



מועצת רואי חשבון

חשבונאות פיננסית מתקדמת

שאלון הבחינה ופתרוננו
מועד קיץ 2017

מתפרסם בתאום עם ועדת הבחינות של מועצת רואי חשבון

נערך על ידי:

פרופ' חיים אסיאג, רואי חשבון

יוצא לאור על ידי לשכת רואי חשבון בישראל

ספטמבר 2017

© כל הזכויות שמורות למועצת רואי חשבון

הקדמה

החל משנת 2008 הדוחות הכספיים של החברות הציבוריות בישראל ערוכים על בסיס תקינה חשבונאית בינלאומית (IFRS). התפיסה הגלומה ביסוד התקינה הבינלאומית, הינה תפיסה מבוססת עקרונות (להבדיל מהתפיסה מבוססת הכללים שהייתה נהוגה בעבר). על פי תפיסה זו התקנים אינם אמורים לתת מענה לסוגיות חשבונאיות באופן פרטני אלא לקבוע את עקרונות הטיפול החשבונאי הנדרש לאירוע או לעסקה הכלכלית ואשר לאורם יש לפעול תוך הפעלת שיקול דעת.

ההיגיון הכלכלי של האירועים והעסקאות העומד בבסיס התקנים היא אבן היסוד ליישום המדיניות החשבונאית שנקבעה בתקן, תפיסה זו מחייבת הן את הגופים המדווחים והן את ר"ח המבקרים לזהות ולהתמקד במהות האירוע הכלכלי ולא בצורתו המשפטית ובהתאם להפעיל שיקול דעת בבחירת הטיפול החשבונאי וביישומו.

לאור האמור לעיל, יתכן כי לסוגיות החשבונאיות הנכללות בבחינת המועצה יהא יותר מאשר פתרון מוסכם אחד. הפתרון לדוגמה הוא המנחה את בודקי הפתרון של השאלות. עם זאת, פתרונות חלופיים, אשר הוסברו ונומקו כראוי, מוכרים כקבילים ומזכים את הפותרים בניקוד.

בברכה,

פרופ' חיים אסיאג, ר"ח

מטרת הפרסום של שאלון הבחינה ופתרוננו, הוא לסייע לנבחנים בהכנותיהם לבחינה. אין לראות בפתרון זה, עמדה מקצועית מחייבת של מועצת רואי-חשבון.

תוכן העניינים

<u>עמוד מספר</u>		<u>הניקוד</u>	<u>הנושא</u>	<u>שאלה</u>
<u>פתרון</u>	<u>שאלה</u>			<u>מספר</u>
				<u>חלק א'</u>
			שאלות רב ברירה :	1.
36	5	2.5%	1.1. חברת "עמרי" - IAS 12 - מסים על ההכנסה	
37	6	2.5%	1.2. חברת "יותם" - IAS 7 - דוח על תזרימי מזומנים	
37-39	7	2.5%	1.3. חברת "זכריה" - IAS 12 - מסים על ההכנסה	
39-40	8	2.5%	1.4. חברת "שמואל" - IAS 19 - הטבות עובד	
41-42	9	2.5%	1.5. Conceptual Framework - המסגרת המושגית על הדיווח הכספי	
42-43	10	2.5%	1.6. Conceptual Framework - המסגרת המושגית על הדיווח הכספי	
43	11-12	2.5%	1.7. חברת "תרצה" - IAS 1 - הצגת דוחות כספיים	
43-45	13-14	2.5%	1.8. חברת "יעקב" - IAS 16 - רכוש קבוע	
45-46	15	2.5%	1.9. חברת "עתליה" - IFRS 2 - תשלום מבוסס מניות	
46-47	16	2.5%	1.10. חברת "מרים" - הצעת רכש	
48-55	17-18	12.5%	נכסים בלתי שוטפים המוחזקים למכירה - IFRS 5	2.
56-61	19-21	12.5%	דיווח כספי לתקופות ביניים (כולל IAS 8 ו- IAS 19)	3.
				<u>חלק ב'</u>
62-66	23-27	15%	דוח על תזרימי מזומנים	4.
67-81	28-30	20%	דוחות כספיים מאוחדים	5.
82-86	31-34	15%	מגזרי פעילות	6.
		<u>100%</u>		

מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2017

משך חלק א' של הבחינה: 3 שעות

משך חלק ב' של הבחינה: 3.5 שעות

16 ביולי 2017

כ"ב בתמוז תשע"ז

לנבחן/ת

משך הבחינה:

חלק א' – חלק סגור – שאלות רב ברירה, ושתי שאלות פתוחות, שאלה 2, שאלה 3, שלוש שעות – עמודים 23-5, 50%.
חלק ב' – שאלות 4-6, עמודים 25-38, שלוש שעות וחצי, 50%.

בשאלות הרב ברירה,

- עליך לסמן ב- X על דף התשובות את מספר הגירסה המופיע על חוברת המבחן שלך.
- עליך לבחור את האפשרות הטובה ביותר ולסמנה ב"דף תשובות למבחן" על ידי סימון X בעט במקום המתאים בדף התשובות המונח על שולחןך.

בשאלות הפתוחות, כתוב בכתב יד ברור ובעט. הכן תשובות מנומקות, מתומצתות ומנוסחות בצורה עניינית, תוך שימת דגש על העיקר. יש להשיב על כל שאלה במחברת המתאימה. כתיב, ניקיון וסדר יובאו בחשבון בקביעת הציון.

חלק א' – שאלות רב ברירה ושאלות פתוחות 2 ו-3:

יש לענות-

על שאלות רב ברירה – 25% - בדף התשובות המונח על שולחןך, מחברת א' – מחברת לבנה משמשת לטיטוה בלבד.
על שאלה 2 - 12.5% - במחברת ב' – מחברת כחולה
על שאלה 3 - 12.5% - במחברת ג' – מחברת צהובה

חלק ב' – שאלות פתוחות 4, 5 ו-6:

יש לענות-

על שאלה 4 - 15% - במחברת ד' – מחברת ירוקה
על שאלה 5 - 20% - במחברת ה' – מחברת ורודה
על שאלה 6 - 15% - במחברת ו' – מחברת כתומה

קרא בעיון את גיליון השאלות לפני שתיגש לפתרון.

לפי החלטת מועצת רואי חשבון לא יורשו הבוחנים להשיב לשאלות הנבחנים.
הנך נדרש/ת לפרט, במקרה הצורך, את ההנחות שהנחת כדי לפתור את השאלות ואשר לא ניתן היה להסיקן מתוך השאלות עצמן.

מותר השימוש בספרי פרסומים מקצועיים, ובנוסחים המשולבים של תקנים וגילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל בלבד, שהוצאו לאור בשנת 2014 ואילך, ללא תוספות.

נבחן שברשותו ימצא חומר נוסף או כתוביות בספרים שאינן במקור, בחינתו תיפסל.

מותר השימוש במחשבוני פיננסיים בלבד כגון Casio FC200.

נא להקפיד לענות על השאלות במחברות המצוינות לעיל.

תשובות שלא תיכתבנה במחברת הנכונה – לא תיבדקנה.

מועצת רואי חשבון מאחלת לך הצלחה!

חלק א' - 50%

שאלה מספר 1- שאלות רב ברירה - 25% (במחברת לבנה)

שאלה מספר 1- IAS 12- מסים על ההכנסה:

חברת עמרי בע"מ (להלן: "החברה") היא תאגיד מדווח כהגדרתו בחוק ניירות ערך, תשכ"ח 1968, אשר אגרות החוב שהונפקו על ידה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החל ממועד הקמתה עוסקת החברה בייבוא ושיווק של מערכות שמע ומוצרים נלווים לרכבים. בתחילת שנת 2017 החלה החברה במגעים לרכישה ולהשגת שליטה בחברת הורד בע"מ, המהווה עסק מתחרה של החברה.

לאחר משא ומתן ממושך בין הנהלת החברה לבין בעלי המניות של חברת הורד בע"מ סוכמו עיקרי תנאי הרכישה, למעט הדרך בה יבוצע צירוף העסקים. לאור הסכום המשמעותי של המוניטין הגלום בעסקה, בוחנת הנהלת החברה שתי חלופות לצירוף העסקים, כדלהלן:

א. רכישת מלוא המניות של חברת הורד בע"מ (להלן: "רכישת המניות").

ב. רכישת הנכסים נטו של הורד בע"מ (להלן: "רכישת הפעילות").

יועץ המס של החברה הסב את תשומת לב ההנהלה כי בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), תשס"ג 2003, באם צירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת הפעילות, הפחת בשל המוניטין הגלום בעסקה לצרכי קביעת ההכנסה החייבת במס יותר בניכוי בשיעור של 10% לשנה החל משנת הרכישה. לעומת זאת, באם צירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת המניות, רשויות המס לא יתירו בניכוי לצרכי קביעת ההכנסה החייבת פחת בשל המוניטין.

שיעור המס החל על החברות הוא 25%.

לפניכם ארבעה היגדים אשר הועלו במסגרת ישיבה שהתקיימה בחברה לצורך בחינת מתווה צירוף העסקים עם חברת הורד בע"מ:

1. מנקודת מבט חשבונאית בין אם צירוף העסקים יהיה בדרך של רכישת המניות ובין אם בדרך של רכישת פעילות, במועד הרכישה לא נדרשת הכרה בהתחייבות למס נדחה בגין המוניטין.
2. אם צירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת הפעילות והערך בספרים של המוניטין בסוף שנת הרכישה נותר ללא שינוי (ערכו לא נפגם), נוצר בסוף השנה הפרש זמני חייב במס אשר בגינו נדרש להכיר בהתחייבות למס נדחה.
3. אם צירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת המניות ובשנים העוקבות הערך בספרים של המוניטין נפגם וערכו ירד, ייווצר הפרש זמני ניתן לניכוי בגינו, ונדרש יהיה להכיר בנכס מס נדחה במידה וצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי.
4. אם צירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת הפעילות והערך בספרים של המוניטין ממועד הרכישה נותר ללא שינוי, כי אז נדרש יהיה להציג בכל שנה (החל משנת הרכישה) במסגרת הביאור על המס התיאורטי (ביאור התאמה בין הוצאות המס בדוח רווח או הפסד החשבונאי לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור המס העיקרי שחל על החברה) התאמה בגובה סכום ההפחתה של המוניטין המוכר לצורך מס כפול שיעור המס העיקרי החל על החברה.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגדים 1 ו-2 נכונים.
- ב. רק היגדים 1 ו-4 נכונים.
- ג. רק היגדים 1, 3 ו-4 נכונים.
- ד. רק היגדים 2 ו-3 נכונים.
- ה. רק היגדים 2 ו-4 נכונים.

שאלה מספר 2- IAS 7- דוח על תזרימי מזומנים:

חברת יותם בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

החברה עוסקת בהקמה ובפיתוח של נדל"ן להשקעה בארץ ובחו"ל. לחברה מקורות אשראי מגוונים לצרכי מימון פעילותה.

להלן תזרימי המזומנים שנבעו מפעילות מימון של החברה כפי שהופיעו בדוח המאוחד על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 (הדוח ערוך בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 7, דוח על תזרימי מזומנים):

תזרימי מזומנים מפעילות מימון:

<u>מיליוני ש"ח</u>	
586	הנפקת מניות בניכוי הוצאות הנפקה
(10)	הלוואות שניתנו לרכישת מניות החברה
10	מימוש כתבי אופציה למניות החברה
2,284	הנפקת מניות לזכויות שאינן מקנות שליטה, בניכוי הוצאות הנפקה
(197)	רכישת זכויות שאינן מקנות שליטה
482	מכירת מניות לזכויות שאינן מקנות שליטה, בניכוי מס רווח הון ששולם
(328)	דיבידנד ששולם לבעלי מניות החברה
(1,087)	דיבידנד ששולם לזכויות שאינן מקנות שליטה
3,224	קבלת הלוואות לזמן ארוך
(4,251)	פירעון הלוואות לזמן ארוך
582	קבלת אשראי מתאגידים בנקאיים לזמן ארוך
428	קבלת אשראי לזמן קצר מתאגידים בנקאיים, נטו
(2,582)	פירעון ופדיון מוקדם של אגרות חוב ואגרות חוב להמרה
5,624	הנפקת אגרות חוב
<u>4,765</u>	מזומנים נטו שנבעו מפעילות מימון

להלן ארבעה היגדים המתייחסים לדיווח על תזרימי המזומנים מפעילות מימון של החברה:

1. במהלך שנת 2016 חילקו החברות הבנות (או חברת הבת) של החברה במזומן סך כולל של 1,415 מיליוני ש"ח דיבידנד לבעלי מניותיהן.
2. ניתן לומר בוודאות כי סך של 586 מיליוני ש"ח שנבעו מהנפקת מניות בניכוי הוצאות הנפקה מתייחס אך ורק להנפקה לבעלי המניות של החברה.
3. במהלך שנת 2016 מכרה החברה מניות של החברות הבנות (או חברה בת) בגין קמה לחברה חבות במס אשר שולמה השנה במזומן. בהתאם לכך, ניתן לומר בוודאות כי הסכום נטו של 482 מיליוני ש"ח שהוצג בדוח היה נותר בעינו בין אם החברה יצרה בעבר התחייבות למס נדחה בגין חבות זו ובין אם לאו.
4. החברות הבנות (או חברה בת) של החברה הנפיקו מניות במהלך שנת 2016 ובתמורה לכך התקבל בקבוצה סך של 2,284 מיליוני ש"ח נטו במזומן. כמו כן, מהדוח עולה כי החברה רכשה במזומן מניות בהנפקות אלה בסך כולל של 197 מיליוני ש"ח.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגדים 2 ו- 3 נכונים.
- ב. רק היגדים 2 ו- 4 נכונים.
- ג. רק היגדים 1 ו- 2 נכונים.
- ד. רק היגדים 3 ו- 4 נכונים.
- ה. רק היגדים 1 ו- 3 נכונים.

שאלה מספר 3- IAS 12- מסים על ההכנסה:

חברת זכריה בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

ביום 1 בינואר 2016 רכשה החברה קו ייצור בעלות כוללת של 20,000 אלפי ש"ח. בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, זכאית החברה למענק ממשלתי של 4,000 אלפי ש"ח אשר התקבל במועד רכישת קו הייצור. המענק הממשלתי אינו חייב במס.

לצרכי מס תותר בניכוי מלוא עלות הנכס (דהיינו, בסיס המס של הנכס הוא 20,000 אלפי ש"ח). לצרכי קביעת הערך בספרים של קו הייצור הוצג המענק בספרי החברה כניכוי מעלות קו הייצור. החל ממועד הרכישה, קו הייצור מופחת הן לצרכי מס והן בספרי החברה בהתאם לשיטת הקו הישר על פני 10 שנים (הנח כי ערך השייר זניח). החברה מודדת את קבוצת המכונות והציוד שברשותה בהתאם למודל הערכה מחדש.

שיעור המס החל על החברה הוא 25% לכל התקופות. במידת הצורך יש להניח כי לחברה צפויה הכנסה חייבת במס בסכומים מספיקים בכדי ליצור נכסי מסים נדחים, ככול שיידרש.

כמו כן, יש להניח כי ערכו של הנכס לא נפגם לאורך כל התקופות הרלוונטיות. למען הסר ספק מודל הערכה מחדש מיושם על הסכום ברוטו של הנכס.

להלן ארבעה היגדים המתייחסים להיבטי המס העולים מעסקת הרכישה של קו הייצור:

1. אין ליצור נכס מס נדחה בגין ההפרש הזמני הניתן לניכוי, שנוצר ביום 1 בינואר 2016 בגין קו הייצור, למרות שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה יהיה ניתן לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי.
2. ככול שהחברה לא יצרה נכס מס נדחה בגין ההפרש הזמני הניתן לניכוי ביום 1 בינואר 2016 כי אז ככול שעליית הערך של קו הייצור הנובעת מהערכה מחדש בתום השנה הראשונה תסתכם עד לסך של 3,600 אלפי ש"ח, לא נדרש ליצור התחייבות למס נדחה בגין ההפרש הזמני החייב במס.
3. אם החברה תחזיק בקו הייצור עד לתום אורך חייו השימושיים וערכו לא ייפגם, בכל שנת דיווח החל משנת הרכישה, סכום של 100 אלפי ש"ח יהווה חלק ממרכיבי ההתאמה בין הוצאות המס בדוח רווח או הפסד החשבונאי לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור המס העיקרי שחל על החברה (הביאור על המס התיאורטי).
4. אם החברה הייתה בוחרת להציג את המענק הממשלתי בדוח על המצב הכספי כ'הכנסה נדחית', המהווה שיטת הצגה מקובלת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 20 (הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי) כי אז לא היה מתהווה מרכיב התאמה כלשהו בגין קו הייצור במסגרת הביאור על המס התיאורטי.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגדים 1 ו-3 נכונים.
- ב. רק היגדים 2 ו-3 נכונים.
- ג. רק היגד 4 נכון.
- ד. רק היגדים 2 ו-4 נכונים.
- ה. רק היגדים 1 ו-2 נכונים.

שאלה מספר 4- IAS 19- הטבות עובד:

חברת שמואל בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

בהתאם לדיני העבודה ולחוק פיצויי הפיטורין בישראל נדרשת החברה לשלם פיצויים לעובד בעת פיטורין או פרישה או לבצע הפקדות שוטפות לפי סעיף 14 לחוק פיצויי פיטורין, התשכ"ג 1963, לפיו נקבע כי הפקדותיה השוטפות של החברה בקרנות פנסיה ו/או בפוליסות בחברות הביטוח, פוטרות אותה מכל התחייבות נוספת לעובדים בגינם בוצעו ההפקדות (להלן: "סעיף 14").

אם סעיף 14 חל על החברה והעובד, העובד יהיה זכאי לכספי הפיצויים בין אם העובד פוטר על ידי החברה ובין אם התפטר מרצונו.

לחברה קיימת תכנית לפיצויים לעובדיה בהתאם להוראות סעיף 14 (להלן: "תכנית הפיצויים"). נוסף על התכנית האמורה, לחברה מחויבות לשלם לכל אחד מעובדיה הבכירים משכורת במשך 3 חודשי הסתגלות (להלן: "דמי ההסתגלות"), וזאת רק במקרים בהם החליטה החברה לפטר את העובד הבכיר בטרם הגיע לגיל הפרישה. כמו כן, העובד אינו נדרש לתת שירותים לחברה במהלך תקופת ההסתגלות. התחייבות החברה לתשלום דמי ההסתגלות אינה מכוסה על ידי הפקדות שוטפות על שם העובדים.

להלן ארבעה היגדים בנוגע לטיפול החשבונאי של תכנית הפיצויים ודמי ההסתגלות המתוארות לעיל בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 19, הטבות עובד:

- 1 תכנית הפיצויים מהווה 'הטבות לאחר סיום העסקה' כהגדרתם והיא תסווג ותטופל כ'תכנית להטבה מוגדרת' ככול שהחברה חוזה ששכר העובדים יעלה בעתיד.
- 2 תכנית הפיצויים מהווה 'הטבות לאחר סיום העסקה' כהגדרתם והיא תסווג ותטופל כ'תכנית להפקדה מוגדרת'. יחד עם זאת מרכיב סכומי הפיצויים אשר חזויים להיות משולמים לעובדים לפני 12 חודש מתום תקופת הדיווח השנתית יסווג ויטופל כ'הטבות עובד לטווח קצר'.
- 3 בחישוב המחויבות האקטוארית של תכנית הפיצויים, על החברה להביא בחשבון את העובדים הבכירים שיפוטר בטרם הגיעם לגיל פרישה ואת סך ימי ההסתגלות אשר ישולמו להם בפועל.
- 4 מחויבות החברה לשלם דמי הסתגלות לעובדים הבכירים מהווה 'הטבות בגין פיטורין' כהגדרתם, ולפיכך תסווג ותטופל בהתאם.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגד 4 נכון.
- ב. רק היגדים 2 ו-4 נכונים.
- ג. רק היגד 3 נכון.
- ד. רק היגדים 1 ו-3 נכונים.
- ה. רק היגד 2 נכון.

שאלה מספר 5 - Conceptual Framework - המסגרת המושגית לדיווח הכספי:

הועדה הבינלאומית מכירה בעובדה כי במספר מועט של מקרים עלולה להיות סתירה בין הוראות המסגרת המושגית לדיווח הכספי (להלן: "המסגרת המושגית") לבין הוראות תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. במקרים של סתירה יגברו הדרישות של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על אלה של המסגרת המושגית.

לפניכם ארבעה היגדים המתייחסים לסתירות אפשריות או חוסר הקבלה בין הוראות תקני הדיווח הכספי הבינלאומי לבין המסגרת המושגית:

1. הטיפול החשבונאי החלופי שנקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 20, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, לפיו ניתן להציג מענק ממשלתי בדוח על המצב הכספי כהכנסה נדחית בגין המענק עומד בסתירה להגדרת התחייבות כפי שהוגדרה במסגרת המושגית.
2. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32, מכשירים פיננסיים: הצגה (להלן: "IAS 32"), מכשירים בני מכר (puttable instrument) אשר להם כל המאפיינים המפורטים בסעיף 16א ל- IAS 32 ומקיימים את התנאים של סעיף 16ב ל- IAS 32 מסווגים כמכשיר הוני וזאת כחריג להגדרת התחייבות פיננסית. לעומת זאת, בהתאם למסגרת המושגית, מכשירים בני מכר אלה אינם מקיימים את הגדרת התחייבות ולפיכך היו מסווגים בהתאם למסגרת המושגית מלכתחילה להון.
3. הגידול בהון הנובע מעסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במכשירים הוניים של הישות כאשר כמות המכשירים ההוניים המוענקים לעובדיה משתנה עומד בסתירה להגדרת ההון במסגרת המושגית.
4. המסגרת המושגית אינה כוללת הנחיה או הוראה כלשהי הדורשת הצגת יחסים פיננסיים במסגרת הדוחות הכספיים של החברה ובכלל זה אין בה דרישה להצגת היחס הפיננסי הקרוי רווח למניה, אשר נדרש להציגו במסגרת הדוח על הרווח הכולל בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 33, רווח למניה.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגדים 1 ו-4 נכונים.
- ב. רק היגדים 1 ו-2 נכונים.
- ג. רק היגדים 2 ו-3 נכונים.
- ד. רק היגד 2 נכון.
- ה. רק היגדים 1, 3 ו-4 נכונים.

שאלה מספר 6- Conceptual Framework - המסגרת המושגית לדיווח הכספי:

הטיפול החשבונאי שנקבע להכרה בנכסים מסוימים בתקינה הבינלאומית עשוי לגרור רישום של רווח או הפסד כבר במועד ההכרה לראשונה בנכס בדוחות הכספיים.

לגבי כל העסקאות המתוארות להלן יש להניח כי כל הנכסים המפורטים:

1. לא נרכשו במסגרת צירופי עסקים.
2. נרכשו בשווי הוגן (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 13, מדידת שווי הוגן).
3. במועד רכישתם התהוו עלויות עסקה שניתן ליחסן במישרין לנכס.
4. ככול שרלוונטי, צפויות עלויות מכירה שניתן ליחסן במישרין למימוש (והכל כמקובל בשוק).
5. כל העסקאות שלהלן בוצעו בתאריך המאזן.

לפניכם ארבעה מקרים:

1. רכישת נכס לא שוטף במטרה בלעדית לממש אותו בזמן הקצר, אשר מקיים את הקריטריונים לסיווגו כמוחזק למכירה במועד הרכישה.
2. רכישת נדל"ן להשקעה אשר מטופל בדוחות הכספיים על בסיס מודל השווי ההוגן.
3. רכישת נכס פיננסי אשר סווג במועד ההכרה הראשוני לקבוצת נכסים פיננסיים זמינים למכירה.
4. רכישת פטנט במטרה בלעדית להשתמש בו לצורך הגנה על ידי מניעת חברה מתחרה מלהשתמש בו.

באילו מהמקרים אשר מפורטים לעיל ייתכן כי יירשם רווח או הפסד (לרבות בגין עלויות עסקה ו/או עלויות מכירה) בדוח על הרווח או ההפסד במועד ההכרה הראשוני של הנכס?

- א. מקרים 1 ו- 2 בלבד.
- ב. מקרים 3 ו- 4 בלבד.
- ג. מקרה 1 בלבד.
- ד. באף אחד מבין המקרים.
- ה. מקרה 4 בלבד.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

שאלה מספר 7- IAS 1- הצגת דוחות כספיים:

להלן הדוחות על הרווח הכולל המאוחד של חברת תרצה בע"מ (להלן: "החברה"), חברה ציבורית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2015 ולשישה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2015 ו- 2016:

ל- 6 חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני	לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר	
2015	2015	2016
אלפי ש"ח		
2,306	1,424	939
		רווח נקי
		רווח (הפסד) כולל אחר (לאחר השפעת המס):
		סכומים שישווגו או המשווגים מחדש לרווח או הפסד:
(3,834)	(3,073)	825
		התאמות מתרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ (1)
(91)	(43)	92
		רווחים (הפסדים) בגין נכסים פיננסיים זמינים למכירה (1)
-	-	51
		מימוש קרנות הון בגין חברה שאוחדה בעבר
452	452	-
		מימוש קרנות הון בגין חברת נעה שטופלה בשיטת השווי המאזני
(3,473)	(2,664)	968
		סה"כ רווח (הפסד) כולל אחר
(1,167)	(1,240)	1,907
		סה"כ רווח (הפסד) כולל
		מיוחס ל:
(901)	(451)	449
		בעלי מניות החברה (2)
(266)	(789)	1,458
		זכויות שאינן מקנות שליטה
(1,167)	(1,240)	1,907

22	20	2	(1) כולל חלק החברה ברווח כולל אחר של חברות המטופלות בשיטת השווי המאזני
----	----	---	--

(2) הרכב רווח (הפסד) הכולל המיוחס לבעלי מניות החברה:			
620	506	(181)	רווח (הפסד) נקי
(1,900)	(1,371)	468	התאמות מתרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ
(73)	(38)	119	רווחים (הפסדים) בגין נכסים פיננסיים זמינים למכירה
-	-	43	מימוש קרנות הון בגין חברה שאוחדה בעבר
452	452	-	מימוש קרנות הון בגין חברת נעה שטופלה בשיטת השווי המאזני
(901)	(451)	449	

הנחות:

- i. מטבע הפעילות של החברה הוא ש"ח.
- ii. ההחזקה של החברה בכל אחת מחברות הבנות שלה היא החל ממועד הקמתן.
- iii. החברה מחזיקה בכל אחת מחברות הבנות שלה בשיעור זהה.

- iv. תאריך הקמתן של חברות הבנות קדם ליום 1 בינואר 2015.
- v. ממועד הקמתן לא היו שינויים בשיעורי ההחזקה של החברה בחברות הבנות שלה.
- vi. לצרכי איחוד לא נדרשות כל התאמות לרווחי חברות הבנות.

לפניכם ארבעה היגדים בנוגע לדוחות על הרווח הכולל המאוחדים של החברה המצורפים לעיל:

- א. מהדוח על הרווח הכולל המאוחד לשישה חודשים שהסתיימו ביום 30 ליוני 2015 עולה בהכרח כי הרווח הנקי לשנת 2015 כולל הפסד שנבע מסיווג מחדש לרווח או הפסד של קרנות הון בסך כולל של כ- 452 אלפי ש"ח שמקורן בחברה שטופלה בעבר בשיטת השווי המאזני.
- ב. מהדוח על הרווח הכולל המאוחד לשישה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016 עולה בהכרח כי יתרת קרנות ההון המיוחסות לבעלי המניות של החברה גדלה במהלך שישה החודשים (יחסית ליתרתם ליום 31 לדצמבר 2015) ב- 630 אלפי ש"ח.
- ג. מהדוח על הרווח הכולל המאוחד לשנה שנסתיימה ביום 31 לדצמבר 2015, עולה בהכרח כי השקעה בחברת נעה שטופלה בשיטת השווי המאזני הוחזקה במישרין על ידי חברת האם או בעקיפין באמצעות חברת בת בבעלות מלאה.
- ד. מהשוואת הדוח על הרווח הכולל המאוחד לשישה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016 לתקופה המקבילה בשנת 2015, עולה בבירור כי חל שיפור ברווח הנקי של החברות הבנות.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. כל ההיגדים נכונים.
- ב. רק היגדים א', ב' ו-ג' נכונים.
- ג. רק היגדים א', ב' ו-ד' נכונים.
- ד. רק היגדים א', ג' ו-ד' נכונים.
- ה. רק היגדים ב', ג' ו-ד' נכונים.

שאלה מספר 8 - IAS 16 - רכוש קבוע:

חברת יעקב בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החברה עוסקת ביבוא ובשיווק של מוצרי מזון למרכולים ולסופרמרקטים. ביום 31 בדצמבר 2016 בבעלות החברה יחידת קרקע עליה קיים מבנה ישן המשמש כמרכז לוגיסטי של החברה (להלן "המבנה הישן").

בישיבת הדירקטוריון שנערכה בתחילת שנת 2017 (לאחר אישור הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2016) הציג מנכ"ל החברה בפני חברי הדירקטוריון תכנית ראשונית להריסת המבנה הישן והקמת מגדל משרדים בן 25 קומות על יחידת הקרקע (להלן "המבנה החדש"). לדברי המנכ"ל מגדל המשרדים יכול לשמש לצרכי החברה, להשכרה לאחרים, למכירה או שילוב שלהם.

דירקטוריון החברה החליט לאמץ את התוכנית והורה על פינוי המבנה הישן במועד שבו יושג היתר הבניה. (עד למועד הפינוי המבנה הישן ימשיך לשמש כמרכז לוגיסטי של החברה).

להערכת הנהלת החברה, בהתבסס על יועציה, הליך אישור הת.ב.ע. (תכנית בניין עיר) והשגת ההיתר לבניה צפוי להסתיים עד לתום שנת 2017 (דהיינו תחילת הבניה תהא בתחילת שנת 2018). כמו כן, סיום הבניה צפוי בתום שנת 2023.

להלן הרכב יתרת העלות המופחתת של המבנה הישן כפי שהוצגה בדוחותיה הכספיים של החברה ביום 31 בדצמבר 2016:

אלפי ש"ח	
3,000	מבנה
17,000	קרקע
20,000	סה"כ

נתונים נוספים:

- א. המבנה הישן (המרכיב המיוחס למבנה) מופחת בשיטת הקו הישר ויתרת אורך חייו השימושיים ביום 31 בדצמבר 2016 היא 3 שנים (ערך הגרט שווה 0).
- ב. ביום 31 לדצמבר 2016 השווי ההוגן של המבנה הישן עולה משמעותית על עלותו המופחתת בספרי החברה.
- ג. להלן העלויות הצפויות להריסת המבנה הישן והקמת המבנה החדש (מגדל המשרדים):

אלפי ש"ח

זניח	1) עלויות הריסת המבנה הישן
3,000	2) עלויות תכנון, אדריכלות והשגת היתר
40,000	3) עלויות בנייה ברמת "מעטפת"
2,000 (לכל קומה)	4) עלויות גימור לקומה
5,000	5) עלויות אשראי ישירות צפויות

לפניכם ארבעה היגדים:

היגד א': אם החברה תייעד את המבנה החדש לשימוש עצמי: המבנה הישן ימשיך להיות מסווג כרכוש קבוע; יתרת העלות המופחתת המיוחסת למבנה בסך 3,000 אלפי ש"ח תופחת במלואה לרווח והפסד בשנת 2017; כל יתר העלויות יהוו חלק מעלויות ההקמה של הנכס החדש.

היגד ב': אם החברה תדחה את ההחלטה לעניין ייעוד השימוש במבנה החדש עד לתום הבניה: המבנה הישן ימשיך להיות מסווג כרכוש קבוע עד למועד בו תסתיים הבניה וממועד זה יסווג על פי החלטת ההנהלה שתתקבל; העלות המופחתת המקורית המיוחסת למבנה הישן תופחת בקצב המקורי לרווח והפסד (דהיינו סך של 1,000 ש"ח בשנת 2017), ויתרת העלות

המופחתת המיוחסת למבנה בסך 2,000 אלפי ש"ח כמו גם כל יתר העלויות יהוו חלק מעלויות המבנה החדש.

היגד ג':

אם החברה תייעד את המבנה החדש להשכרה: המבנה הישן ימשיך להיות מסווג כרכוש קבוע עד למועד בו יסתיים השימוש על ידי הבעלים (דהיינו עד ל- 31 לדצמבר 2017) וממועד זה יסווג כנדל"ן להשקעה; יתרת העלות המופחתת המיוחסת למבנה תופחת במלואה לרווח והפסד בשנת 2017; עלויות ההקמה המפורטות יהוו חלק מעלות המבנה החדש. עם זאת, ככל שהחברה תיישם את מודל השווי ההוגן אין הכרח להוון את עלויות האשראי למבנה החדש.

היגד ד':

אם החברה תייעד את המבנה החדש להשכרה, ותיישם לגביו את מודל העלות: המבנה הישן ימשיך להיות מסווג כרכוש קבוע עד למועד בו יסתיים השימוש על ידי הבעלים (דהיינו עד ל- 31 לדצמבר 2017), וממועד זה יסווג כנדל"ן להשקעה; העלות המופחתת המיוחסת למבנה הישן תופחת בקצב המקורי לרווח והפסד (דהיינו סך של 1,000 אלפי ש"ח בשנת 2017), ויתרת העלות המופחתת של המבנה בסך 2,000 אלפי ש"ח, כמו גם כל יתר העלויות יהוו חלק מעלויות המבנה החדש.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגדים א' ו- ג' נכונים.
- ב. רק היגד א' נכון.
- ג. רק היגד ג' נכון.
- ד. רק היגדים ב' ו- ד' נכונים.
- ה. רק היגדים א' ו- ד' נכונים.

שאלה מספר 9- IFRS 2- תשלום מבוסס מניות:

חברת עתליה בע"מ (להלן "החברה") היא חברה ציבורית אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החברה העניקה לעובדיה ביום 1 לינואר 2016 (להלן "מועד ההענקה") 1,000,000 כתבי אופציה לרכישת מניותיה ללא תמורה, ובלבד שיתמידו בעבודתם במשך 3 שנים ממועד ההענקה.

כמו כן, בהתאם לתנאי ההענקה:

1. כל כתב אופציה ניתן למימוש למניה אחת תמורת תוספת מימוש בסך 5 ש"ח לכל כתב אופציה.
2. האופציות שהוענקו יהיו חסומות למשך ארבע השנים הראשונות, לשון אחר- לא ניתן יהיה לממשן עד ליום 31 בדצמבר 2019 (להלן "תקופת החסימה").
3. כתבי האופציה ניתנים למימוש במשך שנה אחת מסוף תקופת החסימה (דהיינו עד ליום 31 בדצמבר 2020).
4. כתבי האופציה זכאים לדיבידנדים (ככל שיוכרוזו) בגין מניות הבסיס בתקופת החסימה באופן בו סכום הדיבידנדים שחולקו בתקופת החסימה יקטינו בהתאמה את מחיר המימוש. לא תבוצע התאמה למחיר המימוש בגין דיבידנדים (ככל שיוכרוזו) בשנת 2020.

במידת שווים ההוגן של כתבי האופציה במועד ההענקה התבססה החברה על מודל בלק שולס- מרטון (להלן "מודל B&S") ובהתאם להוראות IFRS 2.

הניחו כי בהתבסס על ניסיון העבר החברה אינה חוזה מימוש מוקדם של האופציות על ידי העובדים, דהיינו אומדן אורך החיים החזוי של האופציות הוא 5 שנים.

לפניכם ארבעה היגדים המתייחסים ליישום מודל B&S באמידת השווי ההוגן של כתבי האופציה שהוענקו במועד ההענקה:

- א. יש להעריך את האופציות כאילו לא ישולמו כל דיבידנדים בגין מניות הבסיס בתקופת החסימה (דהיינו לא נדרש כל תיאום בגין דיבידנדים חזויים בתקופת החסימה אך יש לבצע תיאום בגין דיבידנדים החזויים לחלוקה בשנת 2020 בלבד).
- ב. בהערכת שווי האופציות יש להביא בחשבון את תקופת החסימה, דהיינו יש להתאים את שוויי ההוגן של האופציות בשל אי היכולת לממשן במשך תקופת החסימה.
- ג. בהערכת שווי האופציות יש להביא בחשבון רק את משך החסימה העולה על תקופת ההבשלה, דהיינו רק את שנת 2019 שהרי עד לתום שנת 2018 העובדים עדיין אינם זכאים לכתבי האופציה.
- ד. בהערכת השווי של האופציות, מודל B&S מניח מימוש רק בתום חיי האופציות ולפיכך לא יבוצע תיאום בגין תקופת החסימה או בגין דיבידנדים חזויים.

סמנו את התשובה הנכונה:

- א. רק היגד א' נכון.
- ב. רק היגדים א' ו-ג' נכונים.
- ג. רק היגד ב' נכון.
- ד. רק היגד ג' נכון.
- ה. רק היגד ד' נכון.

שאלה מספר 10 - הצעת רכש:

חברת מרים בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה פרטית אשר מכינה את דוחותיה הכספיים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. החברה מחזיקה ב- 80% מהון המניות של חברת דבורה בע"מ (להלן: "דבורה") אשר מניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

בישיבת הדירקטוריון של החברה לתום שנת 2016 נבחנו חלופות אפשריות לרכישת המניות המוחזקות על ידי הציבור והפיכת דבורה לחברה פרטית. היועץ המשפטי של החברה ציין כי בהתאם לתקנות ניירות ערך (הצעת רכש) התש"ס 2000 (להלן: "תקנות הצעת רכש") ניתן לפרסם הצעת רכש מלאה למניות הציבור בשתי דרכים:

א. דבורה תרכוש את מניות הציבור, ככל שתהא היענות להצעת הרכש (להלן: "חלופה א").

ב. החברה תרכוש את מניות הציבור, ככל שתהא היענות להצעת הרכש (להלן: "חלופה ב").

כמו כן, להערכת היועץ המשפטי של החברה, העלויות הכרוכות שניתן ליחסן במישרין לרכישת המניות (להלן: "עלויות הצעת הרכש") תחת כל אחת מהחלופות הינן זהות.

יש להניח כי רק במקרה של היענות מלאה החברה או דבורה (בהתאם לחלופה שתיבחר) מחויבת לרכוש את מלוא מניות הציבור במזומן.

בדיון שנערך בדירקטוריון התבקשו היועצים החשבונאיים של החברה לחוות את דעתם לגבי ההשלכות של אימוץ כל אחת מהחלופות על הדוחות הכספיים הנפרדים ו/או המאוחדים של החברה.

לפניכם ארבעה היגדים:

א. ככל שתהא היענות מלאה להצעת הרכש, ההון בדוחות הכספיים המאוחדים יקטן בסכום זהה ללא קשר לזהות המציעה.

ב. ככל שתהא היענות חלקית להצעת הרכש והחברה או דבורה יבחרו שלא להשלים את הצעת הרכש, עלויות הצעת הרכש ייזקפו בהכרח כהוצאה בדוחות הכספיים המאוחדים, ללא קשר לזהות המציעה.

ג. ככל שתאומץ חלופה א' ותהא היענות מלאה להצעת הרכש, במחיר העולה על ערכם המאזני של הנכסים נטו של דבורה בספרי החברה, כי אז בדוחותיה הכספיים הנפרדים של החברה המוצגים לפי תקנה 9ג' לתקנות ניירות ערך² (דו"חות תקופתיים ומידיים) התש"ל 1970, בהכרח יתרת ההשקעה בדבורה תקטן.

ד. ככל שחלופה ב' תיושם בדרך של הצעת רכש חליפין³ למניות החברה ותהא היענות מלאה להצעת הרכש, כי אז ההון בדוחות הכספיים המאוחדים יקטן בגובה עלויות הצעת הרכש.

סמנו את התשובה הנכונה:

א. כל ההיגדים נכונים.

ב. רק היגדים ב', ג' ו- ד' נכונים.

ג. רק היגדים א', ג' ו- ד' נכונים.

ד. רק היגדים ג' ו- ד' נכונים.

ה. רק היגדים א' ו- ד' נכונים.

² פרטי הנתונים הכספיים מתוך הדוחות הכספיים המאוחדים של התאגיד, המיוחסים לתאגיד עצמו כחברה אם, ומידע נוסף שיש לכלול בקשר עם התאגיד עצמו כחברה אם:

מידע בדבר- סכום נטו בהתבסס על הדוחות המאוחדים, המיוחס לבעלים של החברה האם, של סך הנכסים, בניכוי סך ההתחייבויות, המציגים בדוחות המאוחדים של התאגיד מידע כספי בגין חברות מוחזקות, לרבות מוניטין.

³ "הצעת רכש חליפין"- הצעת רכש אשר התמורה המוצעת בה, כולה או מקצתה, היא בניירות ערך, בתעודות התחייבות או שטרי הון אשר להצעתם נדרש תשקיף.

שאלה מספר 2- נכסים בלתי שוטפים המוחזקים למכירה- IFRS 5 - 12.5% (במחברת כחולה)

חברת אלימלך בע"מ (להלן: "החברה") היא חברת החזקות אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

החברה נהנית מהקלות דיווח ומפרסמת דוחות כספיים על בסיס חצי שנתי חלף הדיווח הרבעוני.

מניות החברה מוחזקות על ידי מספר רב של בעלי מניות רגילות וכך לא ניתן לזהות צד או צדדים אשר שולטים בחברה.

פעילות התקשורת של החברה מתבצעת באמצעות חברת אלישע בע"מ (להלן: "אלישע"), המוחזקת על ידי החברה בשיעור של 80% החל מיום 1 בינואר 2015 (להלן: "מועד הרכישה" או "מועד צירוף העסקים"). הנח כי פעילות אלישע מהווה יחידה מניבה-מזומנים אחת. במועד הרכישה, תאם שווים ההוגן של הנכסים וההתחייבויות המזוהים של אלישע את ערכם בספרים. בדוחותיה הכספיים של אלישע כלול זיכיון אשר ערכו בספרי אלישע במועד הרכישה הסתכם ב- 6,667 אלפי ש"ח, והפחתתו אינה מותרת בניכוי לצרכי מס (הנח כי ממועד רכישתו על ידי אלישע בסיס המס של הזיכיון הוא אפס). סכום המוניטין שהוכר במועד צירוף העסקים הסתכם ב- 3,500 אלפי ש"ח. (הנח כי החברה לא שילמה פרמיית שליטה בגין רכישת מניות אלישע). החברה מודדת את הזכויות שאינן מקנות שליטה על בסיס החלק היחסי בסכומים שהוכרו בגין הנכסים המזוהים נטו של אלישע.

נתונים נוספים:

- בתחילת שנת 2016 התקבלה החלטת הממשלה לפתוח את שוק התקשורת לתחרות אינטנסיבית, וכבר בחודש מרץ 2016 פורסם מכרז למכירת שני רישיונות חדשים לספקי תקשורת. בעקבות החלטת הממשלה ופרסום המכרז הגיש מנכ"ל החברה לדיקטוריון תחזית פאסימית לגבי תוצאות הפעילות העתידית וביקש לקיים דיון אסטרטגי דחוף בנושא. בדוחותיה הכספיים המאוחדים של החברה ליום 30 ביוני 2016 נרשם הפסד לראשונה של 500 אלפי ש"ח בגין ירידת ערך מוניטין.
- במהלך חודש דצמבר 2016 התקיימו מספר ישיבות דירקטוריון בחברה, ולקראת סוף חודש דצמבר התקבלה החלטה למכור את פעילות התקשורת באמצעות מכירת מלוא מניות אלישע. הנח כי ביום 31 בדצמבר 2016 המכירה צפויה ברמה גבוהה וכן חזוי שתוך שנה אחת תושלם המכירה. כמו כן, מניות אלישע זמינות למכירה מיידית במצבן הנוכחי.
- בחודש נובמבר 2017, למרות מאמצי השיווק של החברה טרם נמצא קונה למניות אלישע (במחיר בו שווקו על ידי החברה), ובעקבות כך התכנס דירקטוריון החברה בכדי לבחון את כדאיות מימוש מניות אלישע במחיר נמוך יותר. ולאחר דיון נוקב, החליט דירקטוריון החברה לחדול מניסיונות המכירה ולחלק את מלוא ההשקעה באלישע כדיבדנד בעין לבעלי מניות החברה באופן יחסי להחזקותיהם בחברה. הדיבדנד הוכרז ביום 15 בדצמבר 2017 לחלוקה בעוד חודש ימים. ביום 31 בדצמבר 2017, החזקותיה של החברה במניות אלישע זמינות לחלוקה מיידית במצבן הנוכחי והחלוקה שלהן צפויה ברמה גבוהה (highly probable). הנח כי עלויות החלוקה הצפויות הינן 100 אלפי ש"ח.
- ביום 15 בינואר 2018 חילקה החברה בפועל את מלוא החזקותיה באלישע לבעלי מניותיה באופן יחסי להחזקותיהם בחברה.
- להלן נתונים מתוך מאזני הבוחן של אלישע לגבי הנכסים וההתחייבויות המזוהים של אלישע למועדים נבחרים (באלפי ש"ח):

<u>סעיף</u>	<u>31/12/2016</u>	<u>30/06/2017</u>	<u>31/12/2017</u>
מזומנים	-	2,000	4,100
לקוחות	11,000	9,800	7,000
מלאי	2,500	2,000	3,000
זיכיון	4,000	3,333	2,667
רכוש קבוע נטו	4,000	3,800	3,600
ספקים	(1,500)	(3,100)	(1,200)
הלוואות לזמן ארוך	(5,000)	(5,000)	(5,000)
התחייבות מסים נדחים	(1,000)	(950)	(900)
הון	14,000	11,883	13,267

הערות:

- הערה 1-** השינוי בערכם נובע מפחת בלבד בכל תקופות הדיווח האמורות.
- הערה 2-** ההתחייבות בגין מסים נדחים נובעת מהרכוש הקבוע בלבד. מדיניותה החשבונאית של החברה היא להתייחס ליתרות מסים נדחים בגין פריט הנכלל בקבוצת מימוש, כחלק מקבוצת המימוש.
6. שיעור המס החל על כל אחת מהחברות הוא 25%.

7. להלן נתונים בדבר השווי ההוגן של 100% ממניות אלישע בבורסה לניירות ערך למועדים שונים:

תאריך	שווי הוגן 100% ממניות אלישע בבורסה לניירות ערך
31/12/2016	17,560
30/06/2017	11,020
31/12/2017	15,850
15/01/2018	15,850

בכל המועדים האמורים, עלויות המכירה מהוות 2% מתמורת המכירה, ואילו עלויות החלוקה מהוות 100 אלפי ש"ח.

כמו כן, בכל המועדים האמורים, יש להניח כי שווי השימוש של קבוצת המימוש (אלישע) גבוה מערכה בספרים.

נדרש-

- א. להציג את הביאור הנדרש בהתאם לסעיף 38 לתקן דיווח כספי בינלאומי 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, כפי שיוצג בדוחותיה הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 2016, 30 ביוני 2017 ו- 31 בדצמבר 2017.
- ב. להציג את יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה כפי שיופיעו בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 30 ביוני 2017 וליום 31 בדצמבר 2017.
- ג. מהי יתרת ההתחייבות בגין דיבידנד לשלם ערב חלוקת המניות של אלישע כדיבידנד לבעלי המניות, ומהו הרווח או ההפסד אשר יירשם במועד חלוקת הדיבידנד בפועל, אם בכלל, כל זאת בהינתן שלא חל שינוי ביתרות והערכים של הנכסים וההתחייבויות של אלישע מיום 31 בדצמבר 2017 ועד למועד החלוקה בפועל.
- ד. לחשב ולהציג את יתרת המוניטין, הרכוש הקבוע והזיכיון ליום 31 בדצמבר 2017 בהנחה שאלישע אינה עורכת דוחות כספיים לתקופות ביניים (עורכת אך ורק דוחות כספיים שנתיים).

בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים.

שאלה מספר 3- דיווח כספי לתקופות ביניים (כולל IAS 8 ו- IAS 19) - 12.5% (במחברת צהובה)

חברת דויד בע"מ (להלן "החברה") היא חברה ציבורית אשר מניוניה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החברה עוסקת בהקמה, בפיתוח, בהשכרה ובתחזוקה של מבנים מסחריים מעוגני סופרמרקטים בארץ ובעולם. החברה מחזיקה בחברת שלמה בע"מ (להלן "שלמה") בשיעור של 80% ממועד הקמתה. למעט החזקה זו לחברה אין החזקות בחברות בנות אחרות.

להלן דוחות מאוחדים על רווח או הפסד לשישה חודשים שנתיים ביום 30 ליוני 2016 ודוחות מאוחדים על רווח או הפסד לשנה שנתייה ביום 31 בדצמבר 2016, ו- כפי שפורסמו לציבור ב- 20 לאוגוסט 2016 וב- 21 למרץ 2017, בהתאמה:

<u>ל- 6 חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016</u>	<u>לשנה שהסתיימה ביום 31 לדצמבר 2016</u>	
<u>באלפי ש"ח</u>		
3,041	6,150	הכנסות מהשכרת מבנים
970	1,966	הוצאות הפעלת נכסים להשכרה
2,071	4,184	<u>הכנסה תפעולית נטו מהשכרת מבנים</u>
480	711	עליית ערך נדל"ן להשקעה ונדל"ן להשקעה בפיתוח, נטו
(345)	(726)	הוצאות הנהלה וכלליות
7	31	הכנסות אחרות
(503)	(795)	הוצאות אחרות
85	234	חלק החברה ברווחי חברות המטופלות בשיטת השווי המאזני, נטו
1,795	3,639	<u>רווח תפעולי</u>
(875)	(1,831)	הוצאות מימון
703	852	הכנסות מימון
1,623	2,660	<u>רווח לפני מיסים על הכנסה</u>
120	166	מיסים על הכנסה
1,503	2,494	רווח נקי מפעילויות נמשכות
(79)	(188)	הפסד מפעילות שהופסקה, נטו
1,424	2,306	<u>רווח נקי</u>
		מיוחס ל:
1,206	1,920	בעלי מניות החברה
218	386	זכויות שאינן מקנות שליטה
1,424	2,306	סה"כ
		רווח נקי (הפסד) בסיסי למניה המיוחס לבעלי מניות החברה (בש"ח):
<u>ל- 6 חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016</u>	<u>לשנה שהסתיימה ב- 31 לדצמבר 2016</u>	
8.57	14.05	רווח נקי בסיסי מפעילויות נמשכות
(0.53)	(1.25)	הפסד בסיסי מפעילות שהופסקה
8.04	12.80	סך הכל רווח נקי (הפסד) בסיסי

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

להלן דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון לשישה חודשים שנתיים ביום 30 ליוני 2016 כפי שפורסמו לציבור ב- 20 לאוגוסט 2016:

סה"כ הון	זכויות שאינן מקנות שליטה (להלן - "זשמ"ש")	סה"כ	יתרת רווח	מניות בכורה צוברות 5%	פרמיה על מניות	הון מניות	
באלפי ש"ח							
28,323*	17,847	10,476*	4,915	1,000	4,411	150	יתרה ליום 1 בינואר 2016
1,424	218	1,206	1,206	-	-	-	רווח (הפסד) נקי
-	-	-	-	-	-	-	רווח (הפסד) כולל אחר
1,424	218	1,206	1,206	-	-	-	סה"כ רווח (הפסד) כולל
(669)	(669)	-	-	-	-	-	דיבידנד לזשמ"ש
29,078*	17,396	11,682*	6,121	1,000	4,411	150	יתרה ליום 30 ביוני 2016

* בשאלון הבחינה נפלה טעות סופר כך שסך ההון המיוחס לרוח הוצג בסך 13,023 במקום בסך 10,476, וסך ההון המאוחד הוצג בסך 30,870 במקום בסך 28,323 (טעויות בסכימה).

נתונים נוספים:

בישיבה שהתקיימה בתחילת חודש יולי 2017 לצורכי הכנת הדוחות הכספיים ביניים המאוחדים ליום 30 ביוני 2017, נבחנו ההשלכות האפשריות של המידע המפורט להלן הן על דוחות כספיים ביניים מאוחדים ליום 30 ביוני 2017, והן על נתוני ההשוואה הכלולים בדוחות הכספיים הנ"ל:

1. בסוף חודש דצמבר 2015 החליט דירקטוריון החברה להעמיד למכירה את מגזר פעילות התחזוקה של החברה. מגזר פעילות התחזוקה מהווה מגזר פעילות כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 8 והוא נפרד ויעקרי. בימים 31 בדצמבר 2015 ו- 31 בדצמבר 2016 המגזר זמין למכירה מידית במצבו הנוכחי והחברה סבורה כי מכירתו צפויה בסבירות גבוהה. בהמשך לאמור לעיל, ביום 31 לדצמבר 2015 פרשו לגמלאות 10 עובדי המגזר. לצורך פישוט הנח כי ביום 31.12.15 כולם בני 66 ותוחלת חייהם היא 79 שנים. מיום פרישתם ועד ליום פטירתם זכאים העובדים לתשלום הטבה בתום כל שנה החל מיום 31 לדצמבר 2016, בסך 90,000 ש"ח לשנה. החברה הפקידה כספים לקרן ייעודית לצורך תשלום ההטבה האמורה, אולם בכל מקרה המחויבות לתשלום ההטבה חלה על החברה. החל מיום 31 לדצמבר 2014 לא הופקדו כספים נוספים בקרן. בימים 31 בדצמבר 2015, 30 ליוני 2016 ו- 31 לדצמבר 2016, השווי ההוגן של נכסי התוכנית (להלן "הקרן") הוא 5,300, 5,531, ו- 4,900 אלפי ש"ח בהתאמה. בכל שנה תשלום ההטבה מתבצע באמצעות משיכת כספים מהקרן ב- 29 לדצמבר, ככל שקיימים כספים בקרן. בבדיקה שנערכה עולה כי בדוחות הכספיים המאוחדים ליום 31 בדצמבר 2016, וליום 30 ליוני 2016, לא עודכנה ההתחייבות נטו לתוכנית ההטבה המוגדרת (מיום 31 לדצמבר 2015) ולא נכללה ההוצאה או ההכנסה הנובעת מכך. (דהיינו, יתרת ההתחייבות נטו לתוכנית הטבה מוגדרת מיום 31 לדצמבר 2015 נותרה ללא שינוי). כמו כן בדיקה זו העלתה כי במהלך השנים (לרבות בשנת 2016) לא היה כל שינוי בהנחות האקטואריות (לרבות שיעור ההיוון), ולא היה פער כלשהו בין ההנחות האקטואריות לבין התשלומים בפועל (דהיינו תיאומים על בסיס ניסיון העבר). חישוב שנערך העלה כי לו השמטת העדכון הייתה נמנעת, בדוח על הרווח הכולל לשנת 2016 הייתה נדרשת החברה לרשום רווח כולל אחר בגין מדידה מחדש של ההתחייבות נטו בגין תכנית להטבה מוגדרת בסך 235 אלפי ש"ח.

2. בתחילת חודש אפריל 2017 (לאחר פרסום הדוחות הכספיים ליום 31 לדצמבר 2016) נתקבלה דרישת תשלום לארנונה בסך כולל של 696 אלפי ש"ח, בגין מבנה בבעלות חברת שלמה אשר בגינה לא נוצרה הפרשה בדוחות הכספיים בתקופות קודמות. מברור שערך חשב החברה התברר כי הרשות המקומית שכחה לחייב את חברת שלמה בחיובי ארנונה לשנים 2011-2016 (שש שנים). בתחילת חודש אפריל 2017 התגלתה הטעות של הרשות המקומית ויצא חיוב ארנונה מצטבר לשנים 2011-2016 אשר שולם בחודש יוני 2017. המבנה משמש לפעילותה השוטפת של חברת שלמה והוצאות הפחת בגינו נזקפות לסעיף הוצאות הנהלה וכלליות. חיוב הארנונה שהתקבל מתפלג באופן שווה על פני תקופת החיוב.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

3. עד וכולל הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2016 ההפרשה לחובות מסופקים נקבעה באופן נפרד בגין חובות שלהערכת החברה גבייתם מוטלת בספק (להלן "הפרשה ספציפית"), ובנוסף בוצעה הפרשה לחובות מסופקים נוספת קבוצתית לגבי כלל הלקוחות (למעט אלה שהוכרה בגינם ירידת ערך בבחינה הנפרדת) אשר להערכת החברה היו בעלי מאפייני סיכון אשראי דומים (להלן "שיטה א"). מניתוח מפורט של יתרת הלקוחות והחובות הבעייתיים של החברה ליום 30 ביוני 2017 ולתקופות קודמות עולה כי קיים קשר ישיר בין החובות ה"בעייתיים" לבין מדד "העומס על השוכרים" (מדד המשקף את סך עלויות השכירות, ארנונה ותחזוקה מסך הפדיון של השוכר), ולפיכך הוחלט לחשב את ההפרשה לחובות מסופקים הקבוצתית (מעבר להפרשה הספציפית) בהתייחס למדד זה (להלן "שיטה ב"). לאור ממצאי הניתוח המבוססים על נתוני העבר, והחל מהדוחות הכספיים ליום 30 ביוני 2017 נערך אומדן ההפרשה על בסיס השיטה החדשה (שיטה ב'), וזאת בהתבסס על כך שהמדיניות החדשה (שיטה ב') נאותה יותר מהמדיניות הישנה (שיטה א'). הוצאות חובות מסופקים נכללו במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות.

להלן התנועה בהפרשה לחובות מסופקים לתקופות ההשוואה על פי כל אחת משיטות המדידה שצוינו:

שיטה א'		שיטה ב'		
30 ליוני 2016	31 לדצמבר 2016	30 ליוני 2016	31 לדצמבר 2016	
באלפי ש"ח				
331	331	331	331	יתרה לתחילת השנה
61	123	151	158	יתרות שהופרשו במהלך התקופה
(1)	(4)	(1)	(4)	סכומים שנפרעו במהלך התקופה
(20)	(22)	(20)	(22)	יתרות שנמחקו
371	428	461	463	יתרת סגירה

4. בחישוב הרווח למניה בדוחות הכספיים של החברה לשנים ולתקופות ביניים קודמות לא הובאה בחשבון העובדה כי לחברה 1,000,000 ש"ח ע.נ מניות בכורה בנות 1 ש"ח, צוברות 5% לשנה, אשר הונפקו ב- 30 ביוני 2014. ממועד הנפקתן הוכרז וחולק דיבידנד בסך 25,000 ש"ח ב- 31 לדצמבר 2014.
5. סקירת שיקולים איכותיים וכמותיים, בהתאם לעמדת סגל הרשות לניירות ערך 4-99 בעניין קיום מנחים לבחינת מהותיות של טעות בדוחות כספיים, מביאה למסקנה כי לאירועים הנ"ל השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של החברה.
6. שיעור המס החל על החברה וחברת הבת שלה הוא 25%. לחברה ולחברת הבת שלה מאז ומעולם הכנסה חייבת לצרכי מס. יש להניח כי כל הבדל בין הוצאות המס התיאורטיות לבין הוצאות המס בדוחות הכספיים נובע מהוצאות שלא יותרו לניכוי ו/ או הכנסות שאינן חייבות במס.
7. יש לעגל לאלף הקרוב.

נדרש:

להציג את הדוח על רווח או הפסד המאוחד של החברה (לרבות נתוני רווח למניה) לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2016 ואת הדוח על השינויים בהון המאוחד של החברה לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2016, כפי שיוצגו כמספרי השוואה בדוחות הכספיים ביניים מאוחדים של החברה ליום 30 ביוני 2017. פרט והסבר את חישוביך (לגבי כל אחד מהאירועים המפורטים לעיל).

מצורפים גיליונות עבודה.

סוף חלק א'
בהצלחה

חלק ב' - 50%

שאלה מספר 4- דוח על תזרימי מזומנים - 15% (במחברת ירוקה)

תשומת הלב כי יש לקרוא תחילה את הנדרש בשאלה.

חברת יהודה בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב ומטבע הפעילות שלה הוא ש"ח.

להלן הדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה לימים 31 בדצמבר 2015 ו- 31 בדצמבר 2016 (בש"ח):

<u>31/12/2015</u>	<u>31/12/2016</u>	<u>נתונים</u>	<u>סעיף</u>
500,000	600,000		מזומנים ושווי מזומנים
100,000	120,000		לקוחות
65,000	60,000	2(ב)	חייבים ויתרות חובה
80,000	90,000		מלאי
-	17,000	4 ; 5(א)	השקעות אחרות ויתרות חובה
-	45,000	3	ניירות ערך זמינים למכירה
500,000	380,000	2	רכוש קבוע, נטו
31,600	39,500	1	מוניטין
<u>1,276,600</u>	<u>1,351,500</u>		סה"כ נכסים
(200,000)	(180,000)		ספקים ונותני שירותים
(250,000)	(200,000)	2(ב)	זכאים ויתרות זכות
(36,000)	(33,824)	1(ד)2(2)	הלוואות שניטלו
<u>(486,000)</u>	<u>(413,824)</u>		סה"כ התחייבויות
(100,000)	(100,000)		הון מניות רגילות בנות 1 ש"ח
(50,000)	(50,000)		פרמיה
(592,600)	(668,247)		עודפים
-	(39,065)	1 ; 5	התאמות הנובעות מתרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ
-	(15,000)	3	קרן הון בגין ניירות ערך זמינים למכירה
-	(11,314)	1 ; 5	קרן עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה
(48,000)	(54,050)	1 ; 5	זכויות שאינן מקנות שליטה
<u>(790,600)</u>	<u>(937,676)</u>		סה"כ הון
----	----		

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

1. רכישת חברת הלוי בע"מ (להלן: "חברת הלוי"):

א. ביום 31 בדצמבר 2015 רכשה החברה 70% מהון מניות חברת הלוי תמורת 35,000 דולר ארה"ב והשיגה שליטה בה באותו מועד (להלן: "מועד צירוף העסקים"). 80% מסכום הרכישה שולם במזומן במועד צירוף העסקים והיתרה שולמה ביום 31 במרץ 2016, הנח כי תנאי האשראי הינם רגילים ומקובלים בהתאם לעסקאות דומות בשוק.

ב. חברת הלוי התאגדה בארה"ב ומטבע הפעילות שלה הוא דולר ארה"ב (להלן: "דולר").

ג. להלן הדוח על המצב הכספי של חברת הלוי ליום 31 בדצמבר 2015 (בדולר):

סעיף	31 בדצמבר 2015 (\$)	הערות
מזומנים ושווי מזומנים	35,000	
לקוחות	15,000	
חייבים ויתרות חובה	3,000	
מלאי	5,000	
השקעות אחרות ויתרות חובה	-	
רכוש קבוע, נטו	20,000	ד(1)
ספקים ונותני שירותים	(40,000)	
זכאים ויתרות זכות	(1,000)	
הלוואות	(2,000)	ד(2)
הון מניות רגילות 1 דולר ע.ג.	(10,000)	
פרמיה	(5,000)	
עודפים	(20,000)	

ד. ביום 31 בדצמבר 2015, תאם שוויים ההוגן של הנכסים וההתחייבויות המזוהים של חברת הלוי את ערכם בספרים, למעט:

סעיף	שווי הוגן (בדולר)	ערך בספרים (בדולר)	הערות
רכוש קבוע	25,000	20,000	(1)
הלוואה	(1,875)	(2,000)	(2)

הערות:

(1) רכוש קבוע:

יתרת אורך החיים השימושיים של כל הרכוש הקבוע שברשות חברת הלוי למועד צירוף העסקים היא 5 שנים. הרכוש הקבוע מופחת בשיטת הקו הישר וערך השייר זניח.

(2) הלוואה:

ביום 1 בינואר 2014 נטלה חברת הלוי הלוואה בסך 4,000 דולר, אשר תיפרע ב-4 תשלומי קרן שווים בכל 31 בדצמבר החל מיום 31 בדצמבר 2014. כמו כן, ההלוואה נושאת ריבית שנתית בשיעור של 10% המשולמת בכל 31 בדצמבר החל מיום 31 בדצמבר 2014 בגין יתרת הקרן הבלתי מסולקת.

ה. החברה מודדת את הזכויות שאינן מקנות שליטה במועד צירוף העסקים בהתאם לשווי ההוגן. השווי ההוגן של הזכויות שאינן מקנות שליטה ליום 31 בדצמבר 2015 הסתכם לסך של 15,000 דולר.

2. רכוש קבוע:

א. ביום 1 ביולי 2016 מכרה החברה מכונות וציוד תמורת 160,100 ש"ח במזומן. העלות המופחתת של המכונות והציוד לאותו מועד הסתכמה לסך של 114,900 ש"ח.

ב. ביום 1 בנובמבר 2015 רכשה החברה ריהוט משרדי תמורת 50,000 ש"ח (לא כולל מע"מ) מידי חברת המרהט בע"מ אשר ישולמו ביום 1 בינואר 2016. הנח כי תנאי האשראי הינם רגילים ומקובלים בהתאם לעסקאות דומות בשוק. ביום 15 בדצמבר 2015 שילמה החברה לחברת המרהט בע"מ 17% מע"מ בגין עלות רכישת הריהוט המשרדי במזומן.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

להבטחת התשלום שעבדה החברה לטובת חברת המרהט בע"מ פיקדון (קיים) לזמן קצר בסך 40,000 ש"ח. הפיקדון הופקד ביום 15 באוקטובר 2015 לתקופה של שלושה חודשים לפירעון ביום 15 בינואר 2016 (הנח כי הפיקדון נושא ריבית זניחה).
ביום 1 בינואר 2016 שולמה התמורה במלואה לחברת המרהט בע"מ והוסר השעבוד על הפיקדון. כמו כן, ביום 1 בינואר 2016 קיבלה החברה את המע"מ אשר שולם בגין הריהוט המשרדי חזרה במזומן (מע"מ תשומות).

ג. ביום 31 במרץ 2016 רכשה החברה מכונות וציוד מחברת הלוי (ראה נתון 5(ב)).

ד. למעט האמור לעיל, לא היו בחברה רכישות או מכירות של רכוש קבוע במהלך שנת 2016.

3. השקעה בחברת קורל:

א. ביום 1 בינואר 2016 רכשה החברה 1,500 מניות רגילות בנות 1 ש"ח (15%) של חברת קורל בע"מ (להלן: "חברת קורל"), תמורת 30,000 ש"ח במזומן.
חברת קורל היא חברה ציבורית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. ההשקעה בחברת קורל סווגה בדוחותיה הכספיים של החברה כנכס פיננסי זמין למכירה.

ב. ביום 30 בנובמבר 2016 הכריזה וחילקה חברת קורל דיבידנד בסך 100,000 ש"ח.

ג. להלן נתונים בדבר השווי ההוגן של מניית חברת קורל במועדים שונים:

<u>תאריך</u>	<u>שווי הוגן מניית חברת קורל (ש"ח)</u>
01/01/2016	20
31/12/2016	30
05/01/2017	24

4. השקעות אחרות ויתרות חובה:

ב-1 בינואר 2016 העניקה החברה הלוואה לצד ג' בסך 15,000 ₪, לפירעון ב-3 תשלומים שווים בתום כל שנה, החל מיום 31 בדצמבר 2016.
ההלוואה אינה צמודה ונושאת ריבית שנתית של 10% המשולמת בכל שנה החל מיום 31 בדצמבר 2016, בגין יתרת הקרן הבלתי מסולקת.

5. חברת הלוי:

להלן הדוח על תזרימי המזומנים של חברת הלוי לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016, כפי שדווח על ידי חברת הלוי במסגרת דוחותיה הכספיים המבוקרים ליום 31 בדצמבר 2016 (בדולר):

<u>נתונים</u>	<u>לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 (\$)</u>	<u>תזרימי מזומנים לפעילות שוטפת:</u>
	5,221	רווח נקי
		<u>התאמות הדרושות להצגת תזרימי מזומנים לפעילות שוטפת:</u>
		התאמות לרווח או הפסד:
		רווח הון ממכירת רכוש קבוע
		הוצאות פחת בגין רכוש קבוע
	(350)	
	3,879	
	<u>3,529</u>	
		שינויים בסעיפי נכסים והתחייבויות:
	1,900	ירידה בלקוחות
	500	ירידה בחייבים ויתרות חובה
	1,000	ירידה במלאי
	(15,000)	ירידה בספקים ונותני שירותים

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

עליה בזכאים ויתרות זכות	500
	(11,100)
	(7,571)
	(2,350)
מזומנים נטו ששימשו לפעילות שוטפת	
תזרים מזומנים לפעילות השקעה:	
מתן הלוואה	(3,500) (א)5
גביית הלוואה שניתנה	1,750 (א)5
מכירת רכוש קבוע	1,750 (ב)5
השקעות ברכוש קבוע	(2,000) (ד)5
מזומנים נטו ששימשו לפעילות השקעה	(2,000)
תזרים מזומנים מפעילות מימון:	
פירעון הלוואות שניטלו	(1,000) 1(ד)2
הנפקת מניות	15,000 (ג)5
חלוקת דיבידנד	(1,000) (ה)5
מזומנים נטו שנבעו מפעילות מימון	13,000
עליה במזומנים ושווי מזומנים	8,650
יתרת מזומנים ושווי מזומנים לתחילת השנה	35,000
יתרת מזומנים ושווי מזומנים לסוף השנה	43,650

מידע נוסף שצורף במסגרת נספח לדוח על תזרימי המזומנים:

- ❖ ביום 31 בדצמבר 2016 שילמה חברת הלוי 200 דולר במזומן בגין ריבית על הלוואה שניטלה.
- ❖ ביום 31 בדצמבר 2016 קיבלה חברת הלוי 350 דולר במזומן בגין ריבית על הלוואה שניתנה על ידה.

נתונים:

- א. ביום 2 בינואר 2016 העניקה חברת הלוי הלוואה לחברת ליאב בע"מ בסך 3,500 דולר, אשר תיפרע ב- 2 תשלומי קרן שווים בכל 31 בדצמבר, החל מיום 31 בדצמבר 2016. כמו כן, ההלוואה נושאת ריבית שנתית בשיעור של 10% המשולמת בכל 31 בדצמבר, החל מיום 31 בדצמבר 2016 בגין יתרת הקרן הבלתי מסולקת.
- ב. ביום 31 במרץ 2016 מכרה חברת הלוי מכוונות וציוד לחברה תמורת 1,750 דולר במזומן. העלות המופחתת של המכוונות והציוד בספרי חברת הלוי למועד המכירה היא 1,400 דולר. יתרת אורך חיי המכוונות והציוד למועד המכירה היא 4.75 שנים.
- ג. ביום 30 ביוני 2016 הנפיקה חברת הלוי 10,000 מניות רגילות בנות 1 דולר ע.נ. תמורת 15,000 דולר במזומן. החברה רכשה 9,000 מניות במסגרת ההנפקה דנן.
- ד. ביום 1 ביולי 2016 רכשה חברת הלוי מכוונה בסך 2,000 דולר, אשר אורך חייה השימושיים למועד דנן היא 10 שנים. המכוונה מופחתת בשיטת הקו הישר וערך השייר שלה זניח.
- מחצית מהתמורה בגין המכוונה שולמה במזומן ומחצית שולמה ביום 1 באוקטובר 2016. הנח כי תנאי האשראי הינם רגילים ומקובלים בהתאם לעסקאות דומות בשוק.
- ה. ביום 1 בנובמבר 2016 חילקה חברת הלוי דיבידנד בסך 1,000 דולר במזומן.

6. נתונים נוספים:

- א. להלן נתונים בדבר שערי החליפין בין הדולר לש"ח למועדים שונים:

תאריך	שער חליפין
31/12/2015-02/01/2016	1 \$=3.20 ש"ח
31/03/2016	1 \$=3.60 ש"ח
30/06/2016	1 \$=3.50 ש"ח
01/07/2016	1 \$=3.50 ש"ח
01/10/2016	1 \$=3.60 ש"ח
01/11/2016	1 \$=3.80 ש"ח

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

ממוצע 01/01/2016-30/06/2016	1 \$=3.60 ש"ח
ממוצע 30/06/2016-31/12/2016	1 \$=3.60 ש"ח
ממוצע לשנת 2016	1 \$=3.60 ש"ח
31/12/2016	1 \$=4.00 ש"ח

- ב. החברה וחברת הלוי מודדות את כל קבוצות הרכוש הקבוע שברשותן לפי מודל העלות בהתאם להוראות תקן חשבוונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע.
- ג. רווחי חברת הלוי מתפלגים באופן אחיד על פני השנה, מלבד הרווח בגין מכירת המכונה לחברה אשר נוצר ביום 31 במרץ 2016.
- ד. הכנסות המימון בגין הלוואות שניתנו על ידי חברת הלוי והוצאות המימון בגין הלוואות שניטלו על ידי חברת הלוי מתפלגות באופן אחיד על פני השנה.
- ה. חברת הלוי בחרה לסווג ריביות שהתקבלו וריביות ששולמו בתזרים מזומנים מפעילות שוטפת, דיבידנדים שהתקבלו בתזרים מזומנים מפעילות שוטפת ודיבידנדים ששולמו בתזרים מזומנים מפעילות מימון. ואילו, החברה בחרה לסווג ריביות שהתקבלו בתזרים מזומנים מפעילות השקעה, ריביות ששולמו בתזרים מזומנים מפעילות מימון, דיבידנדים שהתקבלו בתזרים מזומנים מפעילות השקעה ודיבידנדים ששולמו בתזרים מזומנים מפעילות מימון.
- ו. יש להתעלם מהשפעת מסים על הכנסה.

נדרש:

- א. להציג את תזרימי המזומנים שנבעו או ששימשו מ/לפעילות השקעה בלבד כפי שיוצגו בדוח המאוחד על תזרימי המזומנים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016, בהתאם להוראות תקן חשבוונאות בינלאומי 7, דוח על תזרימי מזומנים.
- הבהרה: נדרש להציג אך ורק את תזרימי המזומנים הקשורים לפעילות ההשקעה של החברה במאוחד, ולא את הדוח המאוחד על תזרימי המזומנים של החברה במלואו.
- ב. לחשב ולהציג את ההשפעה של השינוי בשערי החליפין על המזומנים ושווי המזומנים המוחזקים במטבע חוץ (כנדרש בהתאם לסעיף 28 לתקן חשבוונאות בינלאומי 7, דוח על תזרימי מזומנים) כפי שתוצג בדוח המאוחד על תזרימי המזומנים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016.

בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים.

שאלה מספר 5- דוחות כספיים מאוחדים - 20% (במחברת ורודה)

- חברת שאול בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב.
ביום 2 בינואר 2016 רכשו החברה וחברת דוד בע"מ (להלן: "חברת דוד") בו זמנית 80% ו- 20%, בהתאמה, מהון המניות של חברת יהונתן בע"מ (להלן: "חברת יהונתן") תמורת 2,000,000 ש"ח ו- 500,000 ש"ח, בהתאמה, וכבר באותו מועד השיגה החברה שליטה בחברת יהונתן (להלן: "מועד צירוף העסקים").
- במועד צירוף העסקים, החברה מודדת את הזכויות שאינן מקנות שליטה בהתאם לשווין ההון. מחיר מניית חברת יהונתן בבורסה לניירות ערך למועד צירוף העסקים הוא 5 ש"ח למניה.
- להלן הדוח על השינויים בהון של חברת יהונתן לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016, כפי שדווח על ידי חברת יהונתן במסגרת דוחותיה הכספיים המבוקרים ליום 31 בדצמבר 2016 (בש"ח):

ס"ה"כ	קרן השקעת בעלים	קרן ניירות ערך זמינים למכירה	קרן בגין עסקאות תשלום מבוסס מניות	יתרת רווח	פרמיה על מניות	הון מניות רגילות בנות 1 ש"ח ע.ג.	
2,000,000	-	-	50,000	1,325,000	125,000	500,000	יתרה ליום 1 בינואר 2016
400,000				400,000			רווח נקי
30,000		30,000					רווח כולל אחר
92,000			92,000				עסקת תשלום מבוסס מניות
71,000			(142,000)		142,000	71,000	מימוש כתבי אופציה סדרה א' למניות
(50,000)				(50,000)			דיבידנד שחולק ביום 1 בנובמבר 2016
50,000	50,000						השקעת בעלים
2,593,000	50,000	30,000	-	1,675,000	267,000	571,000	יתרה ליום 31 בדצמבר 2016

- להלן מידע נוסף לגבי הנכסים וההתחייבויות המזוהים של חברת יהונתן למועד צירוף העסקים:
א. להלן הרכב הרכוש הקבוע כפי שהופיע בספרי חברת יהונתן ביום 1 בינואר 2016 (בש"ח):

פריט רכוש קבוע	ספרים	יתרת אורך חיים שימושיים
ממועד צירוף העסקים		
מכונת ייצור	(1) 250,000	3 שנים
מתקן ייצור	(2) 88,000	3 שנים
מבנה משרדים	(3) 1,000,000	6 שנים

- (1) מכונת ייצור:
במועד צירוף העסקים נאמד שוויה ההון של מכונת הייצור בסך 430,000 ש"ח.
חברת יהונתן מפחיתה את מכונת הייצור בהתאם לשיטת הקו הישר, הנח כי ערך השייר זניח.
החברה וחברת יהונתן מודדות את קבוצת המכונות שברשותן בהתאם למודל העלות.
- (2) מתקן ייצור:
חברת יהונתן התקשרה בהסכם חכירה עם חברת הבונים בע"מ ביום 1 בינואר 2014. בהתאם לתנאי ההסכם נקבע כי חברת יהונתן תחכיר לחברת הבונים בע"מ מתקן ייצור שבבעלותה

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

למשך תקופה של 3 שנים, החל ממועד ההסכם, תמורת שלושה תשלומים שווים בסך 22,000 ש"ח המשולמים ביום 31 בדצמבר של כל שנה, החל מיום 31 בדצמבר 2014. החכירה סווגה בדוחותיה הכספיים של חברת יהונתן כחכירה תפעולית, כהגדרתה בתקן חשבוונאות בינלאומי 17, חכירות. ביום 2 בינואר 2016, דמי החכירה המינימליים המקובלים בשוק לעסקאות חכירה של נכסים דומים הינם 43,100 ש"ח. שיעור הריבית השנתית המתאים להיוון תזרימי מזומנים הוא 10%.

מתקן הייצור מופחת בהתאם לשיטת הקו הישר וערך השייר זניח.

(3) מבנה משרדים:

ביום 1 בינואר 2002 רכשה חברת יהונתן מבנה משרדים. במועד צירוף העסקים יתרת העלות המופחתת של מבנה המשרדים היא 1,000,000 ש"ח (20% מיוחס למרכיב הקרקע). יתרת אורך חייו השימושיים של מבנה המשרדים במועד צירוף העסקים היא 6 שנים. חברת יהונתן מודדת את קבוצת הבניינים והקרקעות בהתאם למודל העלות, ואילו החברה מודדת את קבוצת הבניינים והקרקעות בהתאם למודל הערכה מחדש, ומעבירה את קרן הערכה מחדש לעודפים בעת מימוש הנכס. החברה מעריכה מחדש את קבוצת הבניינים והקרקעות שברשותה בתום כל שנה. השווי ההוגן של מבנה המשרדים לימים 1 בינואר 2016 ו- 31 בדצמבר 2016 הוא 1,470,000 ש"ח ו- 1,632,000 ש"ח, בהתאמה. ערך הקרקע מהווה 20% משווי ההוגן של מבנה המשרדים לאורך כל התקופות. לצרכי מס הכנסה מבנה המשרדים נמדד לפי עלות. ובהתאם לסעיף 21 לפקודת מס הכנסה, יותרו הוצאות פחת בשיעור של 5% מעלות מבנה המשרדים (למעט עלות הקרקע) בכל שנה, החל מהשנה בה נרכש.

ב. במהלך חודש מרץ 2014 הוגשה כנגד חברת יהונתן תביעה משפטית בסכום כולל של 500,000 ש"ח, בגין הפרת הסכמי הפצת מוצרים. בהתבסס על חוות דעת יועציה המשפטית של חברת יהונתן נכללה בדוחותיה הכספיים הפרשה לתביעה כדלהלן:

דוחות כספיים ליום

<u>31 בדצמבר 2016</u>	<u>31 בדצמבר 2015</u>
120,000 ש"ח	257,200 ש"ח

במועד צירוף העסקים הוערך השווי ההוגן של התביעה בסכום זהה לערך שהוכר בספרי חברת יהונתן.

ג. למעט המידע שפורט לעיל השווי ההוגן של יתרת הנכסים וההתחייבויות המזוהים של חברת יהונתן זהה לערכם בספרים במועד צירוף העסקים.

5. ביום 1 בינואר 2015 חתמה חברת יהונתן על הסכם עם 100 עובדי מחלקת הייצור שלה. בהתאם לתנאי ההסכם, נקבע כי במידה ועובדי מחלקת הייצור יעבדו בחברת יהונתן עד ליום 31 בדצמבר 2017, תעניק חברת יהונתן לכל אחד מהם 1,000 כתבי אופציה סדרה א' ללא תמורה. כל כתב אופציה סדרה א' ניתן למימוש למניה רגילה אחת בת 1 ש"ח של חברת יהונתן תמורת תוספת מימוש לא צמודה של 1 ש"ח לכל כתב אופציה.

נתונים נוספים:

א. להלן נתונים בדבר השווי ההוגן של כל כתב אופציה סדרה א' ומחיר מניית חברת יהונתן בבורסה לניירות ערך במועדים שונים (בש"ח):

<u>תאריך</u>	<u>שווי הוגן כתב אופציה סדרה א'</u>	<u>מחיר מניית חברת יהונתן בבורסה לניירות ערך</u>
01/01/2015	2	3
31/12/2015-02/01/2016	4	5
31/12/2016	6	7

ב. להלן נתונים בדבר מספר העובדים אשר צפוי שיישארו לעבוד בחברת יהונתן עד ליום 31 בדצמבר 2017, במועדים הבאים:

תחזית עובדים שיישארו לעבוד בחברת

יהונתן עד ליום 31 בדצמבר 2017

75	31/12/2015-02/01/2016
----	-----------------------

ג. החברה לא שינתה או החליפה את תנאי המענק האמור.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

- ד. במסגרת הענקה דנן, בחרה חברת יהונתן במסלול רווח הון, על כן לא תותר לה הוצאה לצרכי מס בגין הענקה זו, וזאת בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה.
- ה. לאור עזיבת חלק מעובדי מחלקת הייצור, החליטה הנהלת חברת יהונתן במהלך יוני 2016 לקצר את תקופת ההבשלה עד ליום 30 ביוני 2016 (וזאת במקום עד ליום 31 בדצמבר 2017), ובלבד שהעובדים הזכאים יממשו את כתבי האופציה שיוענקו להם למניות חברת יהונתן באופן מידי. ביום 30 ביוני 2016, כל העובדים שנתרו בפועל מימשו את כתבי האופציה למניות.
6. ביום 30 בספטמבר 2016 נחתם הסכם בין החברה וחברת יהונתן לבין ספק רכוש, לפיו נקבע כי ספק הרכוש יספק לחברת יהונתן מכונת אריזה וזאת בתמורה לכך שהחברה תנפיק 4,000 ממניותיה לספק הרכוש במועד הספקת המכונה. ביום 31 בדצמבר 2016 המכונה סופקה לחברת יהונתן והמניות הונפקו. השווי ההוגן של המכונה במועד הספקתה הוא 50,000 ש"ח.
7. ביום 30 בספטמבר 2016 רכשה חברת יהונתן 20,000 מניות החברה תמורת 200,000 ש"ח. וכן, שילמה עלויות עסקה בשיעור של 5% מעלות הרכישה. חברת יהונתן סיווגה במסגרת דוחותיה הכספיים את ההשקעה במניות החברה ככספים פיננסיים זמינים למכירה. נתונים נוספים:
להלן נתונים בדבר מחירי מניית החברה בבורסה לניירות ערך במועדים שונים (בש"ח):

<u>תאריך</u>	<u>מחירי מניית החברה בבורסה לניירות ערך (ש"ח)</u>
30/09/2016	10
31/12/2016	12.5

8. הנח כי רווחי חברת יהונתן התפלגו באופן אחיד על פני השנה.

9. להלן נתונים בדבר הרכב הונה של החברה, כפי שעולה מדוחותיה הכספיים הנפרדים של החברה ליום 31 בדצמבר 2016:

<u>ש"ח</u>	<u>הון מניות רגילות בנות 1 ש"ח ע.ג.</u>
1,004,000	פרמיה על מניות
546,000	יתרת רווח ליום 31 בדצמבר 2015
1,000,000	רווח נקי לשנת 2016
500,000	דיבידנד שחולק ביום 30 בדצמבר 2016
(100,000)	יתרת קרן הערכה מחדש ליום 31 בדצמבר 2015
50,000	רווח כולל אחר לשנת 2016
5,000	בגין שערך רכוש קבוע מקבוצת הבניינים והקרקעות שברשות החברה.
<u>3,005,000</u>	סה"כ

10. החברה מודדת את ההשקעה בחברת יהונתן במסגרת דוחותיה הכספיים הנפרדים לפי עלות.
11. שיעור המס החל על החברות לכל התקופות הוא 25%. כמו כן, בהתאם לסעיף 126 (ב) לפקודת מס הכנסה, דיבידנד בין חברות אינו חייב במס.

נדרש-

- א. להציג את הדוח על השינויים בהון המאוחד של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016. הערה:
ניתן להיעזר בטבלה המצורפת לבחינה לצורך בניית דוח על השינויים בהון המאוחד של החברה.
- ב. בהנחה שלחברת דוד השפעה מהותית בחברת יהונתן ככול ששיעור ההחזקה בהון המניות של חברת יהונתן עולה על 15%, יש לחשב ולהציג את יתרת חשבון ההשקעה בחברת יהונתן כפי שיוצג בדוחותיה הכספיים של חברת דוד (על בסיס שיטת השווי המאזני) ליום 31 בדצמבר 2016. הערה:
נדרש להציג את חישוב היתרה האמורה אשר ילווה בהסבר מפורט. שים לב כי לא נדרש להציג תנועה והרכב של חשבון ההשקעה בחברת יהונתן.

בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים.

שאלה מספר 6- מגזרי פעילות - 15% (במחברת כתומה)

חברת "הגר" בע"מ (להלן "החברה") היא חברה ציבורית העוסקת בייצור, שיווק ומכירה של מוצרים בתחום המזון, במישרין ובעקיפין באמצעות חברות בנות (להלן "הקבוצה"). לקבוצה מספר מגזרי פעילות המבוססים על דיווחיה הניהוליים הפנימיים של הקבוצה.

במהלך עריכת הביאור על מגזרי פעילות שעתיד להיכלל בדוחותיה הכספיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016, ריכז חשב החברה מספר אירועים אשר התגלו ו/ או התרחשו בשנת 2016, ואשר עשויים להשליך על נתוני ההשוואה של הדיווח המגזרי. להערכת חשב החברה חלק מהאירועים, אם לא כולם, יחייבו הצגה מחדש של המידע המגזרי לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2015 המוצג לצרכי השוואה.

להלן האירועים אשר רוכזו על ידי החשב:

א- בנתונים הכספיים של מגזר פעילות הקפה הבינלאומי, אשר דווח בנפרד בדיווח המגזרי לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2015, נכללו בטעות (עקב סיווג שגוי) הכנסות ממכירות ללקוחות חיצוניים, והוצאות התפעוליות המתייחסות אליהן בסך 658 מיליוני ש"ח ו- 452 מיליוני ש"ח בהתאמה, השייכות למגזר פעילות קפה ישראל (אשר נכלל בדיווח המגזרי במסגרת המגזרים האחרים).

ב- בדיווח הראשי של מגזרי הפעילות לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2015 לא נכללו נתונים בדבר התחייבויות המגזרים וזאת על אף שנתונים אלו נסקרים באופן סדיר על ידי ה- CODM (ראה גם נתון נוסף 4).

ג- במהלך שנת 2016 מכרה החברה את מלוא החזקתה בחברת הבת בשמת בע"מ (להלן "בשמת"), אשר עיסוקה בתחום ייצור, שיווק ומכירה של מטבלים וממרחים מחוץ לישראל. תחום מטבלים וממרחים בינלאומי דווח בביאור על המגזרים לשנת 2015 כמגזר תפעולי בר דיווח נפרד. לאחר מימוש ההחזקה בבשמת לא נותרה לקבוצה פעילות כלשהי בתחום זה. היות ותחום זה הוא עיקרי ונפרד הוא מקיים את הגדרת פעילות שהופסקה. החברה מעוניינת, ככל שניתן, שלא לכלול נתונים לגבי מגזר זה במסגרת נתוני ההשוואה. בשנת 2016 ה- CODM לא סקר את התוצאות התפעוליות של הפעילות המופסקת.

ד- לצרכי עריכת הדיווח המגזרי לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 זוהו המגזרים הבאים כמגזרים בני דיווח: (1) בריאות ואיכות חיים- ישראל; (2) תענוג והנאה- ישראל; (3) קפה- ישראל; (4) מים. יש להניח כי כל המגזרים הנ"ל עמדו בספים הכמותיים כפי שנקבעו בתקן IFRS 8.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

**להלן הדיווח הראשי בדבר מגזרי פעילות כפי שהוצג בדוחותיה הכספיים המבוקרים של החברה לשנה
שנסתיימה ביום 31 לדצמבר 2015, במיליוני ש"ח:**

סה"כ במאוחד	התאמות	אחרים	מטבלים וממרחים- בינלאומי	קפה- בינלאומי	תענוג והנאה- ישראל	בראות ואיכות חיים- ישראל	
							הכנסות:
6,615	-	1,243	717	1,172	1,026	2,457	מכירות ללקוחות חיצוניים
-	(445)	-	-	100	65	280	מכירות למגזרים אחרים
6,615	(445)	1,243	717	1,272	1,091	2,737	סך הכנסות המגזרים
725	(24)	94	(138)	172	112	509	סך רווח תפעולי
(77)							שערוך יתרת עסקאות גידור
(50)							הוצאות אחרות, נטו
(15)							תשלום מבוסס מניות
39							חלק ברווחי החברות הכלולות
622							סך רווח תפעולי בדוח המאוחד
(109)							הוצאות מימון, נטו
513							רווח לפני מיסים על הכנסה
3,406	(24)	640	446	267	956	1,121	נכסי המגזרים
214	(6)	39	27	61	35	58	פחת והפחתות

נתונים נוספים המתייחסים לדיווח המגזרי לשנת 2015:

(1) מידע כללי:

א- הדיווח המגזרי מבוסס על הדיווחים הניהוליים הפנימיים של הקבוצה אשר נסקרים באופן סדיר על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי של הקבוצה (להלן "CODM") לצורכי קבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים והערכת ביצועים.

ב- פילוח הקבוצה למגזרי פעילות בני דיווח נגזר מדיווחי ההנהלה, המבוססים על שילוב של מיקום גיאוגרפי ושל סוגי מוצרים ושירותים. מגזרי פעילות אשר זוהו ועולים על הספים הכמותיים כפי שנקבעו בתקן 8 IFRS מהווים מגזרים בני דיווח. בהתאם לכך החברה מדווחת על ארבעה מגזרים:

- ישראל- תענוג והנאה- כולל ייצור, שיווק ומכירה של ממתקים, מאפים וחטיפים.
- ישראל- בריאות ואיכות חיים- כולל ייצור, שיווק ומכירה של מוצרי חלב ומשקאות חלב, סלטים ומזון טרי ומוצרי דבש.
- קפה- בינלאומי- כולל ייצור, שיווק ומכירה של קפה ומכונות קפה מחוץ לישראל.
- מטבלים וממרחים בינלאומי- כולל ייצור שיווק ומכירה של מטבלים וממרחים מחוץ לישראל.

ג- פעילויות אחרות כוללות:

- קפה- ישראל- כולל ייצור שיווק ומכירה של מוצרי קפה בישראל והוצאות מטה חברת הקפה.
- מים- כולל פיתוח, הרכבה, שיווק, מכירה ושירות של מגוון מערכות לסינון ולטיהור מי שתייה.
- מסעדות ואולמות אירועים.

- ד- תוצאות מגזרי הפעילות המפורטות בדיווח הראשי על מגזרי הפעילות מבוססות על הערכות ביצועי החברה במסגרת דיווחי ההנהלה אשר נסקרים באופן סדיר על ידי ה-CODM. הערכות אלו מבוססות על רווח תפעולי, הכולל הקצאה של הוצאות מכירה והוצאות הנהלה וכלליות, ובניכוי פריטים מסוימים.
- ה- נכסי המגזר כוללים רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים, והתחייבויות המגזר כוללות יתרת ספקים, אשראי לזמן קצר והלוואות לזמן ארוך, כפי שנכלל בדיווחי ההנהלה אשר נסקרים באופן סדיר על ידי ה-CODM.
- ו- המדיניות החשבונאית המיושמת בדיווח על מגזרי הפעילות זהה לזו המוצגת בביאור 2 לדוחות הכספיים בדבר עיקרי המדיניות החשבונאית וזאת למעט העובדה שהתחייבויות המיוחסות למגזרים מוצגות על בסיס שווין ההוגן.

(2) נתונים הכלולים ב"מגזרים אחרים":

להלן נתונים כספיים נבחרים אודות מגזרי הפעילות שנכללו במסגרת "אחרים" (במיליוני ש"ח):

מסעדות ואולמות אירועים	מים	קפה- ישראל	
457	475	311	הכנסות מחיצוניים
-	100	50	הכנסות בין מגזריות
(18)	57	76	רווח תפעולי מגזרי
187	158	295	נכסי המגזר
15	12	12	פחת והפחתות

(3) עסקאות בין מגזרי הקבוצה:

- א- תמחור עסקאות בין מגזרים נקבע על פי המחיר שהיה נקבע בעסקה המתקיימת בין צדדים שאינם קשורים. שיעור הרווח הגולמי בעסקאות בין מגזרים הוא 30%.
- ב- ביום 1 לינואר 2015 מכר מגזר קפה- בינלאומי מכונות קפה וציוד אחר (להלן "הנכסים") למגזר מסעדות ואולמות אירועים. הנכסים הופעלו מיד עם קבלתם והם מופחתים בקו ישר על פני 5 שנים ללא ערך שייר.
- ג- מגזרים בריאות ואיכות חיים- ישראל ותענוג והנאה- ישראל מכרו מוצרים זה לזה במהלך שנת 2015. ביום 31 בדצמבר 2015 לא נותרו מוצרים מרכישות אלו במלאי.
- ד- למגזרי קפה- ישראל ומים הכנסות בין מגזריות ממכירת מוצרים למגזר מסעדות ואולמות אירועים בלבד. ביום 31 בדצמבר 2015 נותר במלאי המסעדות ואולמות האירועים 60% מהרכישות ממגזר קפה- ישראל ו-40% מהרכישות ממגזר מים.

(4) התחייבויות המגזרים:

להלן פירוט הנתונים שאותרו על ידי חשב החברה לגבי התחייבויות המגזרים ביום 31 בדצמבר 2015 (במיליוני ש"ח):

מטבלים וממרחים- בינלאומי	מסעדות ואולמות אירועים	מים	קפה- בינלאומי	קפה- ישראל	תענוג והנאה- ישראל	בריאות ואיכות חיים- ישראל	ביאור	
(104)	(30)	(15)	(215)	(96)	(111)	(171)	א	ספקים
(70)	(20)	(10)	(144)	(64)	(74)	(114)	א	אשראי לזמן קצר
							ב, ג, ד	הלוואות לזמן ארוך

א- השווי ההוגן אינו שונה מהערך בספרים.

ב- ביום 1 לינואר 2015 נטל מגזר בריאות ואיכות חיים- ישראל הלוואה מקרן השקעות "קרן הצבי" בסך 300 מיליון ש"ח. קרן הלוואה תיפרע בשלושה תשלומים שנתיים שווים החל מיום 30 בדצמבר 2015. הלוואה נושאת ריבית הנגזרת מהרווח התפעולי של המגזר אך לא פחות מ- 2% לשנה מהיתרה הבלתי מסולקת. להלן תזרים המזומנים שישולם בגין הלוואה כפי שנחזה על ידי מנהל המגזר לימים 1 בינואר 2015 ו- 31 בדצמבר 2015:

31.12.15	1.1.15	
-	(106)	2015
(110)	(114)	2016
(164)	(142)	2017

שיעור ריבית השוק להלוואות בעלות סיכון ותקופות פירעון דומות ליום 31 בדצמבר 2015 הוא 8%. יש להניח כי הלוואה אינה כוללת נגזר משובץ.

ג- ביום 1 לינואר 2014 נטל מגזר תענוג והנאה- ישראל הלוואה מבנק "החשבונאים" בסך 400 מיליון ש"ח אשר תיפרע בסכום אחד ביום 31 לדצמבר 2017. הלוואה נושאת ריבית משתנה בשיעור של פריים + 4% לשנה המשולמת בתום כל שנה. ריבית הפריים מתעדכנת אחת לשנה (ב- 1 לינואר). שיעורי ריבית הפריים ליום 1 בינואר 2014 ו- 1 לינואר 2015 הינם 2% ו- 3.5% בהתאמה. יש להניח כי בכל נקודת זמן שיעור הפריים ששורר בפועל אינו צפוי להשתנות בתקופות עוקבות. כמו כן יש להניח כי בכל נקודת זמן שיעור הריבית על הלוואה הוא שיעור הריבית הנהוג בשוק להלוואות בעלות סיכון ותנאי פירעון דומים.

ד- ביום 1 לינואר 2015 נטל מגזר קפה- ישראל הלוואה מבנק "החשבונאים" בסך 450 מיליון ש"ח אשר תיפרע בתשלום אחד של קרן ביום 31 לדצמבר 2017. הלוואה נושאת ריבית שנתיית מדורגת המשולמת בתום כל שנה, שיעור הריבית לימים 31 בדצמבר 2015, 31 לדצמבר 2016 ו- 31 לדצמבר 2017 הוא 5%, 7.5% ו- 9.3% בהתאמה. עלויות העסקה שהתהוו למגזר בגין הלוואה הסתכמו לסך של 10 מיליון ש"ח. השווי ההוגן של הלוואה ליום 31 בדצמבר 2015 הוא 478 מיליוני ש"ח.

נדרש:

להציג את הדיווח הראשי בדבר מגזרי פעילות ליום 31 בדצמבר 2015 כפי שיופיע במספרי ההשוואה בדיווח המגזרי שייכלל בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2016. יש להציג חישובי עזר מלאים ומפורטים, לרבות נימוקים לאימוץ חלופות חשבונאיות.

סוף חלק ב'
בהצלחה

פתרון הבחינה:

חלק א' - 50%

פתרונות לשאלה מספר 1 - שאלות רב ברירה - 25%:

שאלה מספר 1- IAS 12 - מסים על ההכנסה:

התשובה הנכונה היא:

רק היגדים 1 ו- 2 נכונים.

היגד 1:

נכון. ראה סעיף 21 + סעיף 21 לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה (להלן: "IAS 12").

בהתאם לסעיף 21, ככול שרשויות המס אינן מתירות הפחתות של הערך בספרים של המוניטין כהוצאה הניתנת לניכוי, בסיס המס של המוניטין הוא אפס. אולם, IAS 12 אינו מתיר לישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים שנגרמה כתוצאה מכך. לפיכך, אין להכיר בהתחייבות למס נדחה במועד הרכישה ככול שמדובר בצירוף עסקים בדרך של רכישת ממניות.

בהתאם לסעיף 21, התחייבויות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים חייבים במס הקשורים למוניטין מוכרת במידה שאינן נובעות מההכרה לראשונה במוניטין. ובמועד הרכישה בסיס המס של המוניטין זהה לערכו בספרים, לפיכך אין להכיר בהתחייבות למס נדחה במועד הרכישה ככול שמדובר בצירוף עסקים בדרך של רכישת הפעילות.

היגד 2:

נכון. ראה סעיף 21 ל- IAS 12.

ככול שצירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת הפעילות, אזי מס הכנסה יתיר לחברה בניכוי פחת בשל המוניטין בשיעור של 10% לשנה החל משנה הרכישה, ולפיכך בסוף שנת הרכישה ייווצר הפרש זמני חייב במס ותוכר בגינו התחייבות מסים נדחים.

היגד 3:

לא נכון. ראה סעיף 21א ל- IAS 12.

ככול שצירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת המניות, בסיס המס של המוניטין במועד הרכישה יהא אפס (מס הכנסה אינו מתיר בניכוי פחת בשל המוניטין). ולפיכך, הפחתות עוקבות של התחייבות מסים נדחים שלא הוכרה, משום שהיא נגרמה כתוצאה מההכרה לראשונה במוניטין, יחשבו גם הן כהקטנות שנגרמו כתוצאה מההכרה לראשונה במוניטין ולפיכך הן לא יוכרו בהתאם לסעיף 15א ל- IAS 12.

היגד 4:

לא נכון. ראה סעיף 21 ל- IAS 12.

ככול שצירוף העסקים יבוצע בדרך של רכישת הפעילות, אזי מס הכנסה יתיר לחברה בניכוי פחת בשל המוניטין בשיעור של 10% לשנה החל משנה הרכישה, ולפיכך בסוף שנת הרכישה ייווצר הפרש זמני חייב במס ותוכר בגינו התחייבות מסים נדחים. התחייבות מסים נדחים שתיווצר תגרום לכך שלא יהיה צורך בהתאמה בגין מרכיב ההפחתה שהותר בניכוי לצרכי מס לצורך הביאור על המס התיאורטי, וזאת משום שיצירת ההתחייבות למס נדחה תנטרל את השפעת ההוצאה בגין ההפחתה אשר תותר בניכוי לצרכי מס.

שאלה מספר 2- IAS 7- דוח על תזרימי מזומנים:

התשובה הנכונה היא:

רק היגדים 2 ו- 3 נכונים.

היגד 1:

לא נכון.

כאשר מחולק דיבידנד מידי החברות הבנות בקבוצה, יירשם בדוח על תזרימי המזומנים המאוחד הדיבידנד אשר חולק לחיצוניים, דהיינו לבעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה. ולפיכך, סך הדיבידנד ששולם במזומן לבעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה במהלך שנת 2016 הוא 1,087 מיליוני ש"ח. ואילו סך של 328 מיליוני ש"ח הוא דיבידנד אשר שולם לבעלי מניות החברה (האם).

היגד 2:

נכון.

מדובר בהנפקת מניות לבעלי מניות החברה. וזאת משום שככל שבוצעה הנפקת מניות בחברות הבנות בקבוצה, במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים המאוחד של החברה יופיע אך ורק סכום המזומן אשר התקבל בעת הנפקת המניות לבעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה, קרי המזומן נטו שהתקבל בקבוצה כתוצאה מההנפקה (ככול שהונפקו להם מניות בחברות הבנות בקבוצה).

היגד 3:

נכון.

הסכם נטו אשר הוצג בדוח על תזרימי המזומנים המאוחד של החברה בסך 482 מיליוני ש"ח היה נותר בעינו בין אם החברה יצרה התחייבות מסים נדחים בגין חבות המס האמורה ובין אם לא. דהיינו, הסכום שיירשם בדוח על תזרימי המזומנים המאוחד של החברה יהיה המזומן שהתקבל כתוצאה ממכירת המניות לבעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה בניכוי מסים ששולמו במזומן בגין עסקת המכירה האמורה (ואין השפעה לשאלת יצירת או אי יצירת התחייבות מסים נדחים על הסכום האמור).

היגד 4:

לא נכון.

לא ניתן להסיק מהדוח על תזרימי המזומנים המאוחד של החברה כי החברה רכשה במזומן מניות בהנפקת מניות הרגילות אשר בוצעה על ידי החברות הבנות (או חברה בת) וזאת משום שככל שהחברות הבנות הנפיקו מניות ובין היתר החברה רכשה מניות במסגרת אותן הנפקות, התמורה ששילמה החברה לא גרמה ליציאת מזומנים מהקבוצה ולכן לא תשתקף במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים המאוחד של החברה.

שאלה מספר 3- IAS 12- מסים על ההכנסה:

התשובה הנכונה היא:

רק היגדים 1 ו- 3 נכונים.

היגד 1:

נכון. ראה סעיף 22(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה (להלן: "IAS 12").

במועד העסקה, לעסקה האמורה אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת (או על הון החברה), ולפיכך אין ליצור נכס מס נדחה בגין קו הייצור ביום 1 בינואר 2016.

היגד 2:

לא נכון.

דף א' :

מסים נדחים ליום 31 בדצמבר 2016 (מרכיב המתייחס לנכס ולמענק ההשקעה יחדיו):

$(20,000 - 4,000) \times \frac{9}{10} + 3,600 =$	18,000	ספרים
$20,000 \times \frac{9}{10} =$	18,000	מס הכנסה
	<u>-</u>	הפרש זמני

הפרש זמני זה הוא בנטו ולמעשה מורכב מהפרש זמני ניתן לניכוי בגין המענק בסך 3,600 ש"ח, שבגינו אין ליצור נכס מס נדחה, והפרש זמני חייב במס בסך 3,600 ש"ח בגינו יש ליצור התחייבות למס נדחה כדלהלן:

<u>הצגה</u> <u>בספרים</u>	<u>מרכיב הנכס</u>	<u>מרכיב</u> <u>המענק</u>	
16,000	20,000	(4,000)	-01/01/2016
(1,600)	(2,000)	400	פחת 2016-
<u>14,400</u>	<u>18,000</u>	<u>(3,600)</u>	30/12/2016 - ספרים
3,600	3,600	-	שערוך 2016
<u>18,000</u>	<u>21,600</u>	<u>(3,600)</u>	31/12/2016 - ספרים
(18,000)	(18,000)	-	לצרכי מס ליום 31/12/2016-
<u>-</u>	<u>3,600</u>	<u>(3,600)</u>	הפרש זמני ליום 31/12/2016 ניתן לניכוי (חייב במס)-
-	↓ <u>התחייבות למס נדחה</u>	↓ <u>פטור</u>	

$$3,600 \times 25\% = (900)$$

בגין ההתחייבות מסים נדחים תירשם פקודת היומן הבאה:

900	ח' קרן הערכה מחדש-
900	ז' התחייבות מסים נדחים-

לחלופין:

דרך ב' :

מסים נדחים ליום 31 בדצמבר 2016 (מרכיב המתייחס לנכס ולמענק ההשקעה יחדיו):

$(20,000 - 4,000) \times \frac{9}{10} + 3,600 =$	18,000	ספרים
$16,000 \times \frac{9}{10} =$	14,400	מס הכנסה (ביאור 1)
	<u>3,600</u>	הפרש זמני
	25%	שיעור מס
	<u>(900)</u>	התחייבות מסים נדחים

בגין ההתחייבות מסים נדחים תירשם פקודת היומן הבאה:

900	ח' קרן הערכה מחדש-
900	ז' התחייבות מסים נדחים-

ביאור 1:

לצרכי מס, הסכום בר פחת הוא 20,000 ש"ח, אולם על מנת לא ליצור נכס מס נדחה בגין ההפרש הזמני אשר נוצר במועד ההכרה לראשונה נצטרך במסגרת החישוב של יתרת המסים הנדחים להתעלם מהסכום בר פחת לצרכי מס אשר לא יופחת בספרים.

היגד 3:

נכון. ראה סעיף 22(ג) ל- IAS 12. היעדר יצירת מסים נדחים תגרום לכך שיידרש מרכיב התאמה בביאור על המס התיאורטי בגין קו הייצור ומרכיב ההתאמה יהיה בסכום של 100 ש"ח (קיטון במס).

$$4,000 \times \frac{1}{10} = 400 \times 25\% = 100$$

היגד 4:

לא נכון.

ראה סעיף 4 ל- IAS 12.

בהתאם לאמור בסעיף דנן, הפרש זמני עשוי להיווצר כתוצאה ממענק ממשלתי.

כמו כן, אין משמעות לאופן הצגת המענק הממשלתי בדוח על המצב הכספי של החברה, בין אם החברה בוחרת להציגו בניכוי מהנכס או שמא בוחרת להציגו כהכנסה נדחית נוצר הפרש זמני כתוצאה מהמענק הממשלתי אשר ניתן לטובת רכישת הנכס.

כמו כן, ראה סעיף 22(ג) ל- IAS 12. היעדר יצירת מסים נדחים תגרום לכך שיידרש מרכיב התאמה בביאור על המס התיאורטי בגין קו הייצור ומרכיב ההתאמה יהיה בסכום של 100 ש"ח (קיטון במס).

$$4,000 \times \frac{1}{10} = 400 \times 25\% = 100$$

שאלה מספר 4- IAS 19 - הטבות עובד:

התשובה הנכונה היא:

רק היגד 4 נכון.

היגד 1:

לא נכון. ראה סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 19, הטבות עובד (להלן: "IAS 19"):

הטבות לאחר סיום העסקה (post-employment benefits) הן הטבות עובד (שאינן הטבות בגין פיטורין והטבות עובד לטווח קצר) שעומדות לתשלום לאחר סיום העסקה.

תוכניות להפקדה מוגדרת (defined contribution plans) הן תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה שלפיהן ישות משלמת תשלומים קבועים לישות נפרדת (קרן) מבלי שתהיה לה מחויבות משפטית או משתמעת לשלם תשלומים נוספים אם לקרן לא יהיו מספיק נכסים כדי לשלם את כל הטבות העובד המתייחסות לשירות העובד בתקופה השוטפת ובתקופות הקודמות.

תוכניות להטבה מוגדרת (defined benefit plans) הן תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה שאינן תוכניות להפקדה מוגדרת.

תכנית הפיצויים מהווה הטבות לאחר סיום העסקה והיא תסווג ותטופל כתכנית להפקדה מוגדרת. וזאת משום שלחברה קיימת תכנית לפיצויים עבור עובדיה בהתאם להוראות סעיף 14 לחוק פיצויי הפיטורין. לפיו, החברה משלמת תשלומים קבועים (קרי, הפקדות) לקרן הפנסיה ו/או פוליסות בחברות הביטוח ואלה

פוטרות אותה מכל התחייבות נוספת לעובדים בגינם בוצעו ההפקדות. דהיינו, תכנית הפיצויים עונה להגדרת תכנית להפקדה מוגדרת.

היגד 2:

לא נכון.

ראה סעיף 8 ל- IAS 19:

הטבות עובד לטווח קצר (short-term employee benefits) הן הטבות עובד (שאינן הטבות בגין פיטורין) שחזויות להיות מסולקות במלואן לפני 12 חודש מתום תקופת הדיווח השנתית בה העובדים מספקים את השירות המתייחס.

מרכיב תכנית הפיצויים אשר חזוי להיות מסולק במלואו לפני 12 חודשים מתום תקופת הדיווח השנתית לא יסווג כהטבות עובד לטווח קצר.

תכנית הפיצויים כולה תסווג ותטופל כתכנית להפקדה מוגדרת לאור ההסבר אשר פורט לעיל.

היגד 3:

לא נכון. ראה סעיף 50 ל- IAS 19.

אין צורך בחישוב מחויבות אקטוארית בגין תכנית הפיצויים. תכנית הפיצויים תסווג ותטופל כתכנית להפקדה מוגדרת לאור ההסבר אשר פורט לעיל.

כמו כן, מחויבות החברה לשלם דמי הסתגלות לעובדים הבכירים תסווג ותטופל כהטבות בגין פיטורין ולא כחלק מתכנית הפיצויים.

היגד 4:

נכון. ראה סעיף 8 וסעיף 159 ל- IAS 19:

הטבות בגין פיטורין (termination benefits) הן הטבות המסופקות בתמורה לפיטורין של עובד כתוצאה מ:

(א) החלטה של ישות לפטר עובד לפני המועד הרגיל של פרישה לגמלאות; או

(ב) החלטה של עובד להסכים להצעה של הטבות בתמורה לפיטורין.

הטבות בגין פיטורין

159. תקן זה מטפל בהטבות בגין פיטורין (termination) בנפרד מהטבות עובד אחרות, מאחר שהאירוע שיוצר מחויבות הוא הפיטורין ולא השירות של עובד. הטבות בגין פיטורין נובעות מהחלטה של הישות לפטר עובד או מהחלטה של העובד לקבל הצעה של הישות להטבות בתמורה לסיום העסקתו.

האירוע שיוצר את המחויבות של החברה לשלם דמי הסתגלות הוא הפיטורין ולא השירות של העובד. וכן, מדובר בהחלטה של החברה לפטר את העובד. ולפיכך, מחויבות החברה לשלם דמי הסתגלות לעובדים הבכירים מהווה הטבות בגין פיטורין.

שאלה מספר 5 - Conceptual Framework - המסגרת המושגית לדיווח הכספי :

התשובה הנכונה היא :

רק היגדים 1 ו- 4 נכונים.

היגד 1 :

נכון. ראה סעיף 4.4 (ב) למסגרת המושגית לדיווח הכספי (להלן : "המסגרת המושגית") :

התחייבות היא מחויבות בהווה של הישות הנובעת מאירועי עבר, אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי מהישות של משאבים, המגלמים הטבות כלכליות.

ההכנסה הנדחית מוצגת במסגרת ההתחייבויות בדוח על המצב הכספי, אך אינה כרוכה בהקרבת משאבים המגלמים הטבות כלכליות ולכן אינה עומדת בהגדרת התחייבות בהתאם למסגרת המושגית.

היגד 2 :

לא נכון.

ראה סעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 32, מכשירים פיננסיים : הצגה (להלן : "IAS 32"), (הגדרת מכשיר בר מכר).

כמו כן, ראה סעיף 16א ל- IAS 32.

הרישא של המשפט נכון בהתאם לסעיף 16א ל- IAS 32.

למרות כל המאפיינים הנ"ל עדיין קיימת מחויבות להעברת משאבים במקרה של דרישה ולפיכך מתקיימת ההגדרה של התחייבות כפי שהובאה במסגרת המושגית.

ולכן, לא נכון לומר כי מכשירים בני מכר אלה מלכתחילה אינם מקיימים את הגדרת התחייבות בהתאם למסגרת המושגית ולפיכך היו מסווגים מלכתחילה להון.

היגד 3 :

לא נכון. ראה הגדרת 'עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים' בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2, תשלום מבוסס מניות :

עסקת תשלום מבוסס מניות שבה הישות		עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים (Equity-Settled Share-Based Payment Transaction)
(א)	מקבלת סחורות או שירותים כתמורה למכשירים הוניים שלה עצמה (כולל מניות או אופציות למניות), או	
(ב)	מקבלת סחורות או שירותים אך אין לה מחויבות לסלק את העסקה עם הספק.	

ראה הגדרת הון בהתאם לסעיף 4.4 למסגרת המושגית :

(א) נכס הוא משאב הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועי עבר אשר ממנו חזויות לזרם לישות הטבות כלכליות עתידיות.

(ב) התחייבות היא מחויבות בהווה של הישות הנובעת מאירועי עבר, אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי מהישות של משאבים, המגלמים הטבות כלכליות.

(ג) הון הוא זכות השייר בנכסי הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.

דהיינו, עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במכשירים הוניים של הישות (גם אם כמות המכשירים ההוניים המוענקים לעובדיה משתנה) מהווה עסקה הונית גם בהתאם למסגרת המושגית. וזאת משום שאין לישות מחויבות אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי של משאבים המהווים הטבות כלכליות.

ולפיכך, הגידול בהון הנובע מעסקאות תשלום מבוסס מניות אלה אינו עומד בסתירה להגדרת ההון במסגרת המושגית.

היגד 4:

נכון.

המסגרת המושגית אינה כוללת הנחיה או הוראה כלשהי הדורשת הצגת יחסים פיננסיים כלשהם במסגרת הדוחות הכספיים של החברה ובכלל זה אין בה דרישה להצגת היחס הפיננסי הקרוי רווח למניה.

שאלה מספר 6- Conceptual Framework - המסגרת המושגית לדיווח הכספי:

התשובה הנכונה היא:

מקרים 1 ו-2 בלבד.

התקבל פתרון נוסף כתשובה נכונה: מקרה 1 בלבד.

מקרה 1:

נכון.

ראה סעיף 11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

במועד הרכישה של הנכס, יש לסווגו כנכס לא שוטף מוחזק למכירה.

עלויות העסקה שניתן ליחס במישרין לנכס יהיו חלק מעלויות הנכס (דהיינו, יהוונו לנכס) ובעת סיווגו כמוחזק למכירה (מועד רכישתו) יש למדוד את הנכס הלא שוטף לפי הנמוך מבין ערכו בספרים לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה. ולפיכך, ייתכן כי תירשם הוצאה במועד רכישתו בגין הפער שבין ערכו בספרים (המהווה שווי הוגן בתוספת עלויות עסקה שהוונו לנכס) לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.

מקרה 2:

נכון.

ראה סעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 40, נדל"ן להשקעה.

דהיינו, עלויות העסקה שהתהוו במועד הרכישה יהוונו לנדל"ן להשקעה. אולם, כיוון שהנכס נרכש במועד המאזן בהתאם לשווי הוגן והוונו לו עלויות העסקה, במועד הרכישה אשר בוצעה בתאריך המאזן יש לשערך את הנכס לשווי הוגן כך שתירשם הוצאה במועד ההכרה הראשוני בגין עלויות העסקה שנבעו מרכישת הנדל"ן להשקעה.

מקרה 3:

לא נכון.

ראה סעיף 43 לתקן חשבונאות בינלאומי 39, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

דהיינו, עלויות העסקה שהתהוו במועד הרכישה יהוונו לנכס הפיננסי אשר סווג לקבוצת נכסים פיננסיים זמינים למכירה. ולא תירשם הכנסה או הוצאה במועד ההכרה הראשוני בגין הנכס הפיננסי האמור.

למותר לציין כי עלויות העסקה ייזקפו לקרן הונית (בהנחה ששווי הוגן של הנכס לא השתנה ממועד הרכישה).

מקרה 4:

לא נכון.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

ראה סעיף 30 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13, מדידת שווי הוגן.

ראה סעיף 27 לתקן חשבונאות בינלאומי 38, נכסים בלתי מוחשיים.

דהיינו, הפטנט יוכר במועד רכישתו בספרי הישות, ועלויות העסקה שהתהוו בגינו יהוונו לנכס. ולפיכך, תירשם הכנסה או הוצאה במועד ההכרה הראשוני של הפטנט.

שאלה מספר 7- IAS 1- הצגת דוחות כספיים:

התשובה הנכונה היא:

כל ההיגדים נכונים.

התקבל פתרון נוסף כתשובה נכונה: רק היגדים א', ב' ו- ד' נכונים.

היגד א':

ההיגד נכון.

התנועה ברווח כולל אחר כתוצאה ממימוש הקרן נרשמה בזכות ולכן התנועה ברווח או הפסד תירשם בחובה, כלומר יירשם הפסד בגין מימוש הקרן.

היגד ב':

ההיגד נכון.

מהרכב הרווח (ההפסד) הכולל המיוחס לרוב ניתן לסכום את הרווח (ההפסד) הכולל האחר $630 = 43 + 119 + 468$, או לחלופין לנכות מהרווח (ההפסד) הכולל את הרווח (ההפסד) הנקי המיוחס לרוב $630 = (181) - 449$.

היגד ג':

ההיגד נכון.

ניתן לראות שאין הבדל בסכום בין מימוש הקרן במאוחד למימוש הקרן המיוחס לרוב.

היגד ד':

ההיגד נכון.

הרווח הנקי המיוחס לזש"ש למחצית הראשונה של שנת 2015 הוא $918 = 506 - 1,424$ ולמחצית הראשונה של שנת 2016 הוא $1,120 = (181) - 939$. עובדה זו, תחת הנחת השאלה כי החברה מחזיקה בכל חברות הבת בשיעור זהה, מלמדת כי חל שיפור ברווח הנקי של חברות הבת.

שאלה מספר 8- IAS 16- רכוש קבוע:

התשובה הנכונה היא:

רק היגדים א' ו- ג' נכונים.

היגד א':

ההיגד נכון.

על פי IAS 36 מאחר וקיימת תכנית להפסקת השימוש בנכס יש לבחון ירידת ערך. כמו כן לפי סעיף 17 ל- IAS 36 וסעיף 51 ל- IAS 16 יש לבחון האם חל שינוי בערך השייר ואורך החיים הצפויים של הנכס- מאחר והמבנה מיועד להריסה ערך השייר הוא 0, ומאחר והחברה מתכננת להשתמש במבנה במשך שנה אחת בלבד אורך החיים השימושי של המבנה הוא שנה. לפיכך, כל הערך בספרים של המבנה יופחת בשנת 2017. לפי IAS 23 הנכס החדש עומד בהגדרת נכס כשיר ולכן ניתן להוון לעלותו גם את עלויות האשראי.

שאלה: האם ניתן לראות בירידת הערך של המבנה הישן כחלק מעלות המבנה החדש?

תשובה: לפי הספרות המקצועית, כאשר רוכשים קרקע ועליה מבנה אשר אובייקטיבית מיועד להריסה, כלומר כל מי שהיה קונה את הנכס סביר להניח היה הורס את המבנה, אזי העלות של המבנה מהווה חלק מעלות הקרקע (זה הסכום שהחברה שילמה לרכישת הקרקע). יחד עם זאת כאשר מדובר בהריסה ופיתוח מחדש, על פי סעיף 66 ל- IAS 16 מדובר באירועים נפרדים והם מטופלים בנפרד, כלומר טיפול בירידת ערך וגריעה של הנכס הישן ולאחר מכן טיפול בהקמה של הנכס החדש.

66. ירידת ערך או אובדן של פריטי רכוש קבוע, תביעות מתייחסות לפיצוי מצדדים שלישיים או תשלומי פיצוי מצדדים שלישיים ורכישה עוקבת (subsequent) או הקמה של נכסים חלופיים הם אירועים כלכליים נפרדים והם מטופלים בנפרד כדלהלן:

(א) ירידות ערך של פריטי רכוש קבוע מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;

(ב) גריעת פריטי רכוש קבוע שיצאו משימוש או שמומשו נקבעת בהתאם לתקן זה;

(ג) פיצוי מצדדים שלישיים בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם נכלל בקביעת רווח או הפסד כאשר הישות מעשית זכאית לקבל את הפיצוי; וכן

(ד) עלות פריטי רכוש קבוע ששוקמו, נרכשו או הוקמו חלף רכוש קבוע שנגרע נקבעת בהתאם לתקן זה.

היגד ב':

ההיגד אינו נכון.

כפי שפורט בתשובה להיגד א' על החברה להפחית את יתרת העלות המופחתת של המבנה לרווח והפסד בשנת 2017.

היגד ג':

ההיגד נכון.

כפי שפורט בתשובה להיגד א' על החברה להפחית את יתרת העלות המופחתת של המבנה לרווח והפסד בשנת 2017.

לפי סעיף 57(ג) ל- IAS 40 ההעברה מרכוש קבוע לנדל"ן להשקעה תבוצע בעת סיום השימוש על ידי הבעלים:

העברות

57. העברות לנדל"ן להשקעה או מנדל"ן להשקעה יבוצעו כאשר, ורק כאשר, קיים שינוי בשימוש, הנתמך בראיות הבאות:

(ג) סיום שימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן בשימוש הבעלים לנדל"ן להשקעה; או

כמו כן על פי סעיף 4(א) ל- IAS 23 ישות אינה נדרשת להוון עלויות אשראי לנכס כשיר הנמדד בשווי הוגן:

4. ישות אינה נדרשת ליישם את התקן על עלויות אשראי שניתן ליחסן במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של:

(א) נכס כשיר הנמדד בשווי הוגן, לדוגמה נכס ביולוגי שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות; או

היגד ד':

ההיגד אינו נכון.

כפי שפורט בתשובה להיגד א' על החברה להפחית את יתרת העלות המופחתת של המבנה לרווח והפסד בשנת 2017.

שאלה מספר 9- IFRS 2- תשלום מבוסס מניות:

הפניה- תקן דיווח כספי בינלאומי 2- תשלום מבוסס מניות.

התשובה הנכונה היא :

רק היגד א' נכון.

<u>1.1.16</u>	<u>31.12.18</u>	<u>31.12.19</u>	<u>31.12.20</u>
מועד ההענקה	סוף תקופת ההבשלה	סוף תקופת החסימה	מועד הפקיעה

היגד א':

ההיגד נכון :

31. הבאה בחשבון של דיבידנדים חזויים במדידת השווי ההוגן של מניות או אופציות המוענקות תלויה באם הצד שכנגד זכאי לדיבידנדים או לשווה-ערך של דיבידנדים.

32. לדוגמה, אם מוענקות לעובדים אופציות והם זכאים לדיבידנדים בגין מניות הבסיס או לשווה-ערך של דיבידנדים (שיכולים להשתלם במזומן או לשמש להקטנת מחיר המימוש) בין מועד ההענקה לבין מועד המימוש, יש להעריך את האופציות שהוענקו כאילו לא ישולמו כל דיבידנדים בגין מניות הבסיס, דהיינו - הפרמטר של דיבידנדים חזויים יהיה אפס.

כלומר, העובדה שהחברה חזויה לחלק דיבידנדים המקטינים את הון החברה כמו גם את מחיר המניה לא שפיעו על מחיר האופציה מאחר ומחזיקי האופציה מקבלים פיצוי שווה ערך לדיבידנדים אלו. בשנת 2020 מחזיקי האופציות כבר לא זכאים לפיצוי הנ"ל ולכן יש להביא בחשבון דיבידנדים חזויים לשנת 2020 בהערכת השווי של האופציות.

היגד ב':

ההיגד אינו נכון :

7. יש להביא בחשבון גורמים אחרים שמשותפים מרצון בשוק, הפועלים בצורה מושכלת, ישקלו בקביעת המחיר (פרט לתנאי הבשלה ומאפייני הענקה מחדש שאינם מובאים בחשבון במדידת השווי ההוגן בהתאם לסעיפים 19-22).

8. לדוגמה, באופן רגיל, לא ניתן לממש, במהלך תקופות מוגדרות, אופציה למניה המוענקת לעובד (לדוגמה, במהלך תקופת ההבשלה או במהלך תקופות המוגדרות על ידי גוף פיקוח על ניירות ערך). גורם זה יובא בחשבון אם המודל שיושם להמחרת האופציה מניח שהאופציה ניתנת למימוש בכל זמן שהוא במהלך אורך חייה. ואולם, אם הישות משתמשת במודל להמחרת אופציות המעריך אופציות שניתן לממשן רק בתום חיי האופציות, לא נדרש תיאום בשל אי-יכולת לממשן במהלך תקופת ההבשלה (או תקופות אחרות במהלך אורך חייהן), מאחר שהמודל האמור מניח שהאופציות אינן ניתנות למימוש במהלך אותן תקופות.

מודל B&S מבוסס על אופציה אירופאית- כלומר אפשרות למימוש רק ביום האחרון.

היגד ג':

ההיגד אינו נכון:

האמור נכון לגבי מניות בלבד (סעיפים 22 ב3).

היגד ד':

ההיגד אינו נכון:

האמור נכון לגבי תקופת החסימה, כפי שהוסבר בסעיף ב, אך לא לגבי הדיבידנדים החזויים.

שאלה מספר 10- הצעת רכש:

התשובה הנכונה היא:

כל ההיגדים נכונים.

היגד א':

ההיגד נכון. ללא קשר לזהות המציעה הטיפול החשבונאי הינו רכישת זכויות מבעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה. כמו כן ההפרש בין הסכום שבו מתואמות הזכויות שאינן מקנות שליטה לבין השווי ההוגן של התמורה ששולמה הוא זהה. בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, דוחות כספיים מאוחדים:

שינויים בחלק היחסי המוחזק על ידי הזכויות שאינן מקנות שליטה

96. כאשר החלק היחסי של ההון המוחזק על ידי הזכויות שאינן מקנות שליטה משתנה, הישות תתאים את הערכים בספרים של הזכויות המקנות שליטה ושל הזכויות שאינן מקנות שליטה כדי לשקף את השינויים בזכויות היחסיות שלהן בחברה הבת. הישות תכיר במישרין בהון בהפרש כלשהו בין הסכום שבו מתואמות הזכויות שאינן מקנות שליטה לבין השווי ההוגן של התמורה ששולמה או התקבלה ותייחס אותו לבעלים של החברה האם.

היגד ב':

ההיגד נכון. לפי תקן חשבונאות בינלאומי 39:

37. באופן רגיל, לישות מתהוות עלויות שונות בהנפקה או ברכישה של מכשיריה ההוניים. עלויות אלה עשויות לכלול עמלות רישום ועמלות פיקוחיות אחרות, סכומים המשולמים ליועצים משפטיים, ליועצים חשבונאיים וליועצים מקצועיים אחרים, עלויות הדפסה ומס בולים. עלויות עסקה בגין עסקה הונית מטופלות כניכוי מההון במידה והן עלויות תוספתיות, שניתן לייחסן במישרין לעסקה ההונית, ולולא הייתה העסקה מתבצעת ניתן היה להימנע מהן. עלויות בגין עסקה הונית שננטשה מוכרות כהוצאה.

היגד ג':

ההיגד נכון. בדוחות הנפרדים ההשקעה מוצגת על בסיס חלקה של החברה בנכסים נטו של דבורה מנקודת מבט המאוחד. ההחזקה של החברה בדבורה עלתה ב-20% כתוצאה מרכישת המניות באוצר על ידי דבורה. אם סכום המזומן שדבורה שילמה עבור מניותיה גדול מ-20% מערכם בספרים של הנכסים נטו של דבורה ערב הרכישה, ההשקעה תקטן.

לדוגמא: ערכם בספרים של הנכסים נטו של דבורה הם 1,000. דבורה שילמה 220 עבור 20% ממניותיה. ההשקעה בחברת דבורה תקטן מ-800 (חלקה של החברה בנכסים נטו של דבורה ערב רכישת המניות באוצר

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

$800 = 80\% \times 1,000$ לכדי 780 (חלקה של החברה בנכסים נטו של דבורה לאחר רכישת המניות באוצר
 $780 = 100\% \times (1,000 - 220)$.

היגד ד':

ההיגד נכון. פקודת יומן לדוגמא:

ח' - זשמ"ש	200
ז' - מזומן	10
ז' - הון מניות	100
ז' - פרמיה	90

סה"כ שינוי בהון - 10 (עלויות הצעת הרכש)

פתרון שאלה מספר 2- נכסים בלתי שוטפים המוחזקים למכירה - IFRS 5 - 12.5%:

הפניות:

תקן דיווח כספי בינלאומי 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. פרשנות מספר 17 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, חלוקה לבעלים של נכסים שאינם מזומן.

כללי:

בהתאם לנתוני השאלה נכון ליום 31 בדצמבר 2016 מתקיימים הקריטריונים הנדרשים לסיווג הנכסים וההתחייבויות של חברת אלישע כקבוצת מימוש המוחזקת למכירה.

נכון ליום 30 ביוני 2017 לא חל שינוי בסיווג קבוצת המימוש.

ביאור 1:

ראה סעיפים 6, 7, 8, ו-8א לתקן דיווח כספי בינלאומי 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו (להלן: "IFRS 5").

נתון כי המכירה צפויה ברמה גבוהה וכי חזוי שתוך שנה אחת תושלם המכירה, וכי מניות אלישע זמינות למכירה מידית במצבן הנוכחי. ולפיכך, יש לסווג את כל הנכסים וההתחייבויות של אלישע כמוחזקים למכירה.

ראה סעיף 15 ל-IFRS 5.

בהתאם לנתוני השאלה, נכון ליום 31 בדצמבר 2017 יש לסווג את הנכסים וההתחייבויות של חברת אלישע כקבוצת מימוש המוחזקת לחלוקה לבעלים.

ראה סעיף 12א' ל-IFRS 5.

ראה סעיף 26א' ל-IFRS 5.

יש לסווג את מלוא השקעת החברה באלישע כקבוצת מימוש מוחזקת לחלוקה לבעלים והשינוי בסיווג יהווה המשך של התכנית המקורית למימוש.

הפתרון:

30 ביוני 2016:

ירידת ערך מוניתין שבוצעה ב- 30 ביוני 2016:

ערך בספרים	3,500
ירידת ערך	(500)
יתרת המוניתין ליום 30 ביוני 2016	3,000 (ערך לא מגולם)

31 בדצמבר 2016 - סיווג ההחזקה במניות אלישע כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה (ראה ביאור 1 לעיל):

לצרכי בחינת ירידת ערך (עלות או שווי הוגן נטו) של הנכסים נטו הכלולים בקבוצת המימוש ברמת המאוחד נציין:

1- מוניתין מגולם נכון ליום 31 בדצמבר 2016:

$$\frac{3,000}{80\%} = 3,750$$

המוניתין מגולם היות והשווי ההוגן של קבוצת המימוש (100% ממניות אלישע) מייצג 100% מהנכסים וההתחייבויות של אלישע בעוד שהמוניתין הרשום בספרים הינו 80%.

2- התחייבות מסים נדחים בגין זיכיון:

נתון כי במועד צירוף העסקים בספרי אלישע קיים זיכיון אשר הפחתתו אינה מותרת בניכוי לצרכי מס. במועד צירוף העסקים החברה יוצרת התחייבות מסים נדחים בגין הזיכיון וזאת משום שבהתאם לסעיף 15 לתקן חשבוונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה (להלן: "IAS 12") נקבע כי: "התחייבות מסים נדחים תוכר בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס, למעט במידה שהתחייבות המסים הנדחים נובעת כתוצאה:

- (א) מההכרה לראשונה במוניטין ; או
 - (ב) מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות במסגרת עסקה אשר :
 - i. אינה צירוף עסקים ; וכן
 - ii. במועד העסקה, לא משפיעה על הרווח החשבונאי ולא משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס)..."
- מאחר ורכישת מניות אלישע היא עסקה המהווה צירוף עסקים, לא חל הפטור ולכן על החברה ליצור התחייבות מסים נדחים בגין הזיכיון האמור.

לפיכך, בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 2016, תיכלל התחייבות מסים נדחים בגין הזיכיון בסך 1,000 אלפי ש"ח המחושבת כדלהלן:

4,000	זיכיון-
$4,000 \times 25\% = (1,000)$	התחייבות מסים נדחים בגין הזיכיון-

3- ירידת ערך ליום 31 בדצמבר 2016:

ערך בספרים:

-	מזומנים-
11,000	לקוחות-
2,500	מלאי-
4,000	זיכיון-
4,000	רכוש קבוע, נטו-
(1,500)	ספקים-
(5,000)	הלוואות לזמן ארוך-
(2,000)	התחייבות מסים נדחים-
(1,000) + (1,000)	= בגין זיכיון בגין רכוש קבוע
13,000	סה"כ נכסים מזוהים, נטו-
3,750	מוניטין (מגולם)-
16,750	סה"כ-

בחינת ירידת ערך:

שווי הוגן, נטו	ערך בספרים
$17,560 \times 98\% = 17,209$	16,750
>	

מסקנה: אין ירידת ערך.

30 ביוני 2017:

ירידת ערך ליום 30 ביוני 2017:

ערך בספרים:

			2,000	מזומנים-
			9,800	לקוחות-
			2,000	מלאי-
			4,000	זיכיון*-
			4,000	רכוש קבוע, נטו*-
			(3,100)	ספקים-
			(5,000)	הלוואות לזמן ארוך-
			(2,000)	התחייבות מסים נדחים-
(1,000)	+	(1,000)	=	
בגין רכוש קבוע		בגין זיכיון		
			11,700	סה"כ נכסים מזוהים, נטו-
			3,750	מוניטין (מגולם)-
			15,450	סה"כ-

* הן הזיכיון והן הרכוש הקבוע לא מופחתים בדוחות הכספיים המאוחדים בתקופה מאז סיווגם בקבוצת מימוש המוחזקת למכירה.

בחינת ירידת ערך:

ערך בספרים	שווי הוגן, נטו
15,450	$11,020 \times 98\% = 10,800$
<	

מסקנה: קיימת ירידת ערך.

ערך בספרים	15,450
ירידת ערך-	(4,650)
שווי הוגן, נטו-	$11,020 \times 98\% = 10,800$

הקצאת ירידת ערך:

ראה סעיף 104 ל- IAS 36.

<u>סעיף</u>	<u>ערך</u>	<u>ירידת</u>	<u>בנטו</u>
<u>בספרים</u>	<u>ערך</u>		
מזומנים	2,000	-	2,000
לקוחות	9,800	-	9,800
מלאי	2,000	-	2,000
זיכיון	4,000	(600)	$3,400 = (900) \times \left(\frac{4,000}{4,000 + 4,000 + (2,000)} \right)$
רכוש קבוע, נטו	4,000	(600)	$3,400 = (900) \times \left(\frac{4,000}{4,000 + 4,000 + (2,000)} \right)$
ספקים	(3,100)	-	(3,100)
הלוואות לזמן ארוך	(5,000)	-	(5,000)
התחייבות מסים נדחים	(2,000)	300	$(1,700) = (900) \times \left(\frac{(2,000)}{4,000 + 4,000 + (2,000)} \right)$
סה"כ נכסים מזוהים, נטו	11,700	(900)	10,800
מוניטין (מגולם)	3,750	(3,750)	-
סה"כ	15,450	(4,650)	10,800

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה ליום 30 ביוני 2017:

$$10,800 \times 20\% = (2,160)$$

31 בדצמבר 2017:

15/12/2017 - סיווג הנכסים וההתחייבויות של אלישע כקבוצת מימוש המוחזקת לחלוקה לבעלים:

בחינת ירידת ערך/ עלית ערך ליום 31 בדצמבר 2017:

ערך בספרים:

			4,100	מזומנים-
			7,000	לקוחות-
			3,000	מלאי-
			3,400	זיכיון-
			3,400	רכוש קבוע, נטו-
			(1,200)	ספקים-
			(5,000)	הלוואות לזמן ארוך-
(850)	+	(850)	= (1,700)	התחייבות מסים נדחים-
בגין רכוש קבוע		בגין זיכיון		
			<u>13,000</u>	סה"כ נכסים מזוהים, נטו-
			-	מוניטין (מגולם)-
			<u>13,000</u>	סה"כ-

בחינת עלית/ ירידת ערך:

$$\frac{\text{שווי הוגן, נטו}}{15,850 - 100 = 15,750} > \frac{\text{ערך בספרים}}{13,000}$$

מסקנה : קיימת עלית ערך.

15,850 – 100 =	15,750	שווי הוגן, נטו-
	13,000	ערך בספרים-
	<u>2,750</u>	עליה בערך קבוצת המימוש-

ראה סעיף 21 ל- IFRS 5.

בתקן אין התייחסות מפורשת לעניין ההשבה של סך המוניטין אך מנוסח התקן משתמע כי אין להשיב את ערכו של המוניטין⁴. לפיכך, נוכל להכיר בעליית ערך בגובה 900 אלפי ש"ח בלבד המיוחסים ליתר הנכסים שבתחולת המדידה.

⁴ יש הטוענים כי ניתן לקבל גישה לפיה יש לקומם את ערכו של המוניטין כשם שהדבר מבוצע בהשקעה בחברה כלולה (למרות שבשני המקרים מוצגת ההשקעה בדוחות הכספיים המאוחדים ב'מספר אחד' השקעה בחברה כלולה וקבוצת מימוש, לדעתנו המקרים שונים).

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

הקצאת עליית ערך:

<u>סעיף</u>	<u>ערך</u>	<u>עליית ערך</u>	<u>בנטו</u>
מזומנים	4,100	-	4,100
לקוחות	7,000	-	7,000
מלאי	3,000	-	3,000
זיכיון	3,400	600	$4,000 \times 900 \times \left(\frac{3,400}{3,400 + 3,400 + (1,700)} \right) =$
רכוש קבוע, נטו	3,400	600	$4,000 \times 900 \times \left(\frac{3,400}{3,400 + 3,400 + (1,700)} \right) =$
ספקים	(1,200)	-	(1,200)
הלוואות לזמן ארוך	(5,000)	-	(5,000)
התחייבות מסים	(1,700)	(300)	$(2,000) \times 900 \times \left(\frac{(1,700)}{3,400 + 3,400 + (1,700)} \right) =$
נדחים			
סה"כ נכסים מזוהים, נטו	13,000	900	13,900
מוניטין (מגולם)	-	-	-
סה"כ	13,000	900	13,900

הערה:

לא נדרש להציג את הקצאת עליית הערך כפי שהוצגה וחושבה לעיל. ניתן לבטל את ירידת הערך שהוכרה במלואה (בגין אותם נכסים שבתחולת המדידה).

יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה ליום 31 בדצמבר 2017:

$$13,900 \times 20\% = (2,780)$$

נדרש א':

להלן הרכב הנכסים וההתחייבויות המרכיבים את קבוצת המימוש כפי שייכללו בביאור בדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה:

<u>סעיף</u>	<u>ליום 31 בדצמבר 2016</u>	<u>ליום 30 ביוני 2017</u>	<u>ליום 31 בדצמבר 2017</u>
מזומנים	-	2,000	4,100
לקוחות	11,000	9,800	7,000
מלאי	2,500	2,000	3,000
זיכיון	4,000	3,400	4,000
רכוש קבוע, נטו	4,000	3,400	4,000
מוניטין	3,000	-	-
ספקים	(1,500)	(3,100)	(1,200)
הלוואות לזמן ארוך	(5,000)	(5,000)	(5,000)
התחייבות מסים נדחים	(2,000)	(1,700)	(2,000)

נדרש ב':

להלן יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה כפי שהופיעו בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום:

30 ביוני 2017	(2,160)
31 בדצמבר 2017	(2,780)

נדרש ג':

IFRIC 17:

נתון כי לחברה מספר רב של בעלי מניות וכי לא ניתן לזהות צד או צדדים אשר שולטים בחברה. כמו כן, ביום 30 ביוני 2016 הכריזה החברה על חלוקת מלוא השקעתה באלישע כדיבידנד לבעלי מניותיה באופן יחסי להחזקותיהם בחברה.

- בהתאם ל- IFRIC 17, חלוקה לבעלים של נכסים שאינם מזומן, נקבע כי:
- (1) הפרשנות דנה רק בטיפול החשבונאי של הישות שמבצעת חלוקה של נכס שאינו מזומן.
 - (2) פרשנות זו חלה רק על חלוקות שבהן כל הבעלים של אותה קבוצה של מכשירים הוניים מטופלים באופן שווה.
 - (3) הפרשנות לא חלה על חלוקה של נכס שאינו מזומן, אשר בסופו של דבר נשלט על ידי אותו צד או צדדים לפני ולאחר החלוקה.
 - (4) פרשנות זו אינה חלה כאשר ישות מחלקת חלק מזכויות הבעלות שלה בחברה בת אך שומרת על השליטה בחברה הבת.
- [ראה סעיפים 3-8 ל- IFRIC 17].

לפיכך, IFRIC 17 חל על החברה במועד הכרזת הדיבידנד (31 בדצמבר 2017).

עמדה מוסכמת בהתאם ל- IFRIC 17:

מתי להכיר דיבידנד לשלם:

בהתאם לסעיף 10 ל- IFRIC 17 נקבע כי ההתחייבות לשלם דיבידנד תוכר כאשר הדיבידנד אושר כראוי ולא נתון עוד לשיקול דעת החברה. בהתאם לנתוני השאלה- ביום 31 בדצמבר 2017 (דהיינו, במועד שבו הוכרז הדיבידנד).

מדידה של דיבידנד לשלם:

בהתאם לסעיף 11 ל- IFRIC 17 נקבע כי: "ישות תמדוד את ההתחייבות לחלק נכסים שאינם מזומן כדיבידנד לבעליה לפי השווי ההוגן של הנכסים לחלוקה".

בהתאם לסעיף 13 ל- IFRIC 17 נקבע כי: "בסוף כל תקופת דיווח ובמועד הסילוק, הישות תסקור ותתאים את הערך בספרים של הדיבידנד לשלם, ושינויים כלשהם בערך בספרים של הדיבידנד לשלם יוכרו בהון כתיאומים לסכום החלוקה".

הטיפול החשבונאי בהפרש בין הערך בספרים של הנכסים שחולקו לבין הערך בספרים של הדיבידנד לשלם כאשר ישות מסלקת את הדיבידנד לשלם:

בהתאם לסעיף 14 ל- IFRIC 17 נקבע כי: "כאשר ישות מסלקת את הדיבידנד לשלם, עליה להכיר בהפרש, אם קיים, בין הערך בספרים של הנכסים שחולקו לבין הערך בספרים של הדיבידנד לשלם ברווח או הפסד".

31 בדצמבר 2017 - הכרזה על דיבידנד:

ח' עודפים- $15,850 \times 80\% = 12,680$

ז' דיבידנד לשלם- $15,850 \times 80\% = 12,680$

יתרת דיבידנד לשלם ערב החלוקה (ביום 15 בינואר 2018):

12,680

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

15 בינואר 2018 - חלוקת הדיבידנד בפועל:

15,850 × 80% = 12,680	ח' דיבידנד לשלם-
13,900 × 20% = 2,780	ח' זכויות שאינן מקנות שליטה-
1,200	ח' ספקים-
5,000	ח' הלוואות לזמן ארוך-
2,000	ח' התחייבות מסים נדחים-
4,100	ז' מזומנים-
7,000	ז' לקוחות-
3,000	ז' מלאי-
4,000	ז' זיכיון-
4,000	ז' רכוש קבוע, נטו-
1,560	ז' רווח PN -

נדרש ד':

במקרה זה למעשה נדרשים אנו לבדוק ירידת ערך רק ביום 31 בדצמבר 2017 כדלהלן:

31 בדצמבר 2017:

ערך בספרים:

		4,100	מזומנים-
		7,000	לקוחות-
		3,000	מלאי-
		4,000	זיכיון-
		4,000	רכוש קבוע, נטו-
		(1,200)	ספקים-
		(5,000)	הלוואות לזמן ארוך-
(1,000)	+	(1,000)	= (2,000) התחייבות מסים נדחים-
בגין רכוש קבוע		בגין זיכיון	
		13,900	סה"כ נכסים מזוהים, נטו-
		3,750	מוניטין (מגולם)-
		17,650	סה"כ-

בחינת ירידת ערך:

	17,650	ערך בספרים-
	(1,900)	ירידת ערך-
$15,850 - 100 =$	<u>15,750</u>	שווי הוגן, נטו-

הקצאת ירידת ערך:

<u>סעיף</u>	<u>ערך בספרים</u>	<u>ירידת ערך</u>	<u>בנטו</u>
מזומנים	4,100	-	4,100
לקוחות	7,000	-	7,000
מלאי	3,000	-	3,000
זיכיון	4,000	-	4,000
רכוש קבוע, נטו	4,000	-	4,000
ספקים	(1,200)	-	(1,200)
הלוואות לזמן ארוך	(5,000)	-	(5,000)
התחייבויות מסים נדחים	(2,000)	-	(2,000)
סה"כ נכסים מזוהים, נטו	13,900	-	13,900
מוניטין (מגולם)	3,750	(1,900)	1,850
סה"כ	17,650	(1,900)	15,750

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

יתקבל פתרון לפיו נרשם כי כל היתרות שחושבו נותרו ללא שינוי, למעט המוניטין שהופחת בגין ירידת הערך.

להלן היתרות:

4,000	זיכיון-
4,000	רכוש קבוע, נטו-
(2,000)	התחייבות מסים נדחים (לא נדרש)-
$1,850 \times 80\% = 1,480$	מוניטין-

הערה: בהתאם לסעיף 8 ל- IFRIC 10 דיווח כספי לתקופת ביניים וירידת ערך, נקבע כי: "ישות לא תבטל הפסד מירידת ערך שהוכר בתקופת ביניים קודמת בקשר למוניטין".

פתרון שאלה מספר 3- דיווח כספי לתקופות ביניים (כולל IAS 8 ו- IAS 19) -12.5%

הפניות:

תקן חשבונאות בינלאומי 8- "מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות".
 תקן חשבונאות בינלאומי 19- "הטבות עובד".
 תקן דיווח כספי בינלאומי 5- "נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו".
 תקן חשבונאות בינלאומי 39- "מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה".
 תקן חשבונאות בינלאומי 33- "רווח למניה".

<u>שישה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016</u>	<u>ביאור</u>	
(58)	1	תיקון תוצאות פעילות מופסקת, נטו בגין תכנית הטבה מוגדרת
(58)	2	תיקון הוצאות הנהל"כ בגין טעות בארנונה
(15)	2	תיקון הוצאות מס בגין טעות בארנונה
-	3	שינוי שיטת הפרשה לחומ"ס
75	1	תיקון רווח כולל אחר, נטו בגין פעילות מופסקת
(348)	2	תיקון יתרת פתיחה עודפים בגין ארנונה
(87)	2	תיקון יתרת פתיחה זשמי"ש בגין ארנונה
	4	תיקון רווח למניה

שלב א- בחינת האירועים והשלכותיהם על הדוחות הנדרשים:

ככל וימצא כי נפלה טעות, ולאור העובדה כי מדובר בטעות מהותית (ראה נתון מס' 5) יש לתקן את הטעות בדרך של הצגה מחדש של מספרי ההשוואה לתקופות קודמות מוצגות שבהן ארעה הטעות (ראה סעיף 42 ל- IAS 8). לפיכך יש להציג מחדש את דוחות רווח או הפסד (לרבות נתוני רווח למניה) ואת הדוחות על השינויים בהון לאותן תקופות.

(1) ביאור 1- תיקון טעות במגזר התחזוקה- תוצאות פעילות מופסקת:

בהתאם לנתון 1 לא עודכנה בטעות ההתחייבות נטו לתוכנית ההטבה המוגדרת. מימוש מגזר פעילות התחזוקה עומד בקריטריונים להצגתו כפעילות מופסקת בדוחותיה הכספיים של החברה (ראה סעיפים 31 ו- 32 ל- IFRS 5), לכן התיקון לדוחות רווח או הפסד יסווג לסעיף תוצאות מפעילות שהופסקה נטו.

הערה: היות והטעות מתייחסת לשנת 2016 בלבד אין השפעה על יתרות הפתיחה של רכיבי ההון ליום 31 בדצמבר 2015.

בדוחות החברה שהוצגו לא נכללו העלויות של תכנית הטבה מוגדרת היות וכאמור לא עודכנה ההתחייבות נטו לתכנית הטבה מוגדרת. בהתאם לסעיף 57 ל- IAS 19, רכיבים של עלות הטבה מוגדרת מוכרים כדלהלן: עלות השירות (שוטף ועבר) נזקפת לרווח או הפסד; ריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו נזקפת לרווח או הפסד; מדידה מחדש של ההתחייבות (הנכס) נטו נזקפת לרווח כולל אחר.

א- חילוף שיעור ההיוון:

לצרכי חישוב הרכיבים של עלות ההטבה המוגדרת יש לחשב את ערך ההתחייבות ברוטו של ההטבה המוגדרת לימים- 30 ביוני 2016 ו- 31 בדצמבר 2016, ולשם כך יש לחלץ מנתוני השאלה את שיעור ההיוון (שאינו נתון).

IAS 19 קובע בסעיף 57(ד) כי: קביעת המדידות מחדש של ההתחייבות (הנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת, אשר יוכרו ברווח כולל אחר, כולל: (1) רווחים והפסדים אקטואריים; (2) תשואה על נכסי התוכנית, למעט סכומים שנכללו בריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת; וכן (3) שינוי כלשהו בהשפעה של תקרת הנכס, למעט סכומים שנכללו בריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו בגין תכנית הטבה מוגדרת.

לפיכך, הסכום שחושב על ידי החשב בסך 235 אלפי ש"ח נובע אך ורק מהתשואה על נכסי התוכנית (למעט סכומים שנכללו בריבית נטו) שהרי נתון כי אין כל שינוי בהנחות האקטואריות או תיאומים בגין ניסיון העבר,

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

משמע אין רווחים או הפסדים אקטואריים, ואין שינוי כלשהו בהשפעה על תקרת הנכס שהרי אין עודף בתוכנית להטבה מוגדרת (סעיף 64 ל-19 IAS). לפיכך:

באלפי ש"ח	
90	הטבה שנתית לעובד
10	מספר עובדים
900	סה"כ הטבה שנתית
$=10 \times 90$	

מעגל נכסי התוכנית לשנת 2016:

יתרת פתיחה	5,300	נתון
הטבות ששולמו	(900)	חושב
הפקדות	-	נתון
סה"כ תשואה על נכסי התוכנית	500	P.N
יתרת סגירה	4,900	נתון

סה"כ תשואה על נכסי התוכנית	500	חושב
תשואה "עודפת" על נכסי התוכנית	235	נתון
מיוחס להכנסות ריבית על נכסי התוכנית	265	P.N

את שיעור ההיוון נחלץ באחת מהחלופות הבאות:

i. הכנסות ריבית על נכסי התוכנית (סעיף 125 ל-19 IAS):

$$5,300 \times r = 265 \Rightarrow r = 5\%$$

ii. תשואה על נכסי התוכנית למעט סכומים שנכללו בריבית נטו (סעיף 57(ד) ל-19 IAS):

$$4,900 - [5,300 \times (1 + r) - 900] = 235 \quad r = 5\%$$

ב- חישוב הערך ההתחייבתי ברוטו בגין תכנית ההטבה המוגדרת לתאריכי המאזן:

pmt =	900	ליום 31.12.15
N = 79-66 =	13	
r =	5%	
P.V =	(8,454)	

$$8,454 \times (1.05)^{\frac{6}{12}} = (8,663) \quad \text{ליום 30.6.16}$$

ג- חישוב רכיבי עלות הטבה מוגדרת לשישה חודשים שנסתיימו ביום 30 ביוני 2016:

נכסי התוכנית:

יתרת פתיחה	5,300	נתון
הכנסות ריבית	131	$5,300 \times \left((1.05)^{\frac{6}{12}} - 1 \right) = 131$
הטבות ששולמו	-	נתון
הפקדות	-	נתון
מדירות מחדש	100	P.N
יתרת סגירה	5,531	נתון

התחייבויות:

יתרת פתיחה	(8,454)	חושב
עלות ריבית	(209)	P.N
הטבות ששולמו	-	נתון
עלות שירות שוטף	-	נתון
מדירות מחדש	-	נתון
יתרת סגירה	(8,663)	חושב

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

התיקונים הנדרשים :

	ברוטו		נטו (בניכוי מס)		
לרווח והפסד :		$(78) \times (1 - 25\%) =$	(58)	ריבית נטו על ההתחייבות	
				עלויות שירות (שוטף ועבר)	
	0		0		
סה"כ :	(78)		(58)		

	ברוטו		נטו (בניכוי מס)		
סה"כ לרווח כולל אחר :	100	$100 \times (1 - 25\%) =$	75	מדידות מחדש	

תיקון הפסד מפעילות מופסקת :

היות ומגזר הפעילות מקיים את הגדרת פעילויות שהופסקו (ראה סעיף 32 לתקון דיווח כספי בינלאומי 5- "נכסים לא שוטפים מוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו").

לשישה חודשים 30.6.16

לפני	(79)
תיקון	(58)
אחרי	(137)

(2) ביאור 2- תיקון טעות בגין חיובי ארנונה :

תשלום הארנונה (בחברה שעיסוקה בנדל"ן) שלא נרשם מהווה טעות חשבונאית ומקיים את ההגדרה ב- IAS 8. יש לתקן דוחות כספיים לתקופות קודמות, תוך הבחנה בין שנת 2016 שאנו נדרשים להציג כמספרי השוואה, לבין שנים קודמות. כמו כן יש לחייב את יתרת הזשמ"ש בגין חלקו בטעות.

סה"כ החיוב לשנים 2011-2016 הינו 696 אלפי ש"ח, לפיכך :

סה"כ תקופות	6
סה"כ חיוב ארנונה לכל התקופות	(696)
חיוב ארנונה לשנה	(116)

יתרות פתיחה :

$696 \times \frac{5}{6} \times (1 - 25\%) \times 80\% =$	348	תיקון יתרת פתיחה עודפים
$(4,915) - 348 =$	(4,567)	יתרת פתיחה עודפים מתוקנת
$696 \times \frac{5}{6} \times (1 - 25\%) \times 20\% =$	87	תיקון יתרת פתיחה זשמ"ש
$(17,847) - 87 =$	(17,760)	יתרת פתיחה זשמ"ש מתוקנת
		<u>לשישה חודשים 30.6.16 :</u>
$116 \times \frac{6}{12} =$	(58)	תיקון הרווח ברוטו
$58 \times 25\% =$	(15)	תיקון הוצאות מס
$58 \times (1 - 25\%) =$	(43)	תיקון הרווח נטו (בניכוי המס)
$43 \times 20\% =$	(9)	חלק הזשמ"ש בתיקון

תיקון סעיף הוצאות הנהלה וכלליות :

לשישה חודשים 30.6.16

לפני	(345)
תיקון	(58)
אחרי	(403)

תיקון סעיף מיסים על הכנסה:

לשישה חודשים 30.6.16	
120	לפני
(15)	תיקון
<u>106</u>	אחרי

(3) ביאור 3- שינוי בשיטת הפרשה לחובות מסופקים:

ראה סעיפים 58 ו-64 ל- IAS 39. ראה סיפא של סעיף א89 ל- IAS 39.

מנתוני השאלה עולה כי החברה יישמה באופן נאות את המלצות IAS 39 בנושא (סמנכ"ל הכספים ורואי החשבון של החברה היו בדעה שלא נפלה טעות במתודולוגיה ובאומדנים שבוצעו בעבר). לפיכך במקרה הנדון מדובר בעדכון אומדן ולא בתיקון טעות באומדן. (ראה גם הגדרת שינוי אומדן ב- IAS 8 וסעיף 32 ל- IAS 8).

נדגיש כי שינוי המדיניות בחישוב ההפרשה אינו בגדר שינוי במדיניות החשבונאית אלא שינוי בשיטת האמידה של החובות המסופקים, דהיינו שינוי אומדן (ראה סעיף 35 ל- IAS 8). שינוי אומדן חשבונאי יטופל בדרך של מכאן ולהבא, לפיכך לשינוי שיטת ההפרשה לחובות מסופקים אין השפעה על דוחות כספיים לתקופות קודמות.

(4) ביאור 4- רווח למניה:

בהתאם לנתון 4 לא הובא בחשבון בטעות קיומם של מניות בכורה צוברות בחישוב הרווח למניה. ראה סעיף 12 ל- IAS 33. לאור העובדה כי אין שינוי בכמות המניות ניתן לחלץ את הרווח מפעילויות נמשכות המיוחס לבעלי מניות חברת האם (לפני תיקונו) על פי הרווח הבסיסי למניה מפעילויות נמשכות:

$$\frac{x}{150} = 8.57 \quad x = 1,285 \quad \text{לשישה חודשים 30.6.16}$$

הערה: ישנן דרכים חלופיות לחישוב הרווח למניה המתוקן.

תיקון הרווח לתקופה של שישה חודשים 30.6.16:

	כמות מניות	רווח מפעילות נמשכת	הפסד מפעילות מופסקת	סה"כ	
נתון	150	1,285	(79)	1,206	
תיקון בגין תכנית הטבה מוגדרת	-	-	(58)	(58)	
תיקון בגין ארנונה	-	(35)	-	(35)	$43 \times 80\% =$
דיבידנד למב"כ *	-	(25)	-	(25)	$1M \times 5\% \times \frac{6}{12} =$
מתוקן	150	1,225	(137)	1,088	

* יתקבל פתרון שינוי ריבית דריבית.

תיקון הרווח למניה:

	ל- 6 חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016	
$\frac{1,225}{150} =$	8.17	רווח נקי בסיסי מפעילויות נמשכות
$\frac{(137)}{150} =$	(0.91)	הפסד בסיסי מפעילות שהופסקה
$\frac{1,088}{150} =$	7.26	סך הכל רווח נקי (הפסד) בסיסי

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

תיקון רווח בת :

שחזור רווח שלמה (בת) דרך הרווח לזשמי"ש :

לשישה חודשים- $218 \div 20\% = 1,090$

לשישה חודשים 30.6.16

לפני	1,090
תיקון	(43)
אחרי	1,047

רווח מתוקן לזשמי"ש :

לשישה חודשים- $1,047 \times 20\% = 209$

שלב ב- הצגת הדוחות הכספיים המתוקנים :

להלן הדוח על הרווח או ההפסד המאוחד של החברה לתקופה של שישה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016 כפי שיוצגו כמספרי השוואה בדוחות הכספיים ביניים מאוחדים של החברה ליום 30 ביוני 2017 :

<u>ל- 6 חודשים שהסתיימו ביום</u>	<u>ביאור</u>	
<u>30 ביוני 2016 (*)</u>		
3,041		הכנסות מהשכרת מבנים
970		הוצאות הפעלת נכסים להשכרה
2,071		הכנסה תפעולית נטו מהשכרת מבנים
480		עליית ערך נדל"ן להשקעה ונדל"ן להשקעה בפיתוח, נטו
(403)	2	הוצאות הנחלה וכלליות
7		הכנסות אחרות
(503)		הוצאות אחרות
85		חלק החברה ברווחי חברות המטופלות בשיטת השווי המאזני, נטו
1,737		<u>רווח תפעולי</u>
(875)		הוצאות מימון
703		הכנסות מימון
1,565		<u>רווח לפני מיסים על הכנסה</u>
105	2	מיסים על הכנסה
1,460		רווח נקי מפעילויות נמשכות
(137)	1	הפסד מפעילות שהופסקה, נטו
1,323		<u>רווח נקי</u>
		מיוחס ל :
1,114		בעלי מניות החברה
209		זכויות שאינן מקנות שליטה
1,323		סה"כ
ל- 6 חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2016 (*)	4	רווח נקי (הפסד) למניה המיוחס לבעלי מניות החברה (בש"ח) :
8.17		רווח נקי בסיסי מפעילויות נמשכות
(0.91)		הפסד בסיסי מפעילות שהופסקה
7.26		סך הכל רווח נקי (הפסד) בסיסי

(*) הוצג מחדש

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

להלן דוח על השינויים בהון המאוחד של החברה לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2016 כפי שיוצגו כמספרי השוואה בדוחות הכספיים ביניים מאוחדים של החברה ליום 30 ביוני 2017:

סה"כ הון (*)	זכויות שאינן מקנות שליטה (להלן - "זשמ"ש") (*)	סה"כ (*)	קרן הון מדידה מחדש- תכנית הטבה מוגדרת (*)	יתרת רווח (*)	מניות בכורה	פרמיה על מניות	הון מניות	
באלפי ש"ח								
27,888	17,760	10,128	-	4,567	1,000	4,411	150	יתרה ליום 1 בינואר 2016
1,323	209	1,114	-	1,114	-	-	-	רווח (הפסד) נקי
75	-	75	75	-	-	-	-	רווח (הפסד) כולל אחר
1,398	209	1,189	75	1,114	-	-	-	סה"כ רווח (הפסד) כולל
(669)	(669)	-	-	-	-	-	-	דיבידנד לזשמ"ש
28,617	17,300	11,317	75	5,681	1,000	4,411	150	יתרה ליום 30 ביוני 2016

(*) הוצג מחדש

חלק ב' - 50%

פתרון שאלה מספר 4- דוח על תזרימי מזומנים - 15%:

נדרש א-

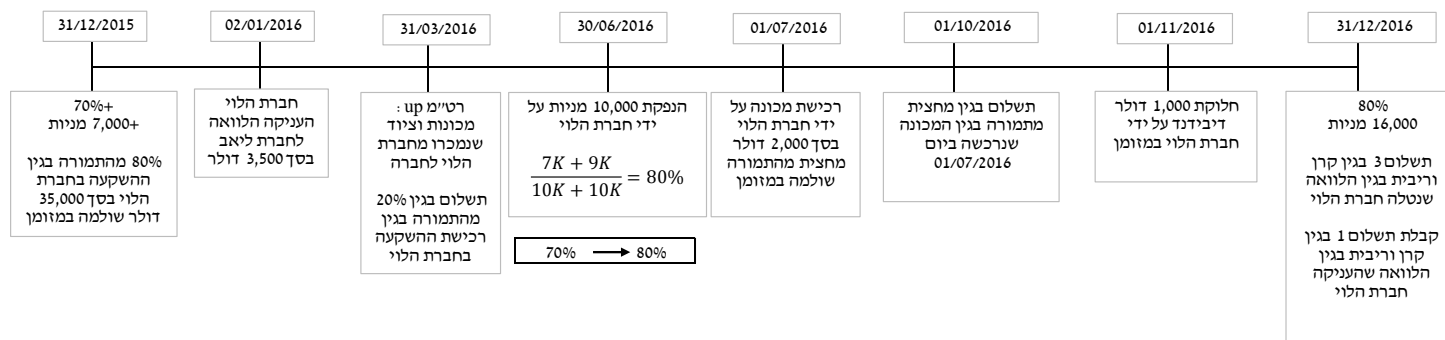
תזרימי מזומנים מפעילות השקעה:

<u>באור 1</u> (11,200)	+	<u>באור 8</u> (15,000)	=	(26,200)	מתן הלוואות
<u>באור 1</u> 7,000	+	<u>באור 8</u> 5,000	=	12,000	גביית הלוואות שניתנו
<u>באור 1</u> 1,400	+	<u>באור 8</u> 1,500	=	2,900	ריביות שהתקבלו בגין הלוואות שניתנו
<u>באור 3</u> (3,500)	+	<u>באור 3</u> (3,600)	+	<u>באור 6</u> (50,000)	= (57,100) השקעות ברכוש קבוע
		<u>באור 4</u> (25,200)	=	(25,200)	תשלום בגין ההשקעה בחברת הלוי
		<u>באור 7</u> (30,000)	=	(30,000)	השקעה בניירות ערך זמינים למכירה
		<u>באור 7</u> 15,000	=	15,000	דיבידנד שהתקבל מחברה מוחזקת
		<u>באור 6</u> 40,000	=	40,000	שחרור פיקדון/ פקיעת שעבוד על פיקדון בגין השקעה ברכוש קבוע
		<u>באור 6</u> 8,500	=	8,500	קבלת החזר מע"מ בגין השקעות ברכוש קבוע
		<u>באור 6</u> 160,100	=	160,100	תמורה ממכירת רכוש קבוע
				<u>100,000</u>	מזומנים נטו שנבעו מפעילות השקעה

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

חברת הלוי:

נתון 1- חברת הלוי:



באור 1- הלוואה שניתנה על ידי חברת הלוי:

תאריך	מהות	\$	שער חליפין	₪
31/12/2015	יתרת פתיחה	-	ל"ר	-
02/01/2016	מתן הלוואה	3,500	3.2	11,200
31/12/2016	גביה 1 בגין קרן	(1,750)	4	(7,000)
31/12/2016	גביה 1 בגין ריבית	(350)	4	(1,400)
שנת 2016	הכנסות מימון לשנת 2016	350	3.6	1,260
שנת 2016	קרן הפרשי תרגום מאזנית בגין ההלוואה	-	ל"ר	2,940
31/12/2016	יתרת סגירה	1,750	4	7,000

בהתאם לנתון 5(א) העניקה חברת הלוי בינואר 2016 הלוואה לחברת ליאב בסך 3,500 דולר. ובהתאם לתנאי ההלוואה, ביום 31 בדצמבר 2016 קיבלה חברת הלוי 1,750 דולר במזומן בגין הקרן, ו- 350 דולר במזומן בגין הריבית.

הערות:

- (א) בהתאם לסעיף 26 ל- IAS 7, נקבע כי: "תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ יתורגמו לפי שער החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ בתאריכים של תזרימי המזומנים".
- (ב) חברת הלוי סיווגה את הריבית שהתקבלה במסגרת תזרים מזומנים מפעילות שוטפת אך בדוח על תזרימי המזומנים המאוחד של החברה הריבית שהתקבלה תסווג במסגרת תזרימי המזומנים מפעילות השקעה, בהתאם למדיניות החשבונאית של החברה ראה סעיף 6(ה) (מדיניות חשבונאית אחידה).

באור 2- מכירת רכוש קבוע לחברה:

בהתאם לנתון 5(ב), ביום 31 במרץ 2016 מכרה חברת הלוי מכונות וציוד לחברה תמורת 1,750 דולר במזומן. בדוח על תזרימי המזומנים של חברת הלוי לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 נרשמה התמורה בגין המכירה האמורה במסגרת תזרים מזומנים לפעילות השקעה.

יחד עם זאת, בדוח על תזרימי המזומנים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 לא תירשם העסקה האמורה במסגרת תזרים מזומנים לפעילות השקעה, מכיוון שמבחינת הדוח המאוחד לא בוצעה השקעה ברכוש קבוע, אלא שהרכוש הקבוע נותר במסגרת הקבוצה.

אולם, במועד העסקה, המזומן ששולם על ידי החברה הפך להיות מזומן המוחזק במטבע חוץ ואילו הרכוש הקבוע שעד למועד העסקה נמדד במסגרת פעילות החוץ של החברה (דהיינו, כמטבע הצגה), עבר להיות נכס

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

של החברה ומאותו מועד נמדד בהתאם למטבע הפעילות של החברה, לפיכך לעסקה האמורה תהיה השפעה על המזומנים המוחזקים במטבע חוץ.

באור 3- השקעות ברכוש קבוע בחברת הלוי:

תאריך	מהות	\$	שער חליפין	₪	פעילות השקעה
01/07/2016	תשלום 1 בגין השקעה ברכוש קבוע	1,000	3.5	3,500	פעילות השקעה
01/10/2016	תשלום 2 בגין השקעה ברכוש קבוע	1,000	3.6	3,600	פעילות השקעה

בהתאם לנתון 5(ד), רכשה חברת הלוי ביום 1 ביולי 2016 מכונה בעלות של 2,000 דולר, אשר מחצית מתמורה בגין המכונה שולמה במזומן ומחצית שולמה ביום 1 באוקטובר 2016 (תנאי אשראי רגילים).

באור 4- תשלום בגין ההשקעה בחברת הלוי:

תאריך	מהות	\$	שער חליפין	₪	פעילות השקעה
31/03/2016	תשלום בגין 20% מהתמורה בגין ההשקעה בחברת הלוי	7,000	$35,000 \times 20\% =$	3.6	25,200

באור 5- הלוואה שניטלה על ידי חברת הלוי:

31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014	
1,000	1,000	1,000	1,000	קרן (\$)
100	200	300	400	ריבית (\$)
1,100	1,200	1,300	1,400	סה"כ (\$)

החברה:

באור 6- נתון 2- רכוש קבוע:

סעיף א-

01/07/2016- מכירת רכוש קבוע:

ח' מזומן	160,100	פעילות השקעה
ז' מכונות וציוד	114,900	
ז' רווח הון PN	45,200	פעילות שוטפת

בהתאם לנתון 2(א) מכרה החברה מכונות וציוד תמורת 160,100 ₪ במזומן.

סעיף ב-

01/11/2015- רכישת רכוש קבוע באשראי:

ח' ריהוט משרדי	50,000
ז' זכאים	50,000

15/12/2015- תשלום מע"מ בגין רכישת הריהוט המשרדי:

ח' מע"מ תשומות (חייבים)	$50,000 \times 17\% =$	8,500
ז' מזומן		8,500

01/01/2016- תשלום:

ח' זכאים	50,000	פעילות השקעה
ז' מזומן	50,000	

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

בהתאם לנתון 2(ב) רכשה החברה ביום 1 בנובמבר 2015 ריהוט משרדי באשראי, אשר התמורה בגינו שולמה במלואה ביום 1 בינואר 2016.

בשנת 2015, סווגה העסקה כפעילות שאינה במזומן ולפיכך לא נכללה במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים של החברה לשנת 2015 וניתן גילוי לעסקה האמורה.

בתחילת שנת 2016 שולם 50,000 ₪ במזומן.

לאור העובדה שהתשלום לחברת המרהט בע"מ בוצע בסמוך למועד הרכישה (תנאי האשראי הינם רגילים), העסקה תסווג כפעילות השקעה בשנת 2016.

פקיעת הפיקדון:

ח' מזומן 40,000 פעילות השקעה
ז' פיקדון לזמן קצר 40,000

הפיקדון שהופקד בשנת 2015 ושועבד לטובת חברת המרהט בע"מ אינו מהווה חלק מהמזומנים ושווי המזומנים היות והם אינם ניתנים לשימוש מידי ולפי דרישה, לפיכך בשנת 2015, סכומים אלה, לא הוצגו במסגרת סעיף מזומנים ושווי מזומנים, אלא שהם הוצגו במסגרת סעיף חייבים ויתרות חובה.

בשנת 2016, לאחר שהשעבוד הוסר, הפיקדון נפרע במזומן ויסווג לפעילות השקעה.

יש לקבל (גם אם בדוחק) פתרון שיניח שהפיקדון "הועבר" לחברת המרהט בע"מ באופן מהותי כבר בשנת 2015, לפיכך בשנת 2016 יש להציג במסגרת פעילות השקעה רק את תוספת המזומן של 10,000 ₪.

$$50,000 - 40,000 = 10,000$$

01/01/2016 - החזר המע"מ בגין הריהוט המשרדי:

ח' מזומן 8,500 פעילות השקעה
ז' מע"מ תשומות (חייבים) 8,500

כאנלוגיה לאמור בסעיף 36 ל- IAS 7 (סעיף זה דן על תזרימי מזומנים הנובעים ממסים על הכנסה ומע"מ אינו עומד בהגדרה זו), אשר קובע כי: "כאשר מעשי לזהות את תזרים המזומנים בגין המס עם עסקה בודדת היוצרת תזרימי מזומנים המסווגים כפעילויות השקעה או פעילויות מימון, תזרים המזומנים בגין המס יסווג כפעילות השקעה או כפעילות מימון כפי שראוי".

יש לקבל פתרון מנומק אשר כלל את החזר המע"מ במסגרת תזרים מזומנים מפעילות שוטפת.

באור 7- נתון 3- השקעה בחברת קורל:

מעגל השקעה בחברת קורל:

31/12/2015	יתרת פתיחה	-	
01/01/2016	רכישה	30,000	$1,500 \times 20 =$
שערוך 2016 -	PN	15,000	העברות
31/12/2016	יתרת סגירה	45,000	$1,500 \times 30 =$

מעגל קרן הון ניירות ערך זמינים למכירה (לא נדרש):

31/12/2015	יתרת פתיחה	-
שערוך 2016 -	PN	(15,000)
31/12/2016	יתרת סגירה	(15,000)

דיבידנד שהתקבל:

ח' מזומן 15,000 $100,000 \times 15\%$

=

ז' הכנסות 15,000 $100,000 \times 15\%$ פעילות השקעה ונטרול מפעילות שוטפת (לא נדרש)

= דיבידנד

בהתאם לנתון 3(א) רכשה החברה מניות חברת קורל תמורת 30,000 ₪ במזומן.

בהתאם לנתון 3(ב) קיבלה החברה דיבידנד בסך 15,000 ₪ $(15\% \times 100,000)$ במזומן.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

הדיבידנד שהתקבל יסווג במסגרת פעילות השקעה בהתאם למדיניות החשבונאית אשר אומצה על ידי החברה (ראה נתון 6(ה)).

באור 8- נתון 4- השקעות אחרות ויתרות חובה:

<u>תאריך</u>	<u>קרן</u>	<u>ריבית</u>	<u>סה"כ</u>
31/12/2016	5,000	1,500	6,500
31/12/2017	5,000	1,000	6,000
31/12/2018	5,000	500	5,500

מעגל הלוואה שניתנה:

31/12/2015 - יתרת פתיחה	-
01/01/2016 - מתן הלוואה	15,000
31/12/2016 - פירעון 1 בגין הקרן	(5,000)
31/12/2016 - פירעון 1 בגין הריבית	(1,500)
הכנסות מימון לשנת 2016	1,500
31/12/2016 - יתרת סגירה	10,000

בהתאם לנתון 4 החברה העניקה הלוואה לצד ג' בסך 15,000 ₪ במזומן בתחילת שנת 2016. בהתאם לתנאי הלוואה, ביום 31 בדצמבר 2016 קיבלה החברה 5,000 ₪ במזומן בגין קרן הלוואה ו- 1,500 ₪ במזומן בגין ריבית. התקבולים במזומן בגין הקרן והריבית יסווגו כתזרימי מזומנים מפעילות השקעה (לעניין הריבית שהתקבלה, ראה נתון 6(ה) בדבר המדיניות החשבונאית אשר אומצה על ידי החברה).

נדרש ב-

ראה סעיף 28 ל- IAS 7.

ברמה הפרקטית, יש לחשב את השינויים בשערי החליפין בגין יתרת המזומנים ושווי המזומנים המוחזקים במטבע חוץ לאורך כל שנת 2016, כדלהלן:

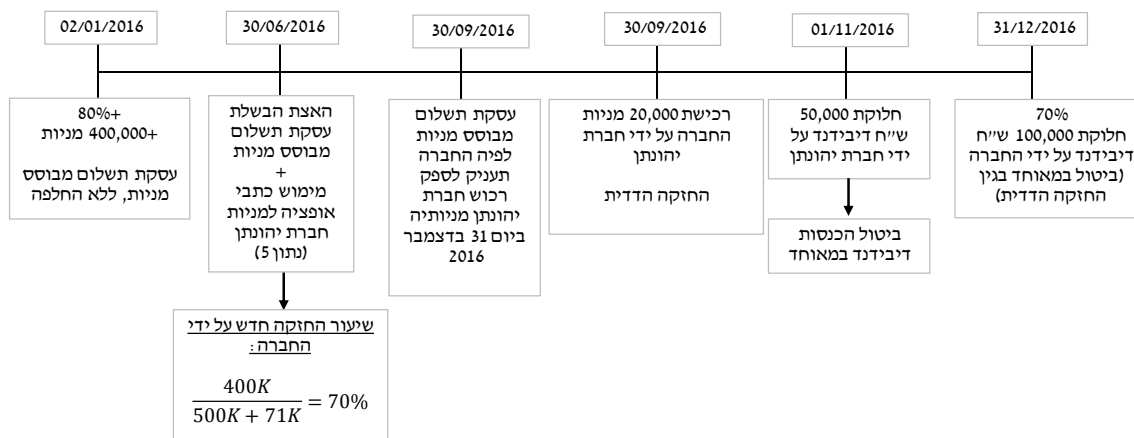
חישוב והצגה של ההשפעה של השינוי בשערי החליפין על המזומנים ושווי המזומנים המוחזקים במטבע חוץ:

מעגל מזומנים ושווי מזומנים - חברת הלוי:

<u>תאריך</u>	<u>מהות</u>	<u>₪</u>	<u>שער חליפין</u>	<u>₪</u>
31/12/2015	יתרת פתיחה	35,000	3.2	112,000
02/01/2016	מתן הלוואה	(3,500)	3.2	(11,200)
31/03/2016	מכירת מכונות וציוד לחברה	1,750	3.6	6,300
30/06/2016	הנפקת מניות	15,000	3.5	52,500
01/07/2016	רכישת רכוש קבוע- תשלום 1	(1,000)	3.5	(3,500)
01/10/2016	רכישת רכוש קבוע- תשלום 2	(1,000)	3.6	(3,600)
01/11/2016	חלוקת דיבידנד	(1,000)	3.8	(3,800)
31/12/2016	תשלום 3 בגין קרן וריבית בגין הלוואה שניטלה (באור 5)	(1,200)	4	(4,800)
31/12/2016	קבלת תשלום 1 בגין קרן וריבית בגין הלוואה שניתנה	2,100	4	8,400
שנת 2016	הפסד במזומן	(2,500)	3.6	(9,000)
שנת 2016	קרן הפרשי תרגום מזומנים	-	ל"ר	31,300
				PN=
31/12/2016	יתרת סגירה	43,650	4	174,600

פתרון שאלה מספר 5- דוחות כספיים מאוחדים - 20%:

נדרש א'- חברת שאול (החברה):



ביאור 1-

נתון 5- עסקת תשלום מבוסס מניות:

נרשם בספרי חברת יהונתן:

100 עובדים.

תקופת הבשלה- 3 שנים.

1,000 כתבי אופציה סדרה א'.

שווי הוגן כתב אופציה סדרה א' למועד הענקת המקורי- 2 ש"ח.

<u>30 ביוני 2016 (רגע לפני הענקת והמימוש)</u>	<u>31 בדצמבר 2015</u>	
$71 \times 1,000 \times 2 = 142,000$	$75 \times 1,000 \times 2 \times \frac{1}{3}$	הוצאה מצטברת
	$= 50,000$	
50,000	ל"ר	נרשם בתקופות קודמות
92,000	50,000	הוצאה מצטברת/ שוטפת

פקודות יומן:

<u>30 ביוני 2016 (רגע לפני הענקת והמימוש)</u>	<u>31 בדצמבר 2015</u>	
92,000	50,000	ח' הוצאות שכר-
92,000	50,000	ז' קרן תשלום מבוסס מניות-

מנקודת מבט המאוחד-

ראה סעיפים 30, ב26 ו- ב26 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (להלן: "IFRS 3").

ליום 2 בינואר 2016- מועד צירוף העסקים:

זכויות שאינן מקנות שליטה בגין תשלום מבוסס מניות (להלן: "זש"מ"ש ת.מ.מ.")-

$$75 \times 1,000 \times 4 \times \frac{1}{3} = 100,000$$

בתקופות עוקבות:

30 ביוני 2016 (רגע לפני הענקה

והמימוש)

$$71 \times 1,000 \times 4 = 284,000$$

100,000

184,000

הוצאה מצטברת
נרשם בתקופות
קודמות
הוצאה שוטפת

פקודות יומן במאוחד:

30 ביוני 2016 (רגע לפני הענקה

והמימוש)

184,000

184,000

ח' הוצאות שכר-
ז' זשמ"ש ת.מ.מ-

הערה:

נבחן אשר הניח כי התקופה שבין מועד צירוף העסקים, קרי החל מיום ה-2 בינואר 2016, ועד ליום 30 ביוני 2016 מהווה את תקופת המדידה בהתאם לסעיף 45 ל-IFRS 3, ובעקבות זאת חישב את הענקה לעובדים לפי 71 עובדים וחישב את המוניטין בהתאם לכמות העובדים דנן, יהיה זכאי למלוא הניקוד.

פקודות יומן לתיקון לצורך האיחוד:

30 ביוני 2016 (רגע לפני הענקה והמימוש)

$$184,000 - 92,000 =$$

92,000

92,000

184,000

ח' הוצאות שכר-
ח' קרן ת.מ.מ.
ז' זשמ"ש ת.מ.מ-

ביום 30 ביוני 2016- במועד האצת ההבשלה:

נרשם בספרי חברת יהונתן:

מימוש האופציות למניות חברת יהונתן:

	142,000	ח' קרן ת.מ.מ-
$71 \times 1,000 \times 1 =$	71,000	ח' מזומן-
$71 \times 1,000 =$	71,000	ז' הון מניות
	142,000	ז' פרמיה PN

ביאור 2-

נתון 4(א)(3)- מבנה המשרדים:

ראה סעיף 87ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, דוחות כספיים מאוחדים.

נתון כי חברת יהונתן מודדת את קבוצת הבניינים והקרקעות בהתאם למודל העלות, ואילו החברה מודדת את קבוצת הבניינים והקרקעות בהתאם למודל הערכה מחדש, ומעבירה את קרן הערכה מחדש לעודפים בעת מימוש הנכס. לפיכך, על החברה לבצע תיאומים לדוחות הכספיים של חברת יהונתן לצורך איחוד הדוחות הכספיים של הקבוצה, וזאת על מנת להבטיח התאמה עם המדיניות החשבונאית של הקבוצה. במסגרת הפתרון בחרנו לכלול את ההתאמה האמורה במסגרת טבלת עודפי העלות שהוכנה, בין היתר, לצורך תיקון הרווח הנקי והרווח הכולל האחר של חברת יהונתן וכן, לצורך התאמת הערך בספרים של הנכסים וההתחייבויות של חברת יהונתן כך שיימדדו בהתאם לערכם בדוחות הכספיים המאוחדים.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

בספרי חברת יהונתן:

מעגל הנכס:

סה"כ	קרקע	מבנה	
1,000,000	$1,000,000 \times 20\%$ = 200,000	$1,000,000 \times 80\%$ = 800,000	01/01/2016 - יתרה
(66,667)	-	$800,000 \times \frac{1}{6} \times \frac{6}{12}$ = (66,667)	פחת מחצית 1 לשנת 2016
933,333 (66,667)	200,000 -	733,333	30/06/2016 - יתרה
		$733,333 \times \frac{1}{5.5} \times \frac{6}{12}$ = (66,667)	פחת מחצית 2 לשנת 2016
866,666	200,000	666,666	31/12/2016 - יתרה

מנקודת מבט המאוחד:

מעגל הנכס:

סה"כ	קרקע	מבנה	
1,470,000	$1,470,000 \times 20\%$ = 294,000	$1,470,000 \times 80\%$ = 1,176,000	01/01/2016 - יתרה
(98,000)	-	$1,176,000 \times \frac{1}{6} \times \frac{6}{12}$ = (98,000)	פחת מחצית 1 לשנת 2016
-	-	-	שערוך מחצית 1 לשנת 2016
1,372,000	294,000	1,078,000	30/06/2016 - שווי הוגן
(98,000)	-	$1,078,000 \times \frac{1}{5.5} \times \frac{6}{12}$ = (98,000)	פחת מחצית 2 לשנת 2016
358,000	32,400	325,600	שערוך מחצית 2 לשנת 2016
1,632,000	$1,632,000 \times 20\%$ = 326,400	$1,632,000 \times 80\%$ = 1,305,600	31/12/2016 - יתרה

מסים נדחים בגין מבנה המשרדים:

ליום 1 בינואר 2016:

סה"כ	קרקע	מבנה	
1,470,000	294,000	1,176,000	ספרים (במאוחד)
1,000,000	200,000	800,000	מס הכנסה
470,000	94,000	376,000	הפרש זמני
25%	25%	25%	שיעור מס
(117,500)	(23,500)	(94,000)	התחייבות מסים נדחים

ליום 30 ביוני 2016:

סה"כ	קרקע	מבנה	
1,372,000	294,000	1,078,000	ספרים (במאוחד)
933,333	200,000	733,333	מס הכנסה
438,668	94,000	344,667	הפרש זמני
25%	25%	25%	שיעור מס
(109,667)	(23,500)	(86,167)	התחייבות מסים נדחים

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

ליום 31 בדצמבר 2016 :

סה"כ	קרקע	מבנה	
1,632,000	326,400	1,305,600	ספרים (במאוחד)
866,666	200,000	666,666	מס הכנסה
765,334	126,400	638,934	הפרש זמני
25%	25%	25%	שיעור מס
(191,333)	(31,600)	(159,733)	התחייבות מסים נדחים

מעגל קרן הערכה מחדש במאוחד :

-	01/01/2016 - יתרת פתיחה
-	שערוך מחצית 1 לשנת 2016
-	מס בגין שערוך מחצית 1 לשנת 2016
-	30/06/2016 - יתרה
(358,000)	שערוך מחצית 2 לשנת 2016
$(358,000) \times 25\% = 89,500$	מס בגין שערוך מחצית 2 לשנת 2016
(268,500)	31/12/2016 - יתרת סגירה

מעגל מסים נדחים בגין מבנה המשרדים (במאוחד):

(117,500)	01/01/2016 - יתרת פתיחה
-	<u>מחצית 1 לשנת 2016 :</u>
-	דרך ההון
$(98,000 - 66,667) \times 25\% = 7,833$	דרך רווח או הפסד
(109,667)	30/06/2016 - יתרה
-	<u>מחצית 2 לשנת 2016 :</u>
$358,000 \times 25\% = (89,500)$	דרך ההון
$(98,000 - 66,667) \times 25\% = 7,833$	דרך רווח או הפסד
(191,333)	31/12/2016 - יתרת סגירה

עודף עלות בגין מבנה משרדים :

מחצית 2 לשנת 2016			מחצית 1 לשנת 2016				
31/12/2016	דרך קרן הערכה מחדש	דרך רווח או הפסד	30/06/2016	דרך קרן הערכה מחדש	דרך רווח או הפסד	02/01/2016	סעיף
1,305,600 – 666,666 = 638,934	325,600	344,667 $\times \frac{1}{5.5} \times \frac{6}{12}$ = (31,333)	1,078K – 733,333 = 344,667	-	$376K \times \frac{1}{6}$ $\times \frac{6}{12}$ = (31,333)	1,176K – 800K = 376,000	מבנה
(159,734)	(81,400)	7,833	(86,167)	-	7,833	(94,000)	התחייבות מסים נדחים
326,400 – 200K = 126,400	32,400	-	294K – 200K = 94,000	-	-	294K – 200K = 94,000	קרקע
(31,600)	(8,100)	-	(23,500)	-	-	(23,500)	התחייבות מסים נדחים

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

ליום 2 בינואר 2016 - מועד צירוף העסקים:

שווי הוגן תמורה ששולמה-	2,000,000
שווי הוגן זכויות שאינן מקנות שליטה מניות (זשמ"ש מניות)-	$500,000 \times 20\% \times 5 = 500,000$
זכויות שאינן מקנות שליטה תשלום מבוסס מניות (זשמ"ש ת.מ.מ) ראה	100,000
באור 1-	
סה"כ עלות הצירוף	2,600,000
שווי הוגן נכסים מזוהים, נטו	2,487,500
מוניטין	112,500

שווי הוגן נכסים מזוהים, נטו:

הון חברת יהונתן ליום 2 בינואר 2016	2,000,000
עודפי עלות ליום 2 בינואר 2016	487,500
שווי הוגן נכסים מזוהים, נטו	2,487,500

ראה סעיף 32 ל- IFRS 3.

טבלת עודפי עלות:

<u>31/12/2016</u>	<u>מחצית 2 לשנת 2016</u>		<u>30/06/2016</u>	<u>מחצית 1 לשנת 2016</u>		<u>02/01/2016</u>	<u>סעיף</u>
	<u>דרך קרן</u> <u>הערכה</u> <u>מחדש</u>	<u>דרך רווח</u> <u>או הפסד</u>		<u>דרך קרן</u> <u>הערכה</u> <u>מחדש</u>	<u>דרך רווח</u> <u>או הפסד</u>		
120,000	-	$150K \times \frac{1}{2.5} \times \frac{6}{12} = (30,000)$	150,000	-	$180K \times \frac{1}{3} \times \frac{6}{12} = (30,000)$	$430K - 250K = 180,000$	מכונת ייצור
(30,000)	-	7,500	(37,500)	-	7,500	(45,000)	התחייבות מסים נדחים
							<u>מבנה משרדים (ביאור 2):</u>
$1,305,600 - 666,666 = 638,934$	325,600	$344,667 \times \frac{1}{5.5} \times \frac{6}{12} = (31,333)$	$1,078K - 733,333 = 344,667$	-	$376K \times \frac{1}{6} \times \frac{6}{12} = (31,333)$	$1,176K - 800K = 376,000$	מבנה
(159,734)	(81,400)	7,833	(86,167)	-	7,833	(94,000)	התחייבות מסים נדחים
$326,400 - 200K = 126,400$	32,400	-	$294K - 200K = 94,000$	-	-	$294K - 200K = 94,000$	קרקע
(31,600)	(8,100)	-	(23,500)	-	-	(23,500)	התחייבות מסים נדחים
664,000	268,500	(46,000)	441,500	-	(46,000)	487,500	סה"כ

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

הקצאת מוניטין בין הרוב לזשמ"ש:

מוניטין המוקצה לרוב-

$$\begin{array}{rcl} \text{שווי הוגן תמורה ששולמה} & 2,000,000 & \\ \text{חלקו בשווי הוגן נכסים מזוהים, נטו-} & 1,910,000 & \\ \text{מוניטין המוקצה לרוב-} & 90,000 & \\ (2,487,500 - 100,000) \times 80\% = & & \end{array}$$

מוניטין המוקצה לזשמ"ש מניות-

$$\begin{array}{rcl} \text{שווי הוגן זשמ"ש מניות-} & 500,000 & \\ \text{חלקו בשווי הוגן נכסים מזוהים, נטו-} & 477,500 & \\ \text{מוניטין המוקצה לזשמ"ש-} & 22,500 & \\ (2,487,500 - 100,000) \times 20\% = & & \end{array}$$

עודף עלות בגין חכירה תפעולית כאשר הנרכש הוא המחכיר (מתקן ייצור):

בהתאם לסעיף 42 ל- IFRS 3, נקבע כי: "במידת השווי ההוגן למועד הרכישה של נכס, כגון בניין או פטנט, הכפוף לחכירה תפעולית, שבה הנרכש הוא המחכיר, הרוכש יביא בחשבון את התנאים של החכירה. במילים אחרות, הרוכש לא מכיר בנכס נפרד או בהתחייבות נפרדת אם התנאים של חכירה תפעולית עדיפים או נחותים בהשוואה לתנאי שוק, כפי שסעיף 29 דורש עבור חכירות שבהן הנרכש הוא החוכר".

לפיכך, אין ליצור עודף עלות בגין החכירה התפעולית האמורה בסעיף 4(א)(2).

כמו כן, בעניין הנכס:

שווי הוגן למועד צירוף העסקים-

-	01/01/2014
22,000	31/12/2014
43,100	31/12/2015
43,100	31/12/2016

$$\text{CASH } 10i [0, 22K, 43.1K, 43.1K] = PV (02/01/2016) = 88,000$$

שווי ההוגן של הנכס זהה לערכו בספרים, דהיינו במועד צירוף העסקים לא נוצר עודף עלות בגינו.

תביעה משפטית:

נתון כי במהלך חודש מרץ 2014 הוגשה כנגד חברת יהונתן תביעה משפטית בסכום כולל של 500,000 ש"ח, בגין הפרת הסכמי הפצת מוצרים. וכי במועד צירוף העסקים נכללה בדוחותיה הכספיים של חברת יהונתן הפרשה לתביעה בסך 257,200 ש"ח. כמו כן, נתון כי במועד צירוף העסקים הוערך השווי ההוגן של התביעה בסכום זהה לערך שהוכר בספרי חברת יהונתן.

יצוין כי סעיפים 23 ו- 56 ל- IFRS 3, המובאים להלן, חלים במקרים בהם מדובר בהתחייבויות תלויות, ואילו במקרה שבשאלה דן מדובר בהפרשה שהוכרה בספרים ולפיכך ביום 31 בדצמבר 2016, ההפרשה תימדד בהתבסס על חוות דעת יועציה המשפטיים של חברת יהונתן (קרי, 120,000 ש"ח).

ראה סעיף 23 ל- IFRS 3.

ראה סעיף 56 ל- IFRS 3.

ליום 30 ביוני 2016:

מימוש האופציות למניות חברת יהונתן במאוחד:

ביום 30 ביוני 2016 מימשו 71 עובדים את כל האופציות שברשותם למניות חברת יהונתן (ראה נתון 3- דוח על השינויים בהון של חברת יהונתן). מנקודת מבט של החברה האם, ההון של חברת יהונתן גדל בשווי התקבולים בגין האופציות (קרן הון ת.מ.מ) וכן תוספת המימוש כדלהלן:

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

$$\begin{aligned} \text{קרן הון ת.מ.מ ליום 30 ביוני 2016} &= 284,000 \\ 71 \times 1,000 \times 4 &= \\ \text{תוספת מימוש} &= 71,000 \\ 71 \times 1,000 \times 1 &= \\ \hline \text{סה"כ עליה בהון חברת יהונתן} &= 355,000 \end{aligned}$$

$$\frac{171,000}{571,000} = 30\% \text{ לתוצאה מהמימוש למניות, שיעור ההחזקה של הזשמ"ש מניות עלה ל-}$$

לעניין העלייה בזשמ"ש מניות וחישוב קרן הון עסקאות עם זשמ"ש (הפרש בין הסכום שבו מתואמות הזכויות שאינן מקנות שליטה לבין השווי ההוגן של התמורה ששולמה או התקבלה) המיוחסת לבעלי מניות חברת האם:

הון חברת יהונתן ליום 30 ביוני 2016:

לגוף לפני מימוש האופציות	לאחר מימוש האופציות	
500,000	571,000	הון מניות רגילות
125,000	267,000	פרמיה על מניות
$1,325K + 400K \times \frac{6}{12}$ = 1,525,000	1,525,000	יתרת רווח
142,000	-	קרן בגין עסקאות תשלום מבוסס מניות
2,292,000	2,363,000	סה"כ

השינוי בזשמ"ש:

זשמ"ש לפני (20%)	זשמ"ש אחרי (30%)	
$(2,292,000 - 284,000) \times 20\%$ = 401,600	$2,363,000 \times 30\%$ = 708,900	חלקו בהון חברת יהונתן
$441,500 \times 20\% = 88,300$	$441,500 \times 30\%$ = 132,450	חלקו ביתרת עודפי עלות
22,500	$22,500 \times \frac{30\%}{20\%}$ = 33,750	מוניטין המוקצה לזשמ"ש
512,400	875,100	זשמ"ש מניות ליום 30 ביוני 2016
284,000	-	זשמ"ש ת.מ.מ ליום 30 ביוני 2016
796,400	875,100	סה"כ זשמ"ש ליום 30 ביוני 2016
362,700	78,700	

71,000	ח' מזומן-
284,000	ח' זשמ"ש ת.מ.מ-
7,700	ח' קרן עסקאות עם זשמ"ש PN -
362,700	ז' זשמ"ש מניות-

נתון 6-

ביום 30 בספטמבר 2016 בוצעה עסקת תשלום מבוסס מניות- הענקת מניות החברה לספק הרכוש של חברת יהונתן (הענקת ביום 31 בדצמבר 2016):

ראה סעיפים 43א-43ג ל-IFRS 3.

בהתאם לנתוני השאלה, חברת יהונתן אינה מחויבת לסלק את עסקת תשלום מבוסס מניות ולכן, בדוחותיה הכספיים של חברת יהונתן תטופל העסקה כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים.

וכן, נתון כי החברה תסלק את העסקה במכשירים ההוניים שלה (באמצעות הנפקת מניותיה) ולפיכך, תטופל העסקה כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים במסגרת דוחותיה הכספיים הנפרדים של החברה האם.

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים, תטופל העסקה כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים, וזאת משום שהחברה האם מסלקת את העסקה באמצעות הנפקת מכשירים הוניים (הנפקת מניותיה).

ביום 31 בדצמבר 2016:

החברה רשמה בדוחותיה הנפרדים:

ח' השקעה בחברת יהונתן- 50,000
ז' הון מניות רגילות- 4,000
ז' פרמיה PN- 46,000

הבת רשמה:

ח' מכונת אריזה- 50,000
ז' קרן השקעת בעלים- 50,000

בדוחות הכספיים המאוחדים יירשם:

ח' מכונת אריזה- 50,000
ז' הון מניות רגילות- 4,000
ז' פרמיה PN- 46,000

ח' קרן עסקאות עם זשמ"ש- $50,000 \times 30\% = 15,000$
ז' זשמ"ש- 15,000

$50,000 \times 30\% = 15,000$
שיעור החזקת הזשמ"ש ביום 31 בדצמבר 2016

נתון 7-

ליום 30 בספטמבר 2016 - רכישת 20,000 מניות החברה על ידי חברת יהונתן:

שיעור ההחזקה בפועל:

$$\frac{20,000}{1,000,000} = 2\%$$

חברת יהונתן רשמה:

30/09/2016 - רכישת:

ח' השקעה בחברה $20,000 \times 10 \times 1.05 = 210,000$
ז' מזומן $20,000 \times 10 \times 1.05 = 210,000$

31/12/2016 - שערך:

ח' השקעה בחברה $20,000 \times 12.5 - 210,000 = 40,000$
ז' קרן ניירות ערך זמינים למכירה $20,000 \times 12.5 - 210,000 = 40,000$

ח' קרן ניירות ערך זמינים למכירה $40,000 \times 25\% = 10,000$
ז' התחייבות מסים נדחים $40,000 \times 25\% = 10,000$

30/12/2016 - חלוקת דיבידנד על ידי החברה:

ח' מזומן $100,000 \times 2\% = 2,000$
ז' הכנסות דיבידנד $100,000 \times 2\% = 2,000$

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

החברה רשמה בדוחותיה הנפרדים:

30/12/2016 - חלוקת דיבידנד על ידי החברה:

ח' עודפים 100,000
ז' מזומן 100,000

בדוחות הכספיים המאוחדים יירשם:

כאשר החברה האם חילקה דיבידנד בסך 100,000 ש"ח ביום 30 בדצמבר 2016, חברת יהונתן קיבלה 2,000 ש"ח (2% * 100,000), בגין החזקותיה במניות חברת האם (20,000 מניות מתוך 1,000,000 מניות קיימות ביום 30 בדצמבר 2016, יש לשים לב שחברת האם הנפיקה 4,000 מניות לספק הרכוש רק ביום 31 בדצמבר 2016, דהיינו לאחר חלוקת הדיבידנד).

חברת הבת רשמה במסגרת דוחותיה הכספיים הכנסות מדיבידנד בסך 2,000 ש"ח (כפי שצוין לעיל), וזאת משום שמדובר בדיבידנד שהתקבל מחברה אשר מהווה השקעה המוצגת ככנס פיננסי זמין למכירה ולכן, הכנסות הדיבידנד יירשמו כהכנסה שוטפת. ומנקודת מבט הדוחות המאוחדים ההכנסות מדיבידנד דן צריכות להתבטל. לעניין חלקו של הזשמ"ש בדיבידנד בסך 600 ש"ח

(30% * 2,000) במסגרת הדוח על השינויים בהון המאוחד של החברה, יש להציג רק את סכום הדיבידנד אשר חולק לחיצוניים, דהיינו 98,000 ש"ח (98% * 100,000).

30/12/2016 - חלוקת דיבידנד על ידי החברה:

ח' עודפים 98,600
ז' מזומן $100,000 \times 98\% = 98,000$
ז' זשמ"ש $100,000 \times 2\% \times 30\% = 600$

(יתקבלו גישות נוספות).

טבלת רווחים לשנת 2016:

רווח נקי:

סה"כ	חברת יהונתן		החברה	
	<u>מחצית 2</u>	<u>מחצית 1</u>		
	$400,000 \times \frac{6}{12}$	$400,000 \times \frac{6}{12}$	500,000	רווח מדווח
	= 200,000	= 200,000		
	(46,000)	(46,000)		הפחתת עודפי עלות דרך רווח או הפסד
	-	(92,000)		עסקת תשלום מבוסס מניות- ביאור 1
	(2,000)	-		נתון 7- החזקה הדדית- ביטול הכנסות דיבידנד שחולק על ידי החברה
			$50,000 \times 70\% = (35,000)$	נתון 3- ביטול הכנסות דיבידנד שחולק על ידי חברת יהונתן
679,000	152,000	62,000	465,000	רווח מתוקן
	30%	20%	-	מיוחס לזשמ"ש מניות
58,000	45,600	12,400	-	
	70%	80%	100%	מיוחס לרוב
621,000	106,400	49,600	465,000	

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

רווח כולל אחר:

סה"כ	חברת יהונתן		החברה
	מחצית 2	מחצית 1	
	30,000	-	5,000

רווח מדווח

תיקונים לצורך המאוחד:

	268,500	-	-	מבנה משרדים- מתוך טבלת עודפי עלות
	[(20,000 × 12.5 - 210,000) × (1 - 25%)] = (30,000)	-	-	נתון 7- החזקה הדדית- ביטול רווח כולל אחר בגין שערך ההשקעה בחברה
	273,500	268,500	-	5,000

רווח כולל אחר מתוקן

	30%	20%	-	מיוחס לזשמ"ש מניות
80,550	80,550	-	-	

	70%	80%	100%	מיוחס לרוב
192,950	187,950	-	5,000	

חישוב זכויות שאינן מקנות שליטה ליום 31 בדצמבר 2016:

זשמ"ש מניות:

תנועה-

500,000	02/01/2016- מועד צירוף העסקים
362,700	30/06/2016- מימוש כתבי אופציה סדרה א' (נתון 5)
15,000	01/07/2016-31/12/2016 עסקת תשלום מבוסס מניות- החברה מעניקה מניותיה לספק חברת יהונתן
50,000 × 30% = (15,000)	01/11/2016- דיבידנד שהתקבל על ידי חברת יהונתן
600	31/12/2016- דיבידנד שהתקבל על ידי החברה (החזקה הדדית) (נתון 9+7)
58,000	חלקו ברווח הנקי של חברת יהונתן לשנת 2016
80,550	חלקו ברווח הכולל האחר של חברת יהונתן לשנת 2016
1,001,850	31/12/2016- יתרת סגירה

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

הרכב-

חלקו בהון חברת יהונתן	$2,593,000 \times 30\% = 777,900$
חלקו ביתרת עודפי עלות	$664,000 \times 30\% = 199,200$
מוניטין מיוחס לזשמ"ש	33,750
ביטול רווח כולל אחר מהשקעה בחברה (החזקה הדדית)	$[(20,000 \times 12.5 - 210,000) \times (1 - 25\%)] \times 30\%$ $= (9,000)$
31/12/2016 יתרת סגירה	1,001,850

זשמ"ש ת.מ.מ.:

תנועה-

02/01/2016 - מועד צירוף העסקים	100,000
02/01/2016 - 30/06/2016 גידול בזשמ"ש ת.מ.מ	184,000
30/06/2016 - מימוש כתבי אופציה סדרה א' (נתון 5)	(284,000)
31/12/2016 יתרת סגירה	-

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

נדרש א' -

דוח על השינויים בהון המאוחד של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016:

סה"כ	זשמ"ש מניות	זשמ"ש ת.מ.מ.	סה"כ	קרן עסקאות עם זשמ"ש	קרן הערכה מחדש	יתרת רווח	פרמיה על מניות	הון מניות רגילות בנות 1 ש"ח ע.ג.	
2,550,000	-	-	2,550,000	-	50,000	1,000,000	546K – 46K = 500,000	1,004K – 4K = 1,000,000	יתרה ליום 31 בדצמבר 2015
600,000	500,000	100,000	-						02/01/2016- מועד צירוף העסקים
184,000		184,000	-						01/01/2016-30/06/2016 גידול בזשמ"ש ת.מ.מ.
71,000	362,700	(284,000)	(7,700)	(7,700)					30/06/2016- מימוש כתבי אופציה סדרה א' בחברת יהונתן
50,000	15,000		35,000	(15,000)			46,000	4,000	31/12/2016- עסקת תשלום מבוסס מניות- החברה מעניקה מניותיה לספק חברת יהונתן
(15,000)	(15,000)		-						01/11/2016- חלוקת דיבידנד על ידי חברת יהונתן
(98,000)	600		(98,600)			(98,600)			30/12/2016- חלוקת דיבידנד על ידי החברה
679,000	58,000		621,000			621,000			רווח נקי לשנת 2016
273,500	80,550		192,950		192,950				רווח כולל אחר לשנת 2016
4,294,500	1,001,850	-	3,292,650	(22,700)	242,950	1,522,400	546,000	1,004,000	יתרה ליום 31 בדצמבר 2016

נדרש ב' - חברת דוד:

דרך פתרון קצרה:

יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה כפי שהופיעו בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 2016 היא: 1,001,850 ש"ח.

שיעור הזכויות שאינן מקנות שליטה אלה ליום 31 בדצמבר 2016 הוא: 30%, אשר 17.5% מהם מוחזקים על ידי חברת דוד.

ההבדל היחידי בין חשבון הזשמ"ש (לפי החלק היחסי המוחזק על ידי חברת דוד) המוצג במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 2016 לבין חשבון ההשקעה בחברת יהונתן כפי שתוצג במסגרת דוחותיה הכספיים של חברת דוד הכוללים את יישום שיטת השווי המאזני ליום 31 בדצמבר 2016 הוא שמנקודת מבטה של חברת דוד, חברת יהונתן השקיעה במניות החברה וחברת דוד מושכת את חלקה ברווח כולל אחר הנובע מהשקעה זו ואילו בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה, הרווח הכולל האחר הנובע מההשקעה בחברה (שערוכים) מבוטל ואין הרוב או הזשמ"ש נוטלים בו חלק.

ולכן, יתרת חשבון ההשקעה בחברת יהונתן, כפי שהופיעה בדוחות הכספיים הכוללים את יישום שיטת השווי המאזני של חברת דוד ליום 31 בדצמבר 2016 היא:

חלק יחסי מיתרת הזשמ"ש ליום 31 בדצמבר 2016	$\frac{1,001,850}{30\%} \times 17.5\% = 584,413$
שערוך ההשקעה בחברה, נטו	$30,000 \times 17.5\% = 5,250$
יתרת חשבון ההשקעה בחברת יהונתן כפי שהופיעה בספרי חברת דוד ביום 31 בדצמבר 2016	<u>589,663</u>

דרך פתרון ארוכה:

ליום 2 בינואר 2016 - מועד השגת השפעה מהותית:

שווי הוגן תמורה ששולמה-	500,000	$500,000 \times 20\% \times 5 =$
חלקי באקוויטי-	380,000	$(2,000,000 - 100,000) \times 20\% =$
עודף עלות-	120,000	
עודפי עלות בגין נכסים מזוהים, נטו-	97,500	$487,500 \times 20\% =$
מוניטין-	<u>22,500</u>	מתוך טבלת עודפי עלות (המוצגת לפי 100%)

ליום 30 ביוני 2016 - מימוש רעיוני וירידה בשיעור החזקה:

שיעור החזקה חדש על ידי חברת דוד:

$$\frac{100,000}{500,000 + 71,000} = 17.5\%$$

<u>אחרי (17.5%)</u>	<u>לפני (20%)</u>	
$2,363,000 \times 17.5\% = 413,525$	$(2,292,000 - 284,000) \times 20\% = 401,600$	חלקי בהון חברת יהונתן
$441,500 \times 17.5\% = 77,263$	$441,500 \times 20\% = 88,300$	חלקי ביתרת עודפי עלות בגין נכסים מזוהים, נטו
$22,500 \times \frac{17.5\%}{20\%} = 19,688$	22,500	מוניטין
<u>510,476</u>	<u>512,400</u>	יתרת סגירה
	(1,924)	

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

ח' הפסד ממימוש רעיוני 1,924
ז' חשבון השקעה בחברת יהונתן 1,924

נתון 6- עסקת תשלום מבוסס מניות- הענקת מניות החברה לספק הרכוש של חברת יהונתן:

31 בדצמבר 2016-

חברת יהונתן רשמה:

ח' מכונית אריזה- 50,000
ז' קרן השקעת בעלים- 50,000

חברת דוד רשמה:

ח' חשבון השקעה בחברת יהונתן- $50,000 \times 17.5\% = 8,750$
ז' רווח- $50,000 \times 17.5\% = 8,750$

נתון 7- רכישת 20,000 מניות החברה על ידי חברת יהונתן:

31 בדצמבר 2016-

חברת דוד רשמה:

ח' חשבון השקעה בחברת יהונתן- $[(20,000 \times 12.5 - 210,000) \times (1 - 25\%)] \times 17.5\%$
 $= 5,250$

ז' קרן הון ניירות ערך זמינים למכירה- 5,250
(רווח כולל אחר)

טבלת רווחים חברת יהונתן:

רווח נקי:

סה"כ	חברת יהונתן		
	מחצית 2	מחצית 1	
	$400,000 \times \frac{6}{12} = 200,000$	$400,000 \times \frac{6}{12} = 200,000$	רווח מדווח
	(46,000)	(46,000)	הפחתת עודפי עלות דרך רווח או הפסד
	-	(92,000)	עסקת תשלום מבוסס מניות- ביאור 1
	154,000	62,000	רווח מתוקן
	17.5%	20%	שיעור החזקה
39,350	26,950	12,400	חלקי ברווחי חברת יהונתן
			<u>רווח כולל אחר:</u>

חברת יהונתן		
מחצית 2	מחצית 1	
30,000	-	רווח כולל אחר מדווח
268,500	-	מבנה משרדים- מתוך טבלת עודפי עלות
298,500	-	רווח כולל אחר מתוקן

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

17.5%	20%	שיעור החזקה
52,238	-	חלקי ברווח כולל אחר חברת יהונתן

חשבון השקעה בחברת יהונתן ליום 31 בדצמבר 2016:

תנועה:

500,000	02/01/2016 - רכישה-
(1,924)	30/06/2016 - מימוש רעיוני (הנפקת אופציות למניות)-
8,750	31/12/2016 - הענקת מניות החברה לספק חברת יהונתן-
39,350	חלקי ברווח הנקי לשנת 2016-
52,238	חלקי ברווח כולל אחר לשנת 2016-
$50,000 \times 17.5\% = (8,750)$	01/11/2016 - חלוקת דיבידנד על ידי חברת יהונתן-
589,664	31/12/2016 - יתרת סגירה-

הרכב:

$2,593,000 \times 17.5\% = 453,775$	חלקי באקוויטי-
$664,000 \times 17.5\% = 116,200$	חלקי ביתרת סגירה עודפי עלות-
19,688	מוניטין-
589,663	31/12/2016 - יתרת סגירה-

פתרון שאלה מספר 6- מגזרי פעילות- 15%:

הערה: נכסי המגזרים כוללים רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים ואינם כוללים נכסים אחרים כגון מלאי ולקוחות. לא הייתה כוונה לשאול על סעיפים מאזניים אלו אך ייתכן והיה ראוי להציג התאמה בגינם בין סך כל נכסי המגזרים לבין סך כל הנכסים במאזן המאוחד. לכן התקבל פתרון אשר הניח כי נכסי המגזרים כוללים מלאי.

שלב א- ביצוע המבחנים הכמותיים מחדש לאחר תיקון הטעות בייחוס:

טעות בייחוס הכנסות והוצאות: ראה סעיף 42 ל- IAS 8. יש לבצע מחדש את המבחנים הכמותיים לאחר תיקון הטעות.

הערה: ניתן לבצע את המבחנים הכמותיים מחדש ללא נתוני המגזר שפעילותו הופסקה. נתוני השאלה מובילים לכך שבשתי הדרכים התוצאה הסופית שתתקבל הינה זהה.

א- להלן נתוני ההכנסות והרווח התפעולי המגזרי של מגזר קפה- ישראל ומגזר קפה- בינלאומי

לאחר תיקון הטעות:

	קפה- ישראל	קפה- בינלאומי
הכנסות מחיצוניים (נתון)	311 (*)	1,172
תיקון	658	(658)
הכנסות מחיצוניים מתוקנות	969	514
	קפה- ישראל	קפה- בינלאומי
רווח תפעולי מגזרי (נתון)	76 (*)	172
תיקון	206	(206)
רווח (הפסד) תפעולי מגזרי מתוקן	282	(34)

$$658 - 452 =$$

(*) ראה נתון 2 לשאלה.

ב- ביצוע מחדש של מבחני 10%:

מבחן ההכנסות:

סה"כ	מטבילים וממרחים- בינלאומי	מסעדות ואולמות אירועים	מים	קפה- בינלאומי	קפה- ישראל	תענוג והנאה- ישראל	בריאות ואיכות חיים- ישראל	
6,615	717	457 (*)	475 (*)	514	969	1,026	2,457	מכירות ללקוחות חיצוניים
595			100 (*)	100	50 (*)	65	280	מכירות למגזרים אחרים
7,210	717	457	575	614	1,019	1,091	2,737	סה"כ הכנסות מבחן
	X	X	X	X	✓	✓	✓	

פרמטר למבחן- $7,210 \times 10\% = 721$

(*) ראה נתון 2 לשאלה.

לחלופין- ללא תוצאות פעילות מופסקת: פרמטר למבחן- $6,493 \times 10\% = 649$

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

מבחן הרווח התפעולי המגזרי:

מטבליים וממרחים- בינלאומי	מסעדות ואולמות אירועים	מים	קפה- בינלאומי	קפה- ישראל	תענוג והנאה- ישראל	בריאות ואיכות חיים- ישראל	רווח (הפסד) תפעולי מגזרי מבחן
(138) ✓	(*) (18) X	(*) 57 X	(34) X	(*) 282 ✓	112 ✓	509 ✓	

מגזרים מרוויחים- $509 + 112 + 282 + 57 = 960$

מגזרים מפסידים- $(34) + (18) + (138) = (190)$

פרמטר למבחן- $960 \times 10\% = 96$

(*) ראה נתון 2 לשאלה.

לחלופין- ללא תוצאות פעילות מופסקת:

מגזרים מרוויחים- $509 + 112 + 282 + 57 = 960$

מגזרים מפסידים- $(34) + (18) = (52)$

פרמטר למבחן- $960 \times 10\% = 96$

מבחן הנכסים:

סה"כ	מטבליים וממרחים- בינלאומי	מסעדות ואולמות אירועים	מים	קפה- בינלאומי	קפה- ישראל	תענוג והנאה- ישראל	בריאות ואיכות חיים- ישראל	נכסי המגזרים מבחן
3,430	446 ✓	(*) 187 X	(*) 158 X	267 X	(*) 295 X	956 ✓	1,121 ✓	

פרמטר למבחן- $3,430 \times 10\% = 343$

(*) ראה נתון 2 לשאלה.

לחלופין- ללא תוצאות פעילות מופסקת: פרמטר למבחן- $2,984 \times 10\% = 298$

ג- ביצוע מחדש של מבחן 75% מההכנסות:

מגזרים שזוהו כבני דיווח על פי המבחנים הכמותיים בלבד	מגזרים שאינם בני דיווח
בריאות ואיכות חיים- ישראל תענוג והנאה- ישראל קפה- ישראל מטבליים וממרחים- בינלאומי	קפה- בינלאומי מים מסעדות ואולמות אירועים

$$\frac{2,457 + 1,026 + 969 + 717}{6,615} = 78\% > 75\%$$

לחלופין- ללא תוצאות פעילות מופסקת:

$$\frac{2,457 + 1,026 + 969}{5,898} = 75.48\% > 75\%$$

שלב ב- זיהוי מגזרים ברי דיווח שיוצגו במספרי השוואה:

לאור העובדה כי בשנת 2016 מגזרים קפה- ישראל ומים זוהו כמגזרים ברי דיווח בהתאם לספים הכמותיים, יש להציג מגזרים אלו כמגזרים ברי דיווח במסגרת מספרי השוואה בביאור המגזרים לשנת 2016 גם אם לא עמדו בספים הכמותיים בשנת 2015 (ראה סעיף 18 ל- IFRS 8).

בשנת 2016 נמכרה ההחזקה בחברת בשמת אשר היוותה את מגזר מטבלים וממרחים- בינלאומי. מגזר זה (מטבלים וממרחים- בינלאומי) מהווה פעילות שהופסקה כהגדרתו. לאור העובדה שהחברה שינתה את ההצגה והסיווג בדוחותיה הכספיים, ולאור העובדה כי החברה חפצה באי הצגת נתונים אלה, עליה לסווג מחדש את נתוני ההשוואה, ובכללם הדיווח המגזרי.

מגזרים שאינם ברי דיווח	מגזרים ברי דיווח
קפה- בינלאומי מסעדות ואולמות אירועים	בריאות ואיכות חיים- ישראל תענוג והנאה- ישראל קפה- ישראל מים

שלב ג- התחייבויות המגזרים:

בהתאם לסעיף 23 ל- IFRS 8 על ישות לדווח על סכומי התחייבויות של המגזרים, אם סכומים אלה מסופקים באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעולי הראשי (ה- CODM). במקרה הנדון נתונים אלה לא נכללו בדיווח המגזרי למרות שה- CODM סוקר אותם באופן סדיר ולכן נפלה טעות בגילוי (ראה סעיפים 5 ו- 41 ל- IAS 8), ועלינו לתקן את הדיווח המגזרי כך שיכלול נתונים אלו.

התחייבויות המגזרים נסקרות על בסיס שווין ההוגן ולא על פי ערכן בספרים (ככל שהוא שונה) ולכן הגילוי יינתן כמובן על פי אותה מידה לפיה הנתונים נסקרים על ידי ה- CODM.

הלוואה- נתון נוסף 34 לשאלה:

היות ועל פי תנאי ההלוואה הריבית נגזרת מהרווח התפעולי, אומדן תזרימי המזומנים החזוי עשוי להשתנות מדי תקופה, לפיכך, על החברה לעדכן את האומדנים שלה לגבי תשלומים בגין ההלוואה כאשר חל שינוי באומדן. חישוב הערך בספרים יקבע על בסיס היוון אומדן מעודכן של תזרימי המזומנים החזויים בשיעור הריבית האפקטיבית המקורית. (ראה סעיף 8 ל- IAS 39).

$$\frac{106}{(1+r)} + \frac{114}{(1+r)^2} + \frac{142}{(1+r)^3} = (300) \quad 1.1.15 \quad \text{חילוץ ריבית אפקטיבית מקורית}$$

$$\text{solve } IRR = 9.5\%$$

$$\frac{110}{(1.095)} + \frac{164}{(1.095)^2} = (237) \quad 31.12.15 \quad \text{חישוב הערך בספרים}$$

$$\frac{110}{(1.08)} + \frac{164}{(1.08)^2} = (242) \quad 31.12.15 \quad \text{חישוב שווי הוגן}$$

$$(237) - (242) = 5 \quad \text{הפרש}$$

הלוואה- נתון נוסף 34 לשאלה:

מדובר בהלוואה בריבית משתנה ולכאורה שינוי בשיעור הריבית דורש לאמוד מחדש את תזרימי המזומנים על מנת לשקף תנודות בשיעורי ריבית שוק, ובהתאם לעדכן את הריבית האפקטיבית. יחד עם זאת, כאשר התחייבות פיננסית בריבית משתנה מוכרת לראשונה בסכום השווה לקרן שתתקבל או תשולם במועד הפירעון, לאמידה מחדש של תשלומי הריבית העתידיים, בדרך כלל, אין השפעה משמעותית על הערך בספרים של ההתחייבות. (ראה סעיף 7 ל- IAS 39).

שאלון הבחינה ופתרוננו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד קיץ 2017

לעניין השווי ההוגן של ההלוואה, מאחר ושיעור הריבית על ההלוואה שווה לשיעור ריבית השוק אין הבדל בין השווי ההוגן לבין הערך בספרים, דהיינו הערך בספרים של ההלוואה והשווי ההוגן של ההלוואה ליום 31 בדצמבר 2015 הינם 400 מיליוני ש"ח.

הלוואה- נתון נוסף 14 לשאלה:

תזרים ההלוואה:

	1	2	3
קרן			450
ריבית	22.5	33.75	41.85
pmt	22.5	33.75	491.85

$$450 \times 5\% = 22.5 ; 450 \times 7.5\% = 33.75 ;$$

$$450 \times 9.3\% = 41.85$$

$$450 - 10 = 440$$

1.1.15 חישוב P.V מקורי

$$CASH: solve IRR \cong 8\%$$

1.1.15 חילוף ריבית אפקטיבית מקורית

$$CASH: i = 8\% solve P.V \cong (453)$$

31.12.15 חישוב ערך בספרים

$$(453) - (478) = 25$$

הפרש

להלן ריכוז התחייבויות המגזרים:

סה"כ	סה"כ שווי הוגן	מסעדות ואולמות אירועים	קפה- בינלאומי	מים	קפה- ישראל	תענוג והנאה- ישראל	בריאות ואיכות חיים- ישראל	
(638)	(638)	(30)	(215)	(15)	(96)	(111)	(171)	ספקים
(426)	(426)	(20)	(144)	(10)	(64)	(74)	(114)	אשראי לזמן קצר
(237)	(242)	-	-	-	-	-	(242)	הלוואה 1 (ב4)
(400)	(400)	-	-	-	-	(400)	-	הלוואה 2 (ג4)
(453)	(478)	-	-	-	(478)	-	-	הלוואה 3 (ד4)
(2,154)	(2,184)	(50)	(359)	(25)	(638)	(585)	(527)	סה"כ

שלב ד- איחוד מגזרים "אחרים":

קפה- בינלאומי ← מסעדות...: רווח הון $100 \times 30\% = (30)$ רט"מ תוך מגזרי

$$30 \times \frac{1}{5} = 6 \quad \text{הוצאות פחת}$$

$$(24) \quad \text{יתרת רט"מ}$$

אחרים	רט"מ	מסעדות ואולמות אירועים	קפה- בינלאומי	
971		457	514	הכנסות מחיצוניים
	(100)	-	100	הכנסות בין מגזריות
(76)	(24)	(18)	(34)	רווח תפעולי מגזרי
430	(24)	187	267	נכסי המגזר
70	(6)	15	61	פחת והפחתות
(409)		(50)	(359)	התחייבויות המגזר

שלב ד - הצגת הדיווח הראשי בדבר מגזרי פעילות כפי שיוצג כמספרי השוואה:

סה"כ	התאמות	אחרים	מים	קפה- ישראל	תענוג והנאה- ישראל	בראות ואיכות חיים- ישראל	
							הכנסות:
5,898		971	475	969	1,026	2,457	מכירות ללקוחות חיצוניים
-	(495)	-	100	50	65	280	מכירות למגזרים אחרים
5,898	(495)	971	575	1,019	1,091	2,737	סך הכנסות המגזרים
863	(21)	(76)	57	282	112	509	סך רווחי המגזרים
(77)							שערוך יתרת עסקאות גידור
(50)							הוצאות אחרות, נטו
(15)							תשלום מבוסס מניות
39							רווחי אקוויטי
760							סך רווח תפעולי בדוח המאוחד
(109)							הוצאות מימון, נטו
651							רווח מאוחד מפעילויות נמשכות לפני מיסים על הכנסה
3,406	446	430	158	295	956	1,121	נכסי המגזרים
(2,328)	(144)	(409)	(25)	(638)	(585)	(527)	התחייבויות המגזרים
187	-	70	12	12	35	58	פחת והפחתות

ביאורים:

התאמה בין סך רווחי המגזרים לבין הרווח המאוחד:

קפה- ישראל	← מסעדות:...	$50 \times 60\% \times 30\% = (9)$	רט"מ בין מגזרי
מים	← מסעדות:...	$100 \times 40\% \times 30\% = (12)$	רט"מ בין
מגזרי			
סה"כ		(21)	

התאמה בין סך נכסי המגזרים לבין נכסי המגזרים במאזן המאוחד:

סך נכסי המגזרים	2,960
נכסי מגזר מוחזק למכירה	446
סך נכסי המגזרים במאזן המאוחד	3,406

התאמה בין סך התחייבויות המגזרים לבין ההתחייבויות במאזן המאוחד:

סך התחייבויות המגזרים	(2,184)
התאמה בגין מדיניות חשבונאית	$(2,154) - (2,184) = 30$
התחייבויות מגזר מוחזק למכירה	$(104) + (70) = (174)$
סך התחייבויות המגזרים במאזן המאוחד	(2,328)