת החברה והטיפול החשבוני ביחס אליהם כפי שיושם על ידי חשב החברה בティוטה הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010.

.1. ביום 1.4.10 הוגשה נגד החברה תביעה על ידי אחד מלוקוחותיה בטענה כי גבתה ממנו כספים שלא כדין. בהתאם לכתב התביעה, הלkop דרש פיצוי בסך 15,000 ש"ח. האומדן הטוב ביותר של החברה, בהתבסס על חוות דעתם של יועציה המשפטיים, הוא שהחברה תשלם ללקוח 9,000 ש"ח בלבד. מטעמי שמרנות כל חשב החברה בティוטה הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010 הפרשה בסכום של 15,000 ש"ח.

.2. בשנת 2009 הוגשה נגד החברה תביעה על ידי אחד מספקיה בטענה של הפרת החוזה עמו. בדוחות הכספיים השנתיים של החברה לשנת 2009 לא נכללה הפרשה בגין התביעה זו, בהתבסס על חוות דעתם של יועציה המשפטיים של החברה, לפיו סיכון התביעה להתקבל הימם קלושים. ביום 15.2.11 התקבל פסק דין של בית משפט השלום, אשרקבע כי החברה נדרשת לשלם לספק סכום של 65,000 ש"ח. החברה מירה והגישה כעbor מספר ימים ערעור בבית המשפט המ徇ז עלי החלטות בית משפט השלום. בהתבסס על חוות דעתם של יועציה המשפטיים, לפיו סיכון הזכיה של החברה בערעור הימים גבוהים ביותר, חשב החברה נמנע מכלול הפרשה בティוטה הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010.

.3. החברה עוסקת, בין היתר, בהפקת גז טבעי מימי הים האדום. החברה הקימה שתי אסדות קידוח מול חופי אילית ובכוננה להקים שלוש אסדות קידוח נוספת נספנות באותו אזור זה. על אף שאין זה מחובטה מכוח חוק או הסכם כלשהו, החברה הצהירה בעבר (בעיתונות ובדיווחי החברה בבורסה) כי היא רואה עצמה מחייבת לשיקום שוניות האלמוגים שתתרשם כتوزעה מהקמת אסדות הקידוח. החברה הוכיחה בעבר את מחויבותה לשיקום הסביבה באתר קידוח אחרים בהם פעלה. לאור אומדן (ערך נוכחי) של 100,000 ש"ח לשיקום כל שונית אלמוגים (בגין כל אסדת קידוח), חשב החברה כולל הפרשה בסכום של 500,000 ש"ח בティוטה הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010.

.4. ביום 20.12.10 התקבלה דרישת אצל החברה על ידי אחד מלוקוחותיה בטענה כי רכש מוצר פגום. סכום הפיצוי הנדרש הוא 1,500 ש"ח. החברה החליטה כי התביעה בתוקף וחותם מוחודש לדרישת הלkop. על פי הסכם שקיים בין החברה לבין ספק המוצרים שלה, במקרה של מוצר פגום הספק מחויב לשופוט את החברה בסכום הפיצוי ללקוח בתוספת 10% (לכיסוי תקרות בהן נושאת החברה). לדעת יועציה המשפטיים של החברה, המקרה אינו מעריך כל מחלוקת וקבלת השיפוי הינה ודאית למעשה. חשב החברה כולל בティוטה הדוחות הכספיים של החברה הפרשה בגובה 1,1,500 ש"ח ונכס שיפוי בגובה 1,650, ש"ח, והציגים "ניטו" (בצד הנכסים) בסכום של 150 ש"ח.

.5. החל מיום 1.7.01 שכורת החברה (בחכירה תעופולית) משרדים ברמת החיל בטל אביב תמורת דמי שכירות של 300,000 ש"ח לשנה (דמי השכירות מושלים מראש ביום 1.7 של כל שנה بعد 12 חודשים הבאים). הסכם השכירות הינו בתוקף עד 30.6.14, כאשר החברה יכולה להזodium על הפסקת השכירות בכל עת, כנגד תשלום חד פעמי של 750,000 ש"ח (ומבלתי שימושיים לה תשלום קודמים כלשהם שכבר שולמו). החברה אינה רשאית להשכיר את המשרדים בשכירות משנה. ביום 15.11.10 החליט דירקטוריון החברה על העתקת משרדי החברה להרצליה פיתוח וביום 30.12.10 פינתה החברה את המשרדים ברמת החיל. חשב החברה גרע את הנכס של "הוצאות שכירות מראש", אך נמנע מלהכיר בהפרשה בティוטה הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010, לאור בדיקה כלכלית שערך ולפיה פעילות החברה,

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2010**

אף לאחר הבאה בחשבון של תשלום השכירות "הכפולים" (בגין המשרדים הנוטושים ברמת החיל ובעקבות המשרדים החדשניים בהרצליה פיתוח מזה), צפוייה להניב תזרים מזומנים חיובי.

חשב החברה העביר את טיעות הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010 לעיוון לרואי החשבון של החברה. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים לכל שנה ביום 31.3 של השנה העוקבת. שיעור ההיוון המתאים של החברה (לכל המקרים הרלבנטיים) היהו 10% לשנה.

**נדרש:**

להסביר אילו ניקוניים, אם בכלל, נדרשים רואי החשבון של החברה לעורן בטיעות הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010 כפי שנמסרו לו על ידי החשב, כדי שדוחות החברה יהיוعروכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

**סוף חלק א'**

**בהצלחה !**

## **פתרון שאלה מס' 3 - 10%**

1. החברה נדרשת לחשב את ההפרשה בהתאם לאומדן הטוב ביותר (סעיף 36 לתקן חשבונאות בינלאומי (37), הינו, 9,000 ש"ח. לא ניתן להעמיד את ההפרשה על סכום החשיפה המלאה "מטעמי שמרנות".
2. פסק-הדין אשר נתקבל לאחר תאריך הדיווח הינו אירוע מהייב התאמה (סעיף 9(א) לתקן חשבונאות בינלאומי (10). לכן, יש לכלול הפרשה בסכום של 65,000 ש"ח לתאריך הדיווח. העובדה כי החברה צופה לזכות בערעור אינה מאפשרת לה שלא לרשום את ההפרשה.
3. לחברה מחויבות משתמעת לשקס את שוניות האלמוגים שנרשמו (סעיף 17(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי (37), אולם ביחס לאסדות הקידוח שטרם הוקמו לא קמה לחברת המחויבות לשיקום (סעיף 19 לתקן חשבונאות בינלאומי (37), כאמור אין לרשות את ההפרשה בגין הפגיעה העתידית בשינויים, אם אכן החברה תבנה את אסדות הקידוח הנוספות, אלא רק בגין אלו שכבר נפגעו. לכן, יש להזכיר בהפרשה בסכום של 200,000 ש"ח בלבד.
4. לאחר והחברה אינה כופרת בחובת הפיזוי, הרי התשלומים הינו צפוי, ויש להזכיר בהפרשה. לאחר וקבלת השיפוי ודאית למעשה, הרי ניתן להזכיר בנכס שיפוי, אך עד גובה ההפרשה ולא יותר מכך (סעיף 53 לתקן חשבונאות בינלאומי (37). לאחר והחברה נותרת אחריות גם אם הספק לא יעמוד בהתחייבותו לשפטותה, הרי יש להזכיר בנכס מזה ובהתהויות מזה ואין לקוז בינויים (סעיף 56 לתקן חשבונאות בינלאומי (37). לכן, יש להעמיד את נכס השיפוי על סכום של 1,500 ש"ח בלבד ולהציג את הנכס מזה ואת ההפרשה מזה ב"ברוטו".
5. לאחר והחברה נטה את מבנה המשדרדים ברמת החיליל, הרי הוא איינו מניב עוד כל תועלת שהיא, ולכן העובדה כי כלל פעילות החברה מניבה תזרום מזומנים חיובי אינה רלוונטית. החוצה הינו חוזה מכבי, משום שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבות על פי עלות על הנטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו (0). תקן חשבונאות בינלאומי 37 חל על חוזה חכירה תפוקתית שהפכו למחייבים (סעיף 5(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי (37). יש להזכיר בהפרשה בסכום העלות הקטנה ביותר של יציאה ממנו, הינו, הנמו בין עלות מילוי החוצה או הפיזויים. עלות מילוי החוצה הינה לפחות הנמו בין 750,000 ש"ח ביום 1.7.11 אשר ערכו הנוכחי 715,097 ש"ח, או תשלומים יתרת דמי השכירות, אשר ערכם הנוכחי 782,470 ש"ח (3 תשלומים של 300,000 ש"ח, ועוד 1.5, 0.5 ו- 2.5 שנים, בהתאם, בשיעור היון של 10%). לכן, יש לכלול הפרשה בסכום של 715,097 ש"ח (הערה – יתקבל פתרון לפיו ביחס לתשלומים חד-פעמי השפעת הזמן אינה מוחשית, ולכן, יש לכלול הפרשה בסכום של 750,000 ש"ח).

חישוב הערך הנוכחי

FV	-	750,000
N	-	0.5
I	-	10%
PV	-	<u>715,097</u>

FV	-	300,000
I	-	10%

N	-	0.5 ; PV - 286,039
N	-	1.5 ; PV - 260,035
M	-	2.5 ; PV - <u>236,396</u>
		<u>782,470</u>

715,097 < 782,470

IAS 10 - אירועים לאחר תקופת הדיווח

הכרה ומדידה

נדרש 2 - אירועים מהיבבי תיאום לאחר תקופת הדיווח

על ישות להתאים את הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים כדי לשךף אירועים מהיבבי תיאום לאחר תקופת הדיווח.

להלן דוגמאות לאירועים מהיבבי תיאום לאחר תקופת הדיווח שבಗנים נדרשת הישות לבצע תיאום לסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים, או להזכיר פרטים שלא הוכרו קודם :

(א) הסדר לאחר תקופת הדיווח של הליך המתנהל בבית משפט, המאשר כי בסוף תקופת הדיווח לישות הינה מחזיקה בהווה. הישות מתאימה הפרשה כלשחה שהוכרה קודם לכך, הקשורה להליך זה המתנהל בבית משפט בהתאם לתקן חשבונות בינלאומי 37 הפרשנות, התcheinיות תלויות ונכסים תלויים או מכירה בהפרשה חדשה. הישות לא تستפק במנון גילוי בלבד להתחייבות התלויה, לאחר שהסדר מספק ראייה נוספת, אשר יש להביאה בחשבון בהתאם לסעיף 16 של תקן חשבונות בינלאומי 37.

IAS 37 - הפרשות, התcheinיות תלויות ונכסים תלויים

כasher תקן חשבונות אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, התcheinיות תלויות או נכס תלוי, על ישות ליחס את אותו תקן במקום תקו זה. לדוגמה, סוג הפרשות מסוימות נידונות בתקנים בגין :

(א) חזוי הקמה (ראה תקן חשבונות בינלאומי 11 חזוי הקמה) ;

(ב) מסים על הכנסה (ראה תקן חשבונות 12 מסים על הכנסה) ;

נדרש 5

(ג) ←  
חכירות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות). אולם, לאחר ותקן  
חשבונאות בינלאומי 17 איןנו כולל דרישות מיוחדות לטיפול בחכירות  
תפעוליות שהפכו למכבידות, תקן זה מיושם למקרים אלה;

**aireou mahuber**

17.aireou mahuber, המוביל ליצירת מחויבות בהווה, מכונהaireou mahuber. כדי שaireou mahuber יהיה  
aireou mahuber, צריך שלישות לא תהיה חלופה מציאותית לסלוק המחויבות שנוצרה על ידי  
הaireou. זה המקרה רק:

(א) כאשר ניתן לאכוף את סילוק המחויבות על פי חוק; או

**נדרש 3**

במקרה של מחויבותים משתמש, כאשרaireou (שיכול להיות פולה של הישות)  
יוצר ציפיות תקופת בקרוב צדדים אחרים שהישות תפרע את המחויבות.

**←**

**נדרש 3**

18. רק אותן מחויבות, הנובעות מאירועי העבר, הקיימות באופן עצמאי  
משמעותה של הישות בעtid (דהיינו, התנהלות העסק בעtid), מוכרות  
כהפרשות. דוגמאות למחויבותים אלה הן קנסות או עלויות טיהור בגין נזק  
סיבתי בלתי חוקי, אשר שניהם מובילים לתוצאות שלילי של משאים  
המගלים הטבות כלכליות לצורך סילוק המחויבות ללא קשר לפועלותיה של  
הישות בעtid. בדומה לכך, ישוט מכירה בהפרשה בגין עלויות פירוק מתון נפט  
או תחנת כוח גרעינית אם הישות מחויבת לתקן נזק שכבר נגרם. בנגדו לכך,  
כتوزאה מלחצים מסחריים, או דרישות משפטיות, יכול שייהיו לישות כוונה או  
צורך להוציא כספים כדי לפעול בדרך מסוימת בעtid (לדוגמא, על ידי התקנת  
מסני עשן בבית חרושת מסוים). היות והישות יכולה לחימנע מהיציאה  
העתידית באמצעות פולותיה בעtid, לדוגמה על ידי שינוי שיטת פעולתה, אין  
לה מחויבות בהווה בגין אותה יציאה עתידית ואין להכיר בהפרשה.

**מדידה**

**האומדן הטוב ביותר ביותר**

**נדרש 1**

36. הסכום המוכר בהפרשה יהיה האומדן הטוב ביותר ביותר של היציאה הנדרשת  
�silok המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.

37. האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסלוק מחויבות בהווה הוא הסכום  
שיעור היתה משלמת, באופן רצינלי, כדי לסלוק את המחויבות בסוף תקופת  
הדיווח או כדי להעבירה לצד שלישי באותו תאריך. לעיתים קרובות יהיה זה  
בלתי אפשרי, או יקר מדי, לסלוק מחויבות בסוף תקופת הדיווח או להעבירה.  
אולם, אומדן הסכום, שיעור היתה משלמת, באופן רצינלי כדי לסלוק  
מחויבות או להעבירה משקף את האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת  
�silok מחויבות בהווה בסוף תקופת דיווח.

шиיפויים

53. **נדرش 4** כאשר חזוי שיתקבל שיפוי מצד אחר בגין יציאה, כולה או חלקה, הנדרשת לסלוק הפרשה, יש להכיר בשיפוי אם, ורק אם, וודאי למעשה שהSHIPOI יתקבל אם הישות תסלק את המחויבות. השיפוי יטופל נכס נפרד. הסכום שיווך בגין השיפוי לא עליה על סכום ההפרשה.
54. **בדוח על הרווח הכלול, ניתן להציג את ההוצאה המתיחסת להפרשה לאחר ניכוי הסכום שהובך בגין השיפוי.**
55. **נדרש 4** לעיתים, ישות יכולה לצפות מצד אחר תשלום חלק או את כל היציאה הנדרשת לסלוק הפרשה (לדוגמה, באמצעות חזוי ביטוח, סעיפי שיפוי בחוזה, או אחריות ספקים). ניתן שהצד الآخر ישפה את הישות בגין סכומים ששולמו על ידה או תשלום את הסכומים ישרות.
56. **נדרש 4** במרבית המקרים, תישאר הישות אחראית עבורה מלא הסכום המדובר, שכן שהישות צריכה לסלק את מלא הסכום אם הצד השלישי לא ישלם מסיבה כלשהי. במצב זה מוכרת הפרשה בגין מלא סכום התחייבות, ומוכר נכס נפרד בגובה השיפוי החזוי, אשר וודאי למעשה שהSHIPOI יתקבל אם הישות תסלק את התחייבות.

## חלק ב' - 50%

### שאלה מס' 4 - 18% (במחברת ירואה)

להלן נתונים מתוך מאזני הבחן של חברת סיגל בע"מ (להלן: "החברה"), העוסקת במכירת סחורות (commodities) לרבעון הראשון של שנת 2010 ולרביעון השני של אותה השנה:

רביעון 2 - 2010 (באלפי ש"ח)	רביעון 1 - 2010 (באלפי ש"ח)	הכנסות
300,000	200,000	קניות
150,000	150,000	הוצאות מוו"פ
10,000	10,000	הוצאות מכירה ושיווק
20,000	20,000	הוצאות הנהלה וככלויות
30,000	40,000	

הנתונים המפורטים להלן טרם הובאו בحسبן במאזני הבחן האמורים לעיל:

1. השווי בבורסת הסחורות של מלאי הסחורות (commodities) של החברה (באלפי ש"ח):

תאריך	שווי שוק	הוצאות	תאריך
במהלך חדש ינואר 2010 נמכר המלאי תמורה 18,000 אלף ש"ח	15,000	20,000	31.12.09
המלאי נמכר בחודש Mai 2010 תמורה 25,000 אלף ש"ח	30,000	30,000	31.3.10
במהלך חדש יולי 2010 נמכר המלאי תמורה 35,000 אלף ש"ח	45,000	40,000	30.6.10

מנכ"ל החברה זכאי לבonus שנתי בשיעור של 5% בגין ההכנסות השנתיות של החברה העולות על 500,000 אלף ש"ח ועד 1,000,000 אלף ש"ח ובשיעור של 10% בגין ההכנסות השנתיות של החברה העולות על 1,000,000 אלף ש"ח.

ביום 15.4.10 הודיע סמנכ"ל החברה על התפטרותו במפתיע. דירקטוריון החברה החליט לאשר bonus מיוחד לסמנכ"ל בסך של 10,000 אלף ש"ח בגין עבודתו בשנת 2010.

אחד הלקוחות של החברה אשר היה בקשרים במשק תקופת ארוכה פשוט וגל בתחילת חודש אפריל 2010. בעקבות ההכרזה, החברה בדעה שהיא לא תוכל לגבות את חוב הלקוח. ביום 31.3.10 יתרת חוב הלקוח בספרים הסתכימה ב-5,000 אלף ש"ח (אחרי הכרה בירידת ערך בסך של 4,000 אלף ש"ח).

5. החברה פיתחה תוכנה ייחודית המשמשת לצורך ניהול מכירותיה. הפיתוח הסטטיים ביום 31.3.09 ועלות התוכנה בספרים באותו יום הסתכימה ב-40,000 אלף ש"ח. באותו מועד החברה העריקה שאורך החיים של התוכנה הוא 3 שנים וכן שיש להפחית את התוכנה לפי שיטת סכום ספרות הרביעוניים היורד. במהלך הרבעון השני של שנת 2010 (לאחר פרסום הדוחות הכספיים לרבעון הראשון של שנת 2010), בעקבות הניסיון שצבר עם השימוש בתוכנה, החברה העריקה מחדש את אורך החיים של התוכנה והגיעה למסקנה כי הוא 5 שנים (מועד סיום הפיתוח). כמו כן, החברה הגיעה למסקנה כי יש להפחית את התוכנה לפי שיטת הקו הישר (למעט הבהירות, הפחתה כלשהי בגין התוכנה טרם נכללה במאזני הבוחן של החברה).

6. לחברה הפסד מועבר לצרכי מס בסך 100,000 אלף ש"ח, בגין לא יצורה החברה מסים נדחים (עד וכולל يوم 31.12.09 החברה לא צפתה כי תהא לה הכנסתה חייבת לצורך מס).

7. צפי החברה ביחס להכנסות ולהכנסה החייבת לצורך מס בתקופות הבאות (בשל התחרותיות הגובאה בשוק בו פועלת החברה, לא ניתן לבסס תחזית מעבר לארבעה רביעונים מראש; בשל היעדר עונתיות, הנחת הבסיס היא כי ההכנסות והכנסה החייבת יתפלגו באופן אחיד);

תאריך	סכום הכנסה חייבת לצורך מס בתקופות העוקבים (באלפי ש"ח)	סכום הכנסה חייבת לצורך מס בأربعת הרביעונים העוקבים (באלפי ש"ח)
31.3.10	800,000	65,667
30.6.10	1,400,000	200,000

8. הרווח החשבוני של החברה זהה להכנסה החייבת לצורך מס.

9. שיעור המס החל על החברה הוא 25%.

10. החברה מפרסמת דוחות כספיים (שנתיים ורביעוניים) 30 יום לאחר תום תקופת הדיווח.

#### נדריש:

להציג דוחות רוח והפסד לתקופות ביןימים של שלושה חודשים ושל שישה חודשים שהסתתרו ביום 30.6.10.

יש לצרף חישובי עזר מלאים ומפורטים.

כט' ינ' ג'  
ב' כ' ג' ה'

### שאלה מס' 5 - 22% (במחברת ורודה)

1. **חברת המתגמלים בע"מ** (להלן "החברה") הוקמה ביום 1.1.07 ביום הקמתה הקימה החברה **עם משקיע נוסף** את **חברת המפנקים בע"מ**. החברה מחזיקה ב-75% מהן המניות של חברת המפנקים בע"מ.

2. להלן נתונים לגבי מצב כוח אדם בכל אחת מהחברות ביום 1.1.10:

סוג עובדים	המתגמלים בע"מ	המפנקים בע"מ
עובדים בכירים	10	2
עובד דרג בינוני	25	
עובדים זוטרים	100	

3. ביום 1.1.10 העניקה החברה 3 תכניות תגמול לעובדיה:

A. **תכנית לבכירים** – כל אחד מהעובדים הבכירים של החברה קיבל 1,500 כתבי אופציה **סדרה A**, אשר יישלו ב-3 מנות שוות (500 כתבי אופציה בכל הבשלת) בימים 31 בדצמבר בכל אחת מהשנתיים 2010, 2011 ו-2012, וזאת בתנאי שימוש לעובד בחברה עד לימי הבשלת. כל כתוב אופציה סדרה A ניתן למימוש למניה וגילוח אחת בת 1 ש"ח של החברה, תוך שנה מיום הבשלתו, תמורה לתוספת ממושך לא צמודה בסך 5 ש"ח. לפי מערכתי שווי, ככל נקודת זמן, הארכות תקופת ההשלחה של כתוב אופציה סדרה A' בשנה אחת מגדילה את שוויו ב-2 ש"ח (לדוגמא, שווי כתוב אופציה שUMBAIL בתאריך 31.12.11 גובה ב-2 ש"ח משוו כתוב אופציה שUMBAIL בתאריך 10.12.10).

לחברה שמורה הזכות לפרוע כל אחת מהמנות במזומנים (במועד הבשלתן) תමורת 15 ש"ח בגין כל כתוב אופציה. בפועל, החברה לא השתמשה בזכות זו, והעובדים הזכאים קיבלו את כתבי האופציה ומימשו את זכותם ביום האחרון למימוש. החברה לא נהגה בעבר להשתמש בזכותה לפרוע תכניות תשלום מבוסס מנויות במזומנים.

במטרה לפצות את עובדי הבכירים, החליטה חברת המפנקים בע"מ להעניק לכל אחד מהם, ביום 1.1.10, 1,000 זכויות לעליית ערך **מניות** **חברת המתגמלים בע"מ**, אשר תסלקנה **נטו** **במניות** ביום 31.12.11, ובתנאי שהעובד ימשיך לעבוד בחברה המפנקים בע"מ באותו המועד. לצורך סילוק התכנית, תרכוש חברת המפנקים בע"מ את **כמויות המניות הנדרשת** בשוק החופשי. חברת המתגמלים בע"מ לא לקחה חלק בתגמול **עובדיה** חברת המפנקים בע"מ.

B. **תכנית לעובדי דרג בינוני** – כל אחד מעובדי דרג הביניים של החברה קיבל 500 **מניות** של החברה, בתנאי שימוש לעובד בחברה במשך 3 שנים, ובתנאי שמחיר המניה יהיה ל-20 ש"ח (תנאי המקטין את שווי המניות ב-20%). כמו כן, במועד הסילוק, תינתן **זכות לעובדי** החברה **פרוע את המניות** במזומנים **תמורה 70%** **מערך**.

C. **תכנית לעובדים זוטרים** – כל אחד מעובדי החברה הזוטרים קיבל 200 כתבי אופציה **סדרה B**, בתנאי שימוש לעובד בחברה במשך 5 שנים, ובתנאי שהרווח השנתי המאוחד המוצע של החברה בתקופת ההשלחה, לפני רישום הוצאות בגין תשלום מבוסס **מניות**, יסתכם ב-100,000 ש"ח. כל כתוב אופציה סדרה B ניתן למימוש למניה רגילוח אחת בת 1 ש"ח של החברה, תוך שנה מיום הבשלתו, תמורה לתוספת ממושך לא צמודה בסך 1 ש"ח. **תכנית** **תגמול זו** מוכרת על ידי רשות המס, אשר מתיירות הוצאות לחברה בעת מכירת מנויות על ידי העובדים, בגובה הערך הפנימי של האופציה. בשל לחץ מצד העובדים, החליטה החברה ביום 1.1.11 על **שינוי התכנית**.

**שאלון הבדיקה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2010**

בשל כך, מועד ההבשלה יכול ביום 31.12.12 (במקום 31.12.14), ותקופת המימוש תוארך ל-4 שנים לאחר מועד ההבשלה, דבר שהביא לגידול בשווי ההוגן של כל אופציה ב-2.5 ש"ח.

לאחר הרוח הנמוק בשנת 2010, לא צפתה החברה כי ניתן יהיה להשיג את יעד הרווח המומוצע של 100,000 ש"ח. עם זאת, החל משנת 2011 החברה צופה כי תוכל להשיג את היעד הנדרש והעובדים יהיו זכאים לקבל את כתבי אופציה סדרה ב'.

להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של המכניםים השונים : .4

כתב אופציה סדרה ב'	זכות לעליית ערך מנויות חברות המתוגמלים - 1 ש"ח ערך נקוב	כתב אופציה סדרה א' (מניה המבשילה ב-10.12.31)	מניות חברות המתוגמלים - 1 ש"ח ערך נקוב (*)	
10	4	10	10	1.1.10
13	5	12	13	31.12.10
(**) 16	?	?	16	31.12.11
(**) 17	-	-	19	31.12.12

(\*) בשנים 2010-2011 צפתה הנהלת חברת המתוגמלים בע"מ כי מחיר היעד של המניה לסיום שנת 2012 יהיה 21 ש"ח. בפועל, לאורך כל התקופות, מחיר המניה לא הגיע ל-20 ש"ח.

(\*\*) שווי האופציה לאחר שינוי תנאים כאמור בסעיף 3.ג. לעיל.

להלן נתונים לגבי מספר העובדים אשר צפויים להמשיך לעבוד בחברת המתוגמלים בע"מ : .5

צפי – 31.12.2013	צפי – 31.12.2012	צפי – 31.12.2011	צפי – 31.12.2010	צפי
<b>לתאריך חתך</b>	<b>לתאריך חתך</b>	<b>לתאריך חתך</b>	<b>לתאריך חתך</b>	<b>לתאריך חתך</b>
<b> עובדים בכיריים</b>				
- 31.12.2014				
-	9 (צפי)	9 (צפי)	10 (בפועל)	31.12.10
-	9 (צפי)	10 (בפועל)	-	31.12.11
-	9 (בפועל)	-	-	31.12.12
<b> עובדים דרג הביניים</b>				
-	21 (צפי)	20 (צפי)	23 (בפועל)	31.12.10
-	18 (צפי)	20 (בפועל)	-	31.12.11
-	18 (בפועל)	-	-	31.12.12
<b> עובדים זוטרים</b>				
-	70 (צפי)	80 (צפי)	90 (בפועל)	31.12.10
-	70 (צפי)	80 (בפועל)	-	31.12.11
-	77 (בפועל)	-	-	31.12.12

(\*) אין צפי לפירישת עובדי חברת המפנקים בע"מ.

.6. שיעור מס חברות הוא 25%. למעט התכנית לעובדים הזוטרים, רשותה המס אין מכירות בהוצאות בגין תשלום מבוסס מנויות.

**נדרש:**

בפתרון השאלה יש להתבסס על הוראות 2 IFRS - תשלום מבוסס מנויות.

1. לרשותם פקודות יומן בשנים 2011-2010 בספריה חברת המפקדים בע"מ בגין תכנית תשלום מבוסס מנויות אשר הונקה לעובדי הבכירים של חברת המפקדים בע"מ.
2. לרשותם פקודות יומן בשנים 2012-2010 בספרים המאוחדים של חברת המתגמלים בע"מ בגין כל תכניות תשלום מבוסס מנויות אשר העניקו חברת המתגמלים בע"מ וחברת המפקדים בע"מ לעובדיהן.
3. להציג יתרות ק潤 הוון, התחריביות ומסים נדחים בדוחות הכספיים המאוחדים של חברת המתגמלים בע"מ לימים 31.12.11 ו- 31.12.10, 31.12.11 ו- 31.12.10 (יתרות הנובעות מכל תכניות תשלום מבוסס מנויות אשר העניקו חברת המתגמלים בע"מ וחברת המפקדים בע"מ לעובדיהן).

**שאלה מס' 6 - 10% (במחברת כתומה)**

בתחילת שנת 2010 רכשה חברת "שפרא דשופרא" (להלן: "החברה") 60% ממניות חברת "אריגו" בתמורה 12,600,000 ש"ח. מחיר הרכישה שיקף ל"אריגו" הערצת שווי לפי מכפיל רווח נקי של שבע, המקובל בענף.

הונה העצמי של חברת אריגו שנכלל במאזנה ליום 31.12.09 היה 5,000,000 ש"ח. ניתן להניח כי כל הנכסיים והתחייבויות במאזן "אריגו" ליום 31.12.09 נכללו לפי שוויים ההוגן.

"אריגו" הייתה הבעלים של מסעדה איטלקית עממית בקרבת תחנת הרכבת המרכזית של רOMEA הפעלת מאז שנת 1948. רוב רובן של הכנסותיה של המסעדה נובע מתיירים מזדמנים המקדמים להגעה לתחנת הרכבת. הכנסותיה של המסעדה בשנים האחרונות היו יציבות, ומהלכי חברת שופרא דשופרא סבורים כי בשל מיקומה הגיאוגרפי של המסעדה בקרבת תחנת הרכבת, תשיג החברה בשנים הקרובים הפעולות הבאות הכנסות ורווחים דומים לאלו שהושגו בשנים קודמות.

בקרב מנהלי החברה נתגלו ויכוח כיצד יש לייחס במאזנה ליום 31.3.10 את עודף עלות הרכישה על השווי המאזני:

- (1) חשב החברה סבור שיש לראות במלוא הסכום מוניטין.
- (2) מנהל הכספיים של החברה סבור שיש לייחס חלק מהותי מההפרש לשני נכסים בלתי מוחשיים:
  - א. תזרים המזומנים הצפוי מקשרי הלוקחות הקיימים;
  - ב. שם המסעדה שנשמר מאז שנות 1948.
- (3) מנכ"ל החברה ציין כי אין רואה כל חשיבות בשאלת הקצאת עודף העלות.

**נדرش:**

- א. להסביר כיצד לדעתכם יש להוצאות במקורה שלפנינו את עוזף עלות הרכישה.
- ב. להסביר מה תהיינה ההשלכות של הקצתה עוזף עלות על הדוחות הכספיים של השנים הבאות, לפי כל אחת משתי החלופות שהוצעו.
- ג. הניחו עתה כי לאחר רישום ההשקעה בספרים, והציגה בדוח הביניים לרבעון הראשון של שנת 2010 (שפורסם לציבור בסוף חודש Mai 2010), חילקה "אריגו" בסוף חודש יוני 2010 דיבידנד בסכום של 3,000,000 ש"ח. הרווח הנקי שהשיגה "אריגו" בששת החודשים הראשונים של שנת 2010 היה 1,000,000 ש"ח. כיצד, אם בכלל, יש לתת ביטוי בהקצתה עוזף עלות הרכישה של "אריגו", לחלוקת הדיבידנד הנ"ל?
- ד. הניחו עתה בנוסף לכל הנתונים הקודמים שפורטו לעיל, כי במהלך הרביעון השלישי של שנת 2010 פסק בית המשפט ברומא כי על החברה לפצות לקוחות שלקו בהרעלת קיבה לאחר ששעדו בمساعدة בקי 2009, בסכום של 2,000,000 ש"ח. במהלך המוקדם על הרכישה ניתן גילוי מלא לתביעה, אלא שהחברה, בעצת יועציה המשפטיים, הניחה כי מדובר בתביעה קנטורנית שהסיכוי להפסיד בגין הינו קלוש. כיצד, אם בכלל, יש לתת ביטוי בהקצתה עוזף עלות הרכישה של "אריגו", לפסק הדין בתביעה הנ"ל? (יש להתעלם מהשלכות המיסוי).
- יש לנמק בקקרה את תשובתכם לכל אחד מחלקי השאלה.

**סוף חלק ב'**

**ב הצלחה !**

## פתרון שאלה מס' 6 - 10%

א. בהעדר נתונים מפורטים באשר לאפשרות קיומם של נכסים בלתי מוחשיים בחברת "אריגו" יש ליחס את מלאו עודף עלות הרכישה למונייטין.  
מайдך יתכן ויש מקום להכיר בשם המסחרי של המסעדה לנכס בלתי מוחשי. ההכרה בשם המסחרי של המסעדה לנכס בלתי מוחשי מותנית בכך שהשם מוגן משפטית באמצעות רישום או באמצעות אחרים או שמותקינים קרטיריוון יכולת ההפרדה כמפורט בסעיף 20 לדוגמאות להמחשה שבתקן דיווח כספי בינלאומי 3 (צירופי עסקים) – 20 IFRS3, IE 20.

ב. מוניטין הוא נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. מושם לכך המוניטין אינו מופחת באופן שיטתי כי אם כפוף לבחינה של ירידת ערך מיידיונה או בכלל עת שקיים סיכון המצביע כי יתרן שלהה ירידת ערך של המוניטין, ראה סעיפים 107 ו-108 לתקן בינלאומי בחשבונות מס' 38 – נכסים בלתי מוחשיים.  
נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר טעוניים הפחיתה שיטית על פני אורך החיים השימושיים שלהם.

ג. הדיבידנד בסך 3,000,000 ש"ח שנתקבל בחודש יוני 2010 יירשם בדוחות הכספיים הנפרדים של חברת "שופרא דשופרא" כחכנסה וזאת על אף היוטו נוב בחלקו מרוחקים לפני רכישת השליטה בחברת "אריגו". לדיבידנד זה אין השפעה כלשהי על הקצתה על עלות הרכישה של חברת "אריגו" ועל המוניטין שנקבע במועד הרכישה.

לאחר חלוקת הדיבידנד	חלוקת הדיבידנד <u>מרוחקים שלפני הרכישה</u>	במועד הרכישה	
		עלות הרכישה	60% בוחר העצמי
11,400,000	*1,200,000	12,600,000	7,560,000
(1,800,000)	*1,200,000	(3,000,000)	1,800,000
<u>9,600,000</u>	<u>---</u>	<u>9,600,000</u>	<u>5,400,000</u>

כדלקמן : (\*)

$$(3,000,000 - 1,000,000) \times 60\% = \underline{1,200,000}$$

ראה גם סעיף (א) 38 לתקן חשבונות בינלאומי מס' 27 – דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים וכן סעיפים 66.1-66.6. לבסיס למסקנות לתקן חניל.

ד. יש לתקן למפרע את סכום המוניטין שהוכר במועד הרכישה ולהגדילו ב-2,000,000 ש"ח (2,000,000 x 60%) וזאת בהנחה כי פסיקת בית המשפט נבעה מעבודות ומנסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה. פסיקת בית המשפט נתקלה במהלך תקופת המדידה שלא עלתה על שנה אחת ממועד הרכישה, ראה סעיף 45 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 – צירופי עסקים.

התיקון לסכום המוניטין יכול להיות שונה מ-2,000,000 ש"ח, אם הזכויות שאינן מקנות שליטה נמדדו במועד הרכישה לפי שווי הוגן ולא לפי החלק בנכסים נטו של החברה הבת – "אריגו".

לעומת זאת, ההנחה שפסיקת בית המשפט נתקלה על בסיס עבודות ונסיבות חדשנות שלא היו ידועות במועד הרכישה, מלא סכום הפיצוי ללקוחות צריך להזקף לדוח רווח והפסד.

מайдך, ניתן לטעון שצורך היה לכלול את ההפרשה בגין התביעה בין החתחייבויות במועד הרכישה וזאת משום שבצירוף עסקים יש להכיר בהתחייבות תלوية גם אם אין זה צפוי (probable) שכדי לסלק את החתחייבות יידרש תזרים שלילי של משאבים, ראה [סעיף 23 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 – צירופי עסקים](#), במקרה זה יידרש תיקון למפרע של סכום המוניין אשר יחשב כתיקון טעות מהותית בדרך של הצגה מחדש.

### IFRS 3 (R) – צירופי עסקים

סימנים מסחריים, שמורות מסחריים, סימני שירות, סימנים קולקטיביים וסימני אישור יכול שייהיו מוגנים משפטית באמצעות רישום במסדות ממשלטיים, שימוש מתמשך במשךירוף, או באמצעות אחרים. סימן מסחרי או סימן אחר שנרכש לצירוף עסקים מהווה נכס בלתי מוחשי אשר מקיים את הקритריון החזוי-משפטיאם הוא מוגן משפטית באמצעות רישום או באמצעות אחרים. אחרת, סימן מסחרי או סימן אחר שנרכש לצירוף עסקים יכול להיות מוגן בלבד במקרה שבו מוגן בנסיבות מסוימות, והוא מתקיים, בדרך כלל.

הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 37 אין חלות כאשר קופעים באיזה התחייבויות תלויות יש להכיר במועד הרכישה. במקום זאת, הרוכש יכול במועד הרכישה בהתחייבות תלوية שניטלה לצירוף עסקים אם היא מוחיבות בהווה שנובעת מאיורים בעבר והשווי ההוגן שלה ניתן למדידה באופן מילוי. לפיכך, בגיןו לתקן חשבונאות בינלאומי 37, הרוכש מכיר בהתחייבות תלوية שניטלה לצירוף עסקים במועד הרכישה, גם אם אין זה צפוי כדי לסלק את החתחייבות ידרש תזרים שלילי של משאבים שלגומות בהם הטבות כלכליות. [סעיף 56](#) כולל הנחיות לגבי הטיפול החשבוני העוקב בהתחייבויות תלויות.

### **תקופת מדידה**

אם הטיפול החשבוני הראשוני לצירוף עסקים לא הושלם עד סוף תקופת הדיווח שבה צירוף העסקים אירע, הרוכש ידועה בדוחותיו הבכסיים סכומיים אריעים בגין הפריטים שלגביהם לא הושלם הטיפול החשבוני. במהלך תקופת המדידה, הרוכש יתאים למפרע את הסכומים האריעים שהוכרו במועד הרכישה כדי לשף מידע חדש שהושג לגבי עבודות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה, ואשר, אם היו ידועות, היו משפייעות על המדידה של הסכומים שהוכרו באותו מועד. במהלך תקופת המדידה, הרוכש יכול גם לנכסים או בהתחייבויות נוספות, אם מושג מידע חדש לגבי עבודות ונסיבות שהיו קיימות למועד הרכישה, ואשר, אם היו ידועות, היו גורמות להכרה באותו נכסים ובאותן התחייבויות באותו מועד. תקופת המדידה מסתיימת מיד כאשר הרוכש מקבל את המידע שהוא חיפש לגבי עבודות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה, או לומד שמידע נוסף בר השגה. אולם, תקופת המדידה לא תעלה על שנה אחת ממועד הרכישה.

**IAS27 - דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים**

83א. ישות תכיר בדיבידנד שהתקבל מחברת בת, מישות בשליטה משותפת או מחברת כלולה ברוח או הפסד לדוחות הכספיים הנפרדים שלה כאשר זכotta לקבלת הדיבידנדים מוסדה.

**בסיס למסקנות**

דיבידנדים שהתקבלו מחברת בת, מישות בשליטה משותפת או מחברת כלולה

ג. 666. לפני הפרטום במאי 2008 של עלות השקעה בחברה בת, בישות בשליטה משותפת או בחברה כלולה, תקן חשבונות בינלאומי 27 תיאר "שיטת עלות". שיטה זו דרשית מישות להכיר בחלוקת כהנסה רק אם התולוקות היו מרוזחים לאחר הרכישה. תלוקות שהתקבלו מעבר לרוחות ככל נחשו כהחזר השקעה והוכרו כהקטנה של עלות ההשקעה. כדי לישם שיטה זו למפרע באימוץ.

667. באמצעות מהיקת ההגדלה של שיטת העלות, הוועדה הגיעה למסקנה שימוש יכיר בדיבידנד מחברת בת, מישות בשליטה משותפת או מחברת כלולה כהנסה לדוחות הכספיים הנפרדים. כתוצאה לכך, הדרישה להפריד את העודפים של ישות לרכיבים לפני-רכישה ולאחר-רכישה כשיתה להערכתם אם דיבידנד הוא השבה של השקעתו המתייחסת הוסרה מתKEN הדיווח הכספי הבינלאומיים.

**IAS38 - נכסים בלתי מוחשיים**

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

107. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר לא יופחת.

ב. 108. בהתאם לתקן חשבונות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים, ישות נדרשת לבדוק ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר על ידי השוואת הסכום בר-ההשבה אליו לערכו בספרים:

(א) מיד ישנה, וכן

(ב) בכל עת שקיים סימן המצביע כי ייתכן שחליה ירידת ערך של הנכס הבלתי מוחשי.

\* \* \*