



מועצת רואי חשבון

# חשבונאות פיננסית מתקדמת

שאלון הבחינה ופתרונו  
מועד חורף 2018

מתפרסם בתאום עם ועדת הבחינות של מועצת רו"ח

נערך על ידי:

פרופ' חיים אסיאג, רו"ח

---

דצמבר 2018

## 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 כאות, 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>פתרון</u>	<u>שאלה</u>	<u>הניקוד</u>	<u>הנושא</u>	<u>שאלה מספר</u>
				<u>חלק א'</u>
			שאלות רב- ברירה :	1.
22-23	1-2	3%	רווח למניה IAS 33	1.1.
23-24	2	3%	הכרה בהכנסה IFRS 15	1.2.
25-26	3	3%	תשלום מבוסס מניות IFRS 2	1.3.
26	3-4	3%	שיקום וטיהור קרקע IAS 16 ו- IAS 37	1.4.
26-27	4-5	3%	תגמול למנכ"ל IFRS 2 ו- IAS 19	1.5.
28-29	6-7	3%	רכוש קבוע IAS 16	1.6.
30	7	3%	מיסים על הכנסה IAS 12	1.7.
30-31	8	3%	נכסים בלתי מוחשיים IAS 38	1.8.
32-35	9-10	10%	רכישת/ מכירת קבוצת נכסים- IFRS 15 IAS 38 IAS 16 IFRS 3	2.
36-39	11-13	16%	הטבות עובד IAS 19	3.
				<u>חלק ב'</u>
40-44	14-16	20%	השקעות בחברות כלולות IAS 28 וצירופי עסקים IFRS 3	4.
45-49	17-19	20%	תשלום מבוסס מניות IFRS 2 ומגזרי פעילות IFRS 8	5.
50-53	20-21	10%	מלכ"רים	6.
		100%		

**מועצת רואי חשבון**

**שאלון בחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

17 בדצמבר 2018

ט' בטבת תשע"ט

**לנבחן/ת**

**משך הבחינה:**

חלק א' – חלק סגור – 8 שאלות רב ברירה, ושאלות 2-3: שלוש שעות ו-15 דקות – 50%.

חלק ב' – שאלות 4-6: שלוש וחצי שעות – 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 – 24% - בדף התשובות המונח על שולחןך, מחברת א' – מחברת לבנה משמשת לטייטה בלבד.

**על שאלה 2 - 10%** - במחברת ב' – מחברת כחולה

**על שאלה 3 - 16%** - במחברת ג' – מחברת צהובה

**חלק ב' – שאלות פתוחות 4, 5 ו-6:**

**יש לענות-**

**על שאלה 4 - 20%** - במחברת ד' – מחברת ירוקה

**על שאלה 5 - 20%** - במחברת ה' – מחברת ורודה

**על שאלה 6 - 10%** - 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 IFRS ובהוברת הנוסח המשולב של גילוי דעת 69 שהוצאו לאור על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות ולשכת רואי חשבון בישראל בלבד, שהוצאו לאור בשנת 2015 ואילך, ללא תוספות.

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

מותר השימוש במחשבוניס 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 נקודות:**

**שאלה מספר 1- שאלות רב ברירה - 24%:**

לפניך שמונה שאלות רב ברירה, לכל שאלה משקל שווה בניקוד (3%).  
כל החברות עורכות את דוחותיהן הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) למעט אם צוין אחרת במפורש בשאלות.

**שאלה מספר 1.1 - רווח למניה IAS 33 - 3%:**

להלן הביאור על הרווח הבסיסי למניה כפי שנלקח מדוחותיה הכספיים של חברת דוד בע"מ (להלן: "החברה") ליום 31 בדצמבר 2017:

<b>31 בדצמבר</b>			
<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	
150,000	292,000	292,000	הרווח המיוחס לבעלי המניות הרגילות
220,581	220,581	320,722	יתרת פתיחה מניות רגילות
-	-	(28,805)	בניכוי מניות באוצר
-	100,141	-	בתוספת מניות שהונפקו השנה
-	-	5	בתוספת כתבי אופציה שמומשו למניות משוקללות
220,581	320,722	291,922	בתקופה
			ממוצע משוקלל של מספר המניות הרגילות ששימשו
			לצורך חישוב רווח בסיסי למניה
0.680	0.910	1.00	רווח בסיסי למניה (בש"ח)
0.580	0.814	0.870	רווח מדולל למניה (בש"ח)

**נתונים נוספים:**

- כתבי האופציה הונפקו בתחילת 2014 ומועד פקיעתם 12/18. כל כתב אופציה ניתן למימוש למניה אחת תמורת תוספת מימוש של 5 ש"ח. למעט כתבי האופציה אין לחברה מניות רגילות פוטנציאליות במחזור ואין לה מניות בכורה כלשהן.
- ביום 30 בנובמבר 2017 מומשו 60 כתבי אופציה.
- מאז הקמתה לא היתה לחברה החזקה בחברות אחרות.
- ביום 1 בינואר 2017 רכשה החברה חלק ממניותיה (להלן "מניות באוצר") בבורסה בתמורה לסך של 180,000 ש"ח.
- בכל תאריך מאז הון החברה חיובי. כמו כן, במהלך השנים 2015-2017 נובע השנוי בהון החברה אך ורק מרכישה עצמית של מניות, הנפקת מניות, מימוש כתבי אופציה ורווח לתקופה.
- תשואה להון – הרווח הנקי לשנה מחולק בסך ההון (הממוצע של ההון) לשנה.

**לפניך מספר היגדים בנוגע לביאור המצורף לעיל והנתונים הנוספים:**

- (1) בשנת 2017 חלה ירידה בתשואה להון של החברה, ביחס לשנת 2016.
- (2) כמות כתבי האופציה שטרם מומשו נכון ליום 31 בדצמבר 2017 עלה על 40,000.
- (3) הנפקת המניות בשנת 2016 בוצעה מיד בתחילת השנה.
- (4) מחיר המניה הממוצע לשנת 2015 שווה בקירוב למחיר המניה הממוצע לשנת 2016.

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר:**

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

**שאלה מספר 1.2 - הכרה בהכנסה IFRS 15 - 3%:**

במהלך חודש דצמבר 2018 מכרה חברת שלמה בע"מ (להלן: "החברה") מכונה לעיבוד שבבים מדגם חדש (להלן: "המכונה").

**להלן נתוני המכירה:**

1. המכונה נמכרה בתמורה לסך של 363,000 ₪ אשר תשולם בסכום אחד ביום 31 לדצמבר 2020. (מחיר המכירה במזומן של המכונה הינו 300,000 ש"ח).
2. המכונה הועברה לחזקת הלקוח ב- 20 בדצמבר 2018.
3. ללקוח קיימת זכות החזרה במהלך 60 יום ממועד המכירה (וזאת ללא כל חיוב בגין העסקה).
4. עלות המכונה לחברה היא 250,000 ש"ח.
5. ב- 20 לחודש פברואר 2019 הודיע הלקוח כי הוא שבע רצון מהמכונה והוא משאיר את המכונה ברשותו.
6. הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2018 אושרו בסוף חודש מרץ 2019.
7. לאור העובדה שמדובר במוצר חדש, לחברה אין ניסיון מוכח קודם ולא ניתן להפיק מידע רלוונטי מהשוק בגין החזרים של מכונות מסוג זה.
8. החברה מחוייבת על פי חוק להעניק במועד המכירה אחריות למשך 3 שנים לגבי תפקוד ותקינות המכונה כך שיהיו בהתאם לכל המפרטים עליהם הוסכם.

**לפניך מספר היגדים:**

- 1) החברה מכירה בהכנסה מהמכירה רק בשנת 2019.
- 2) במועד ההכרה הנדרש על החברה להכיר בהכנסה בגובה של 300,000 ש"ח בלבד.
- 3) במועד ההכרה הנדרש על החברה להקצות חלק ממחירי העסקה לאחריות שהובטחה כמחוייבות ביצוע נפרדת.
- 4) ככל שהחברה אינה צופה תביעות בשל חוזה האחריות, לא תוכר הפרשה כלשהי בדוחות הכספיים של החברה במועד ההכרה הנדרש.

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר:**

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

**שאלה מספר 1.3 - תשלום מבוסס מניות IFRS 2 - 3%:**

לפניכם מספר עסקאות והתקשרויות אשר בוצעו במהלך שנת 2018 על ידי חברת רחבעם (להלן: "החברה"). החברה עוסקת מאז הקמתה בייצור ושיווק תכשיטים לשוק המקומי ולמדינות הבלקן.

**לגבי כל אחת מהעסקאות וההתקשרויות הבאות עליכם לקבוע אם מצויה בתחולת IFRS 2.**

- (1) החברה התקשרה בחוזה עתידי לרכישת עשרה מטילי זהב אשר יסופקו לחברה בתום שנת 2019 וזאת לצרכי השימוש השוטף. הרכישה תסולק במניות החברה.
- (2) החברה רכשה ניירות ערך מגובי משכנתאות (חוזי הלוואה לרכישת דירות) בתמורה להנפקת מניות.
- (3) החברה התקשרה בחוזה העסקה עם המנכ"ל לפיו המנכ"ל זכאי ל – 1 מיליון ש"ח במזומן באם יתמיד בעבודתו עד לתום שנת 2020 וכן באם ה- EBITDA הממוצע לשנת 2020 לא נופל מה- EBITDA הממוצע בשנת 2018.
- (4) בעלי המניות של החברה העבירו 5% מהון המניות של החברה לחברת "מימון עדיף" בע"מ כנגד סילוק הלוואה שניתנה לחברה.

**נתונים נוספים:**

- החברה אינה מייעדת פריטים כלשהם למדידה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

**איזה מבין העסקאות/ההתקשרויות הנ"ל (להלן האירועים) מצויות בתחולת IFRS 2?**

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר:**

- א. רק אירוע 1.
- ב. רק אירוע 4.
- ג. רק אירועים 1,2.
- ד. רק אירועים 2,3,4.
- ה. אף אחד מהאירועים.

**שאלה מספר 1.4 - שיקום וטיהור קרקע - IAS 37 + IAS 16 - 3%:**

חברת אמציה (להלן: "החברה") הקימה מפעל לייצור כימיקלים בדרום הארץ בעלות של 150,000 אלפי ש"ח (להלן: "המפעל"). אורך החיים השימושיים של המפעל הינו 40 שנה. בהתאם לחוק איכות הסביבה, החברה מחויבת לשקם ולטהר את הקרקע מהזיהום שנוצר בתהליך הייצור של הכימיקלים בתום החיים השימושיים של המפעל.

ביום 1 בינואר 2018 המפעל החל בתהליך הייצור (יש להניח שהחברה מייצרת כמות קבועה של כימיקלים בכל שנה). ועלותו מופחתת בשיטת הקו הישר (ערך שיר זניח).

אומדן סך עלויות הטיהור והשיקום של הקרקע שתישא בהן החברה בתום החיים השימושיים של המפעל נאמד בסכום מצטבר של 20 מיליון ש"ח. עלויות אלה מתהוות בקו ישר על פני 40 שנה, דהיינו גידול של 0.5 מיליון ש"ח עלויות טיהור בכל שנה.

**לפניך מספר היגדים:**

- (1) ב - 1 בינואר 2018 תכלול העלות של המפעל את הערך הנוכחי של האומדן הראשוני של מלוא עלויות השיקום הצפויות - 20 מיליון ש"ח ומנגד תוכר הפרשה לטיהור ושיקום בסכום זה.

## שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

- (2) על החברה להכיר בהפרשה לטיהור הקרקע בגובה הערך הנוכחי של אומדן העלויות הצפוי עד לתום אותה שנה (לדוגמא בתום שנת 2020 אומדן העלויות יהא הערך הנוכחי של 1.5 מיליון ש"ח). סכום זה יזקף לעלות המפעל ויופחת על פני יתרת אורך החיים השימושיים.
- (3) ב- 1 בינואר 2018 על החברה להכיר במלוא ההפרשה בגובה הערך הנוכחי של האומדן הראשוני של מלוא עלויות השיקום הצפויות - 20 מיליון ש"ח. סכום זה יהווה חלק מעלויות המלאי (בכפוף למבחן הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו).
- (4) בכל שנה יזקף לעלות המלאי שיוצר (כפוף למבחן הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו) הערך הנוכחי של 0.5 מיליון ש"ח ומנגד תוכר הפרשה לטיהור ושיקום האתר.

### **סמנו את התשובה הנכונה ביותר:**

- א. רק היגד 4 נכון.
- ב. כל ההיגדים שגויים.
- ג. רק היגד 2 נכון.
- ד. רק היגד 3 נכון.
- ה. רק היגד 1 נכון.

### **שאלה מספר 1.5 - תגמול למנכ"ל IFRS 2 ו- IAS 19 - 3%:**

בישיבת ועדת התגמול של חברת שאול בע"מ (להלן: "החברה") שנערכה בסוף שנת 2017 נבחנו מספר חלופות למתן בונוס למנכ"ל החברה, אשר מועד הענקתו ואישורו יהיה ב- 1 בינואר 2018. כל החלופות מבוססות על ביצועי הישות, כדלקמן:

- א. הענקת 1,000,000 זכויות לעליית ערך מניות במזומן (Share appreciation rights) לתקופה של שלוש שנים. בהתאם לתכנית זכאי המנכ"ל לעליית ערך המניות (ככל שתהא) בבורסה ממועד הענקת ועד ליום 31 בדצמבר 2020, וזאת בתנאי שימשיך בעבודתו עד ליום 31 בדצמבר 2020. (להלן: "חלופה א").
- ב. הענקת 1,000,000 אופציות בחינם. כל כתב אופציה ניתן למימוש למניה אחת תמורת תוספת מימוש של 10 ש"ח. כתבי האופציה ניתנים למימוש ביום 31 בדצמבר 2020 בלבד, בתנאי שיתמיד בעבודתו עד ליום 31 בדצמבר 2020. (להלן: "חלופה ב").
- ג. תקבול של 2.1 מיליון ש"ח במזומן ביום 31 בדצמבר 2020, בתנאי שהרווח הממוצע של החברה לשלוש השנים (2018-2020) לא יפחת מהרווח של שלוש השנים הקודמות (להלן: "ייעד הרווח"), ובתנאי שיתמיד בעבודתו עד ליום 31 בדצמבר 2020. (להלן: "חלופה ג").

### **נתונים נוספים:**

- 1. מחיר המניה בבורסה למועד הענקת 10 ש"ח.
- 2. השווי ההוגן של כתבי האופציות במועד הענקת הינו 2 ש"ח לכל כתב אופציה.
- 3. הנח כי אין בעיה בסחירות המניה וניתן לממש את המניות בבורסה בנקל.
- 4. הנח כי בכל תאריך מאזן בין מועד הענקת כתבי האופציה לבין מועד מימושן או פקיעתן החברה צפתה כי המנכ"ל יתמיד בעבודתו עד ליום 31 בדצמבר 2020 והמנכ"ל אכן התמיד בעבודתו 3 שנים.
- 5. שיעור הריבית להיוון הינו 10%.
- 6. עלויות הריבית ככל שקיימות נזקפות לסעיף המימון.
- 7. עלויות שכר נזקפות ישירות לרווח או הפסד.



**לפניך מספר היגדים:**

- (1) בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר בשנת 2018 עמד על 10 ש"ח למניה, כי אז הוצאות השכר בגין התגמול למנכ"ל שיזקפו לדוח רווח או הפסד בשנת 2018 תחת חלופה א' תהא אפס.
- (2) בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2019 יעמוד על 12 ש"ח, הוצאות השכר המצטברות בגין התגמול למנכ"ל שיזקפו לרווח או הפסד עד וכולל ה- 31 לדצמבר 2019 תחת חלופה ב' יהיו גבוהות יותר מיתר החלופות.
- (3) בהינתן שב- 31 בדצמבר 2020 מחיר המניה נמוך מ- 12 ש"ח ויעד הרווח הושג בפועל כי אז הוצאות השכר בגין התגמול למנכ"ל שיזקפו לרווח או הפסד במצטבר לשלוש השנים תחת חלופה ג' תהיינה גבוהות יותר מיתר החלופות.
- (4) בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2020 הינו 12 ש"ח כי אז הוצאות השכר המצטברות (לשלוש השנים) בגין התגמול למנכ"ל שיזקפו לרווח או הפסד תחת חלופה א' זהות לאלו שיזקפו תחת חלופה ב'.

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר :**

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

**שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

**שאלה מספר 1.6 - רכוש קבוע IAS 16 - 3%:**

להלן ביאור על הרכוש הקבוע כפי שנכלל בדוחותיה הכספיים של חברת יהורם בע"מ (להלן: "החברה") ליום 31 בדצמבר 2017. מטבע הפעילות של החברה הינו ש"ח.

הביאור כולל את הרכב הרכוש הקבוע והפחת שנצבר בגינו, לפי קבוצות עיקריות, וכן את התנועה ברכוש הקבוע, לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2017 (כולל מספרי השוואה לשנת 2016) (להלן: "הביאור").

סה"כ	כלי רכב	ציוד ומתקנים	שיפורים במושכר	בניינים כולל קרקע וזכויות חכירה	
מיליוני ש"ח					
6,352	82	2,772	1,657	1,841	<b>עלות</b>
329	15	157	101	56	יתרה ליום 1.1.2016
(16)	(2)	(12)	(2)	-	תוספות
60	-	-	-	60	גריעות
(120)	-	-	-	(120)	שיערוך נכסים שהועברו לנדל"ן להשקעה
6,605	95	2,917	1,756	1,837	מעבר מרכוש קבוע לנדל"ן להשקעה
40	-	-	19	21	<b>יתרה ליום 31.12.2016</b>
370	6	168	160	36	רכישות במסגרת צירוף עסקים
(60)	(6)	(35)	(19)	-	תוספות
(20)	-	-	-	(20)	גריעות
190	-	-	-	190	שיערוך נכסים שהועברו לנדל"ן להשקעה
(280)	-	-	-	(280)	מעבר מנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע
6,845	95	3,050	1,916	1,784	מעבר מרכוש קבוע לנדל"ן להשקעה
3,551	41	2,106	948	456	<b>יתרה ליום 31.12.2017</b>
272	12	137	90	33	<b>פחת נצבר</b>
(15)	(1)	(12)	(2)	-	יתרה ליום 1.1.2016
3,808	52	2,231	1,036	489	פחת
307	12	140	112	43	גריעות
(54)	(5)	(31)	(18)	-	יתרה ליום 31.12.2016
4,061	59	2,340	1,130	532	פחת
2,797	43	686	720	1,348	גריעות
2,784	36	710	786	1,252	<b>יתרה ליום 31.12.2017</b>

**הנחות**

החברה מיישמת את מודל העלות באשר לרכוש הקבוע שברשותה.

**לפניך מספר היגדים:**

- (1) בדוח על תזרימי המזומנים של החברה לשנת 2017 יכלל סך של 190 מיליוני ש"ח השקעה ברכוש קבוע (נדל"ן), במסגרת פעילות השקעה שאינה במזומן.
- (2) במהלך השנים 2016 ו-2017 הועברו מרכוש קבוע לנדל"ן להשקעה נכסים ששויים ההוגן למועד המעבר היו 120 מיליוני ש"ח ו- 280 מיליוני ש"ח, בהתאמה.
- (3) במהלך שנת 2017 נרשם הפסד של 20 מיליוני ש"ח כתוצאה משערוך נדל"ן שהועבר מרכוש קבוע לנדל"ן להשקעה.
- (4) במהלך שנת 2016 נזקף סכום של 60 מיליוני ש"ח לקרן הערכה מחדש.

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר:**

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

**שאלה מספר 1.7 - מיסים על הכנסה IAS 12 - 3%:**

בישיבת ועדת המאזן של חברת עתליה בע"מ (להלן: "החברה") לאישור הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 2018, התקיים דיון באשר למרכיבי ההתאמה המספרית בין הוצאות המסים כפי שנרשמו בדוח רווח או הפסד לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור המס העיקרי (להלן: "הביאור על המס התיאורטי"):

**הועלו הטענות הבאות:**

- (1) הוצאות הנפקת מכשיר הוני שהותרו בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת לשנת 2018, אינן מהוות חלק ממרכיבי ההתאמה בבאור על המס התיאורטי של החברה.
- (2) הפרשים זמניים המיוחסים להשקעה בחברת בת בכללותה, אשר מקורם ברווחים לא מחולקים של חברת הבת ואשר בגינם לא נוצרו מסים נדחים בדוחות הכספיים המאוחדים, אינם מהווים חלק ממרכיבי ההתאמה בבאור על המס התיאורטי של החברה.
- (3) הפרשים זמניים המיוחסים להשקעה בחברת כלולה, אשר מקורם ברווחים לא מחולקים של החברה הכלולה ואשר בגינם נוצרו מסים נדחים אינם מהווים חלק ממרכיבי ההתאמה בבאור על המס התיאורטי של החברה.
- (4) בשנת 2018 ניצלה חברה כלולה של החברה הפסדים לצרכי מס (אשר בגינם לא נוצרו בדוחותיה הכספיים של הכלולה נכס מס נדחה בשנים קודמות), חלקה של החברה בסכום הניצול אינו מהווה חלק ממרכיבי ההתאמה בבאור על המס התיאורטי של החברה בשנת 2018.

**הנחות**

- על החברה, חברות בנות שלה וחברות כלולות שלה חל שיעור מס אחיד על כל הכנסותיהן מכל סוג, לרבות על דיבידנדים בין חברתיים.
- מטבע הפעילות של החברה, חברות בנות שלה וחברות כלולות שלה הינו השקל החדש.

## שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר:**

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

### שאלה מספר 1.8- נכסים בלתי מוחשיים IAS 38 - 3%:

להלן ביאור על הנכסים הבלתי מוחשיים כפי שנכלל בדוחותיה הכספיים של חברת יהואש בע"מ (להלן: "החברה") ליום 31 בדצמבר 2017. הביאור כולל את הרכב הנכסים הבלתי מוחשיים והפחת שנצבר בגינם, לפי קבוצות עיקריות, והתנועה בהם, לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 ולשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2017 (להלן: "הביאור").

תוכנות מחשב	זיכיון וסימן מסחרי	דמי פינוי חנויות	מוניטין	סה"כ	
<b>אלפי ש"ח</b>					
9,108	14,658	44,465	15,504	83,735	יתרה ליום 1.1.2016
3,398	-	1,808	-	5,206	רכישות
12,506	14,658	46,273	15,504	88,941	יתרה ליום 31.12.2016
3,648	14,363	2,491	2,411	22,913	רכישות
(1,000)	-	-	-	(1,000)	גריעות
15,154	29,021	48,764	17,915	110,854	יתרה ליום 31.12.2017
<b>הפחתה שנצברה</b>					
6,657	1,278	25,935	-	33,870	יתרה ליום 1.1.2016
2,009	1,466	2,043	-	5,518	הפחתה לשנה
8,666	2,744	27,978	-	39,388	יתרה ליום 31.12.2016
2,208	1,758	2,881	-	6,847	הפחתה השנה
(1,000)	-	-	-	(1,000)	גריעות
9,874	4,502	30,859	-	45,235	יתרה ליום 31.12.2017
5,280	24,519	17,905	17,915	65,619	עלות מופחתת ליום 31.12.2017
3,840	11,914	18,295	15,504	49,553	עלות מופחתת ליום 31.12.2016

### הנחות:

- הנכסים הבלתי מוחשיים של החברה מופחתים בשיטת הקו הישר. יש להניח כי ערך השייר הינו זניח.
- כל הרכישות מבוצעות ב- 30 ביוני של כל שנה, וממועד זה הנכסים מופחתים באופן שיטתי.
- החברה רכשה את הזכיון ב- 30 ביוני 2015 ואת הסימן המסחרי ב- 30 ביוני 2017.
- החברה אינה מחזיקה בפעילויות משותפות.

### לפניך מספר היגדים:

- (1) במהלך שנת 2017 השיגה החברה שליטה על עסק אחד או יותר.
- (2) במהלך שנת 2017 גרעה/מכרה החברה תוכנות מחשב שעלותן המופחתת הסתכמה באפס.
- (3) במהלך שנת 2017 הוצאות ההפחתה בגין הסימן המסחרי הסתכמו לסך של 292 אלפי ש"ח.
- (4) שיעור הפחת הממוצע של תוכנות מחשב עולה על 13% בכל שנה.

**סמנו את התשובה הנכונה ביותר :**

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

---

**שאלה מספר 2 – רכישת/ מכירת קבוצת נכסים - 10%**

חברת דוד (להלן - "החברה") הינה חברה ציבורית העוסקת בין היתר במתן שירותי ארכיב לשוק המוסדי והפרטי. שירותים אלו, כוללים מתן פתרונות לגניזה, ואחסון של מסמכים.

שירותי האחסון כוללים איסוף הניירת והקלסרים (להלן: "המסמכים") ממשרדי הלקוח, אריזתם במיכלי ארכיב קשיחים (להלן: "מיכלי ארכיב") ואחסונם במחסני החברה. לקוחות החברה מחויבים בדמי אחסון חודשיים כפונקציה של מספר מיכלי הארכיב הנדרשים לאחסון המסמכים.

הסכמי ההתקשרות עם הלקוחות הם לזמן ארוך, בדרך כלל ל- 7 שנים. יחד עם זאת, בכל נקודת זמן הלקוח יכול להפסיק את ההתקשרות בהודעה מוקדמת של 7 ימי עסקים.

בתחילת שנת 2018 החליטה החברה לאתר קונה לרכישת זכויותיה מכוח ההסכמים הקיימים עם הלקוחות.

ביום 30 ביוני 2018 (להלן - "מועד החתימה"), חתמה החברה על הסכם עם חברת שלמה בע"מ (להלן: "הרוכשת"), לפיו החברה תמכור לרוכשת זכויות כדלקמן:

א. זכויות הנובעות מהסכמי לקוחות, בגין התקופה שלאחר החתימה.

ב. מיכלי ארכיב אשר בהם נשמרים המסמכים של הלקוחות.

נכון למועד החתימה לחברה ישנם 50,000 מיכלי ארכיב מלאים במסמכים של הלקוחות. העלות בספרים של המיכלים הינה 300 ש"ח למיכל (לצרכי השאלה יש להניח שההפחתה השנתית בגינם זניחה).

על פי תנאי ההתקשרות של החברה עם לקוחותיה, החברה אינה רשאית, להסב את הסכמי הלקוחות עמה, אלא בהסכמה בכתב של הלקוחות.

בהתאם לכך, הוסכם בין החברה לרוכשת כי מיד לאחר חתימת ההסכם, תפנה החברה ללקוחותיה לקבלת אישורם לגבי המשך ההתקשרות עם הרוכשת ובכפוף לאישורם תעביר החברה לרוכשת את מיכלי הארכיב אשר מיוחסים ללקוחות שחתמו על הסבה. כמו כן, סוכם שלקוחות שלא יאשרו את ההסבה יישארו בידי החברה. למען הסר ספק, זכאותה של הרוכשת להכנסות בגין שירותי האחסון מהלקוחות, תהיה אך ורק ממועד העברת המיכלים לרוכשת (ובכפוף לחתימה על הסכם מחייב מול הלקוח).

בהתאם להסכם, בגין כל מיכל ארכיב (מלא) שיועבר לרוכשת (והסכם ההתקשרות המיוחס לו) תקבל החברה סך של 3,000 ש"ח (המהווה את שווי ההוגן). כאשר ההתחשבנות תעשה ברמה החודשית, דהיינו בתום כל חודש החל מחודש יולי 2018 תשלם הרוכשת במזומן בעבור מיכלי הארכיב המלאים שהועברו באותו החודש.

**נתונים נוספים:**

- א. שווין ההוגן של מיכלי ארכיב (ריקים) משומשים הינו 400 ש"ח למיכל.
- ב. עד ליום 31 בדצמבר 2018, הוסבו הסכמים מחייבים עם לקוחות ובהתאם קיבלה הרוכשת לידיה 27,000 מיכלים מלאים אשר מתייחסים ללקוחות אלו.
- ג. נכון למועד החתימה, החברה צופה כי כל הלקוחות יחתמו על ההסבה עד ליום 31 בדצמבר 2019, ובהתאם יועברו כל המיכלים לרשות הרוכשת.
- ד. עד ליום 31 בדצמבר 2019 הוסבו הסכמים מחייבים עם לקוחות נוספים ובהתאם הועברו 20,000 מיכלים מלאים המתייחסים ללקוחות אלו לרוכשת (הלקוחות אליהם מתייחסים יתרת המיכלים בחרו שלא לחתום על ההסבה ונשארו בידי החברה)
- ה. יש להתעלם מהשפעת המס.

**נדרש:**

1. מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בגין עסקת המכירה בדוחותיה הכספיים של המוכרת ליום 31 בדצמבר 2018.
2. מה הטיפול החשבונאי הנדרש בגין עסקת הרכישה בדוחות הכספיים של הרוכשת בשנים 2018 ו-2019.

בתשובתך, יש להתייחס לסוגיות החשבונאיות העיקריות הכרוכות בקביעת הטיפול החשבונאי בעסקת המכירה/הרכישה ובחלופות (אם קיימות) לפתרון.

לשם הבהירות, הטיפול החשבונאי צריך להתייחס הן להשפעות המאזניות והן להשפעות התוצאתיות.

**בתשובתכם יש להתייחס בנפרד לכל אחד מהנדרשים.**

**שאלה מספר 3 - הטבות עובד - IAS 19 - 16%:**

חברת חזקיהו בע"מ הינה חברה ציבורית אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה (להלן - החברה או חזקיהו). להלן נתונים חלקים הלקוחים מביאור 11 לדוחות הכספיים של חזקיהו ליום 31 בדצמבר 2017:

**ביאור 11 - תוכנית להטבה מוגדרת**

**א - התנועה בערך הנוכחי של המחויבות לתוכנית הטבה מוגדרת לשנת 2017:**

**אלפי ש"ח**

(32,561)	ערך נוכחי של המחויבות לתוכנית הטבה מוגדרת - יתרת פתיחה
(1,302)	עלות הריבית
(3,386)	עלות השירות השוטף
6,529	הטבות ששולמו לעובדים שפרשו
(574)	עלות שירותי העבר
	<b><u>הפסדים ורווחים בגין מדידה מחדש</u></b>
(1,353)	שינויים בהנחות אקטואריות
<u>(32,648)</u>	ערך נוכחי של המחויבות לתוכנית הטבה מוגדרת - יתרת סגירה

**ב - התנועה בערך הנוכחי של נכסי התוכנית להטבה מוגדרת לשנת 2017:**

**אלפי ש"ח**

32,355	שווי הוגן של נכסי תוכנית להטבה מוגדרת - יתרת פתיחה
1,377	הכנסות ריבית על נכסי התוכנית
4,148	הפקדות לנכסי התוכנית
(5,876)	הטבות ששולמו לעובדים שפרשו
	<b><u>רווחים בגין מדידה מחדש</u></b>
	תשואה על נכסי התוכנית למעט סכומים שנכללו בהכנסות ריבית על נכסי התוכנית
120	
<u>32,125</u>	שווי הוגן של נכסי תוכנית להטבה מוגדרת - יתרת סגירה
<u>(523)</u>	נכס (התחייבות) נטו בגין הטבה מוגדרת ליום 31.12.17

**נתונים נוספים:**

1. נכון ליום 31.12.2017 מועסקים בחברה 370 עובדים (ראה נתון נוסף 7 להלן). להלן השכר הממוצע של העובדים לשנת 2017:

מס' עובדים ליום 31.12.2017	קבוצת עובדים	שכר ממוצע לשנת 2017 (ש"ח)	שיעור עליית שכר בכל שנה
40	דרג א'	14,500	3%
80	דרג ב'	12,100	2%
250	דרג ג'	8,900	1%

2. כל העובדים (בכל הדרגים) החלו את עבודתם בחברה במועד הקמתה. מועד הקמת החברה הינו 1.1.2007.

3. ממועד ההקמה ועד ליום 31 בדצמבר 2018 החברה לא גייסה עובדים נוספים.

4. בהתאם להסכם העסקה של העובדים, בכל שנה שכרם עולה בשיעור קבוע בהתאם לדרגתם. עליית השכר מתבצעת מיד בתחילת כל שנה ומתייחסת לשנה השוטפת.

5. בהתאם להסכם העסקה זכאים העובדים במועד הפרישה להטבה חד-פעמית (המשולמת באופן מיידי בסמוך למועד הפרישה) בגובה שכר חודשי אחד בגין כל שנת שירות (החישוב מבוצע לפי השכר החודשי האחרון מוכפל במספר שנות השירות).

6. בכל מועד יש להניח כי החברה צופה שכל העובדים יפרשו ביום 31 בדצמבר 2028. (להלן: מועד הפרישה החוקי).

7. ביום 28 בדצמבר 2017 (עד למועד זה לא פרשו עובדים מהחברה) פרשו באופן מפתיע 10 עובדים מדרג א', 15 עובדים מדרג ב' ו-30 עובדים מדרג ג'. ההטבות שנצברו לזכותם שולמו במלואם במזומן ביום 30 בדצמבר 2017 בהתאם למדיניות התשלום הנהוגה בחברה (ראה סעיף 8 להלן). (הנח כי שכר העובדים שפרשו אינו שונה מהשכר הממוצע).

8. בעת פרישת עובדים לפני מועד הפרישה החוקי, מדיניות החברה הינה לשלם אחוז קבוע מההטבות להן זכאי העובד מהכספים שנצברו בקרן (מנכסי התוכנית) ואת היתרה ישירות מחשבון הבנק של החברה. (להלן: מדיניות התשלום הנהוגה).

9. לאחר משא ומתן בין ההנהלה לעובדים נחתם ביום 31 בדצמבר 2017 תיקון להסכם העסקה, לפיו תוגדל ההטבה לעובדי דרג א' והם יהיו זכאים במועד הפרישה להטבה נוספת בשיעור קבוע מהשכר החודשי האחרון מוכפל במספר שנות השירות. (ההסכם חל רטרואקטיבית ממועד תחילת העסקתם).

10. לא חל שינוי בשיעורי הריבית להיוון במהלך השנים 2017-2018.

11. ביום 30 בדצמבר 2018 פרשו באופן מפתיע 30 עובדים דרג ג'. ההטבה שנצברה לזכותם שולמה להם ביום 31 בדצמבר 2018 בהתאם למדיניות התשלום הנהוגה בחברה. (הנח כי שכר העובדים שפרשו אינו שונה מהשכר הממוצע).

12. לאחר משא ומתן בין ההנהלה לעובדים נחתם ביום 31 בדצמבר 2018 תיקון נוסף להסכם העסקה לפיו תוגדל ההטבה לעובדי דרג ב' והם יהיו זכאים במועד הפרישה להטבה נוספת בגובה מחצית משיעור ההטבה שקיבלו עובדי דרג א' במסגרת התיקון להסכם העסקה בשנת 2017.



13. בהתאם לתקנון הקרן שבה החברה מפקידה סכומים למימון התוכנית להטבה מוגדרת:
- א. לשם מימון התוכנית להטבה מוגדרת, החברה מחויבת להפקיד לקרן נפרדת מהישות ב- 30 ביוני בכל שנה אחוז קבוע מהשכר החודשי האחרון בגין כל עובד שמועסק בחברה באותו מועד.
  - ב. בעת פרישה של עובד לפני מועד הפרישה החוקי, החברה רשאית למשוך מנכסי התוכנית את מלוא ההטבה המגיעה לעובדים שסיימו עבודתם. במידה שהחברה מושכת מנכסי התוכנית סכום נמוך יותר, היא תהיה זכאית להחזיר או להקטנת הפקדות עתידיות בגובה ההפרש.
  - ג. למעט האמור בסעיף ב לעיל, החברה אינה זכאית להחזירים מהקרן או להפקדות קטנות יותר בשנים הבאות.
14. התשואה על נכסי התוכנית בשנת 2018 מעבר לסכומים שנכללו בהכנסות הריבית הסתכמה לסך של 403 אלפי ש"ח.
15. יש לעגל את הסכומים לאלף הקרוב.

#### **נדרש:**

- א. הצג את התנועה במחוייבות לתכנית הטבה מוגדרת לשנת 2018.
- ב. הצג את התנועה בנכסי התכנית להטבה מוגדרת לשנת 2018.

**בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים לכל נדרש.**

**סוף חלק א'  
בהצלחה**

**חלק ב' - 50 נקודות:**

**שאלה מספר 4 - השקעות בחברות כלולות IAS 28 וצירופי עסקים IFRS 3 - 20%:**

חברת עוזיהו בע"מ (להלן: "החברה" או "עוזיהו") הינה חברה ציבורית. ביום 1 בינואר 2012 (להלן: "מועד רכישת ההשקעה") רכשה החברה בבורסה 35% מהון המניות של חברת יותם בע"מ (להלן: "יותם"). נכון למועד רכישת ההשקעה הסתכם ההון של יותם לסך של 4,500 אלפי ש"ח. (ראה גם נתון 2 להלן).

בהתאם להסכם שנחתם בין בעלי המניות של יותם, זכאית עוזיהו למנות דירקטור אחד מתוך 4 הדירקטורים של יותם ובלבד ששיעור ההחזקה במניות עלה על 15%.

חשבון ההשקעה של עוזיהו ביותם כפי שנכלל בדוחות הכספיים של עוזיהו ליום 31 בדצמבר 2016 כפי שהוצגו לציבור הינו 4,928 אלפי ש"ח. בדוחות הכספיים הנפרדים (סולו) של עוזיהו, מטופלת ההשקעה ביותם לפי עלות.

להלן הדוח על השינויים בהון של יותם לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 2016, 31 בדצמבר 2017 ו- 31 בדצמבר 2018 באלפי ש"ח.

הון מניות	מניות בכורה (8%)	פרמיה	תקבולים על חשבון אופציות	עודפים	סה"כ	
1,000	500	420	2,000	7,200	11,120	31.12.2015
-	-	-	-	(500)	(500)	דיבידנד לבעלי המניות
-	-	-	-	2,500	2,500	רווח לשנת 2016
1,000	500	420	2,000	9,200	13,120	31.12.2016
-	-	-	-	(1,000)	(1,000)	דיבידנד לבעלי המניות
250	-	2,750	(500)	-	2,500	מימוש אופציות
-	-	-	-	880	880	רווח לשנת 2017
1,250	500	3,170	1,500	9,080	15,500	31.12.2017
-	-	-	-	1,000	1,000	רווח לשנת 2018
450	-	4,950	(900)	-	4,500	מימוש אופציות
1,700	500	8,120	600	10,080	21,000	31.12.2018

1. נתונים המתייחסים לדוח על השינויים בהון של יותם:

- א. 1,000 אלפי המניות הונפקו במועד הקמת יותם בתמורה לסך של 1,420 ש"ח.
- ב. ביום 1 בינואר 2013 הנפיקה יותם 500 אלפי מניות בכורה בנות 1 ש"ח ע.נ כל אחת בתמורה לערך הנקוב. מניות הבכורה נושאות דיבידנד צביר בשיעור של 8% לשנה. שווין ההון של מניות הבכורה זהה לערך הנקוב בתוספת הדיבידנד הצביר בלבד בכל עת.
- ג. ממועד ההקמתה ועד ליום 31 בדצמבר 2015 (כולל) לא הכריזה יותם על דיבידנדים. ביום 1 בינואר 2016 וביום 1 בינואר 2017 הכריזה יותם על דיבידנדים. יום האקס נקבע ליום 7 בינואר 2016 ו- 7 בינואר 2017, בהתאמה. (יום האקס הוא היום שבו כל משקיע המחזיק במניה של החברה זכאי לדיבידנד. דהיינו בכדי להיות זכאי לדיבידנד על המשקיע לרכוש את נייר הערך לפני יום האקס).

## שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

ד. ביום 1 בינואר 2015 הנפיקה יותם בע"מ (להלן: "יותם") 1,000 אלפי כתבי אופציה תמורת 2,000 אלפי ש"ח. כל כתב אופציה ניתן למימוש למניה אחת של יותם בכל עת עד ליום 31 בדצמבר 2019.

נכון לכל מועד יש להניח כי זכויות ההצבעה הפוטנציאליות הנובעות מכתבי האופציה הינן זכויות ממשיות.

**בימים 3 בינואר 2017 ו- 30 בדצמבר 2018 מומשו כתבי אופציה על ידי חיצוניים.**

2. הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו וההתחייבויות שניטלו כשהם נמדדים בהתאם להוראות IFRS-3 תואם את ערכם בספרי יותם בכל מועד.

3. ביום 1 בינואר 2018 רכשה עוזיהו מגוף מוסדי 400 אלפי מניות וכן 300 אלפי כתבי אופציה של יותם. בתמורה לרכיבים הבאים:

א. 2,500 ש"ח במזומן.

ב. 200 אלפי מניות של עוזיהו.

ג. 1,500 אלפי ש"ח אגרות חוב להמרה בנות 1 ש"ח ע.נ כל אחת של עוזיהו. אגרות החוב נושאות ריבית שנתית לפידיון בשעור של 30%. הקרן והריבית יפרעו ביום 1 בינואר 2023. אגרות החוב ניתנות להמרה למניות רגילות ביחס של 12:1 (12 אגרות חוב בנות 1 ש"ח ע.נ עבור מניה אחת). נכון למועד ההנפקה שיעור הריבית השנתית השורר בשוק לגבי אגרות חוב ברמת סיכון ותנאי פרעון דומים ללא זכות המרה הינו 10.6%. שיעור הריבית השנתית השורר בשוק לגבי אגרות חוב ברמת סיכון ותנאי פרעון דומים עם זכות המרה הינו 13.1%.

ד. עלויות הקשורות לרכישה הסתכמו לסך של 337 אלפי ש"ח. מתוכן להנפקת המניות ואגרות החוב מיוחסות עלויות הנפקה בסך של 52 אלפי ש"ח ו- 108 אלפי ש"ח, בהתאמה.

4. הרווח הנקי של עוזיהו כפי שהוכר בדוחות הכספיים הנפרדים שלה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018 הינו 2,500 אלפי ש"ח.

5. להלן הרכב ההון של עוזיהו כפי שמופיע בדוחות הכספיים הנפרדים שלה ליום 31/12/17 (באלפי ש"ח):

**31/12/2017**

1,500	הון מניות רגילות (1 ש"ח ע.נ)
2,000	פרמיה
8,200	עודפים
<b>11,700</b>	<b>סה"כ</b>

6. זכויות שאינן מקנות שליטה נמדדות בהתאם לחלקן בנכסים המזוהים נטו של חברת הבת ובעת עליה בשיעור ההחזקה של הזכויות שאינן מקנות שליטה יש להקצות להן מונויטין בהתאם לחלק היחסי הנוסף (לרבות פרמית השליטה ככל וקיימת).

7. להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של המניות והאופציות של יותם בש"ח למועדים רלוונטיים:

<u>תאריך</u>	<u>מניה (ש"ח)</u>	<u>אופציה (ש"ח)</u>
1/1/2016 – 31/12/15	13	4.5
1/1/2017 – 31/12/16	13	4
1/1/2018 – 31/12/17	13	3.5
31/12/18	13.6	3.7

**8. הנחות נוספות:**

- א. יש להתעלם מהשפעת המס.
- ב. יש לעגל מספרים לאלף הקרוב.
- ג. יש לעגל אחוזים לאחוז השלם הקרוב.
- ד. לא היו תנועות הון למעט אלו המוצגות לעיל ואלו הנגזרות מחברת יותם.
- ה. לעוזהו אין החזקות אחרות למעט ההחזקה ביותם.
- ו. יש להניח כי הרווחים מתפלגים באופן אחיד על פני השנה.

**נדרש:**

להציג את הדוח על השינויים בהון של עוזהו כפי שיכלל בדוחות הכספיים של עוזהו שיוצגו לציבור לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018. (יש לצרף חישובים מפורטים לגבי כל ההשפעות על כל רכיבי ההון).

**בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים.**

---

**שאלה מספר 5 - תשלום מבוסס מניות IFRS 2 ומגזרי פעילות IFRS 8 - 20%:**

1. חברת "דויד בע"מ" (להלן: "דויד") הינה חברה אמריקאית אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בארה"ב. מטבע הפעילות של חברת דויד הינו דולר ארה"ב.
  2. חברת דויד מחזיקה ב- 70% מהון המניות של חברת סלומון בע"מ (להלן: "סלומון"). סלומון הינה חברה פרטית אשר עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לכללי ה-IFRS.
  3. מטבע הפעילות של סלומון הינו ש"ח ואילו הנהלת החשבונות של סלומון מנוהלת בדולר ארה"ב.
  4. החל ממועד הקמתה, עוסקת סלומון בעיצוב, קניינות, שיווק והפצה של מוצרי אופנה. כל פעילותה מבוצעת במסגרת שלוש חטיבות: הלבשה תחתונה, הנעלה ואופנה. כל אחת מהחטיבות דגן מהווה מגזר פעילות בר דיווח כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 8, מגזרי פעילות.
  5. הנכסים, ההכנסות, הרווח הגולמי והרווח התפעולי על כל רכיביהם, של מגזרי הפעילות כפי שמתקבלות מהמאזן בוחן הדולרי, נסקרים באופן סדיר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי של סלומון (להלן ה- CODM) כמפורט להלן:
- א. הרווח הגולמי של המגזרים לשנת 2018, כפי שנסקרו על ידי ה- CODM ליום 31 בדצמבר 2018 באלפי דולר:

2,410	הלבשה תחתונה -
1,120	הנעלה -
2,760	אופנה -

- ב. עלות המכר של המגזרים לשנת 2018 כפי שנסקרו על ידי ה- CODM, באלפי דולר:

הלבשה תחתונה	הנעלה	אופנה	סה"כ
-	1,000	-	1,000
7,920	3,990	13,650	25,560
(2,840)	(2,850)	(6,420)	(12,110)
5,080	2,140	7,230	14,450

- ג. עלויות שיווק ומכירה, עלויות הנה"כ והרווח התפעולי לכל אחד מהמגזרים לשנת 2018 כפי שנסקרו על ידי ה- CODM באלפי דולר:

הלבשה תחתונה	הנעלה	אופנה
עלויות שיווק ומכירה (*)	<u>1,070</u>	<u>767</u>
עלויות הנה"כ	<u>460</u>	<u>526</u>
רווח תפעולי	<u>880</u>	<u>836</u>

- (\*) **כולל עלויות הנובעות מעסקאות תשלום מבוסס מניות. ראה/ראי גם נתון 11 להלן.**
- ד. החל משנת 2018, מגזר הלבשה תחתונה משווק (בנוסף למוצריו הוא) מוצרים משלימים אשר נרכשים ממגזר האופנה. בשנת 2018 מכר מגזר האופנה 1,500 אלפי דולר מוצרים למגזר הלבשה תחתונה. המכירות למגזר הלבשה התחתונה מתפלגות באופן שווה על פני השנה והן מתבצעות ברווח גולמי (דולרי) של 25%. נכון לתאריך המאזן נותרו במלאי 40% מהמוצרים שנרכשו ממגזר האופנה. הנתונים הנסקרים על ידי ה-CODM כוללים עסקאות בין מגזריות.
6. עלות מלאי של כל המגזרים נקבעת באמצעות נוסחת עלות ממוצעת תקופתית.
7. יש להניח כי מחירי המוצרים בדולרים ללא שינוי לאורך כל שנת 2017 ו-2018.
8. יש להניח שקניות המלאי כמו גם המכירות הדולריות של כל המגזרים בשנים 2018 ו-2019 מתפלגים באופן שווה על פני השנה.
9. למעט עלויות המיוחסות לתשלומים מבוססי מניות, יש להניח כי עלויות הנהלה וכלליות כמו גם עלויות שיווק ומכירות מתפלגות באופן שווה על פני השנה.
10. הוצאות הנהלה וכלליות שלא יוחסו למגזרים הסתכמו בדוח רווח או הפסד של סלומון לשנת 2018 לסך של 200 אלפי ש"ח.
11. להלן נתונים רלוונטיים בהתייחס לתכנית הקצאת ני"ע לעובדי המגזרים:
- א. ביום 31 בדצמבר 2016, אישר דירקטוריון סלומון תכנית להקצאת ניירות ערך **(להלן: "תכנית הקצאה")** לעובדי מחלקת השיווק והמכירות של כל אחד ממגזרי הפעילות בתנאי שהעובדים יתמידו בעבודתם בחברה בשלוש השנים הבאות, וכן בכפוף לעמידה בתנאי ביצוע לפיו הרווח הגולמי הדולרי (מבוסס על הנה"ח הדולרית) הממוצע לשנים 2017-2019 של כל מגזר. כפי שנסקר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי (ה-CODM), יעלה על סך של 1,500 אלפי דולר ארה"ב (להלן יחדיו "תנאי ההבשלה").
- בהתקיים תנאי ההבשלה יוקצו ני"ע כדלהלן:
- מגזר הלבשה תחתונה  
לכל אחד מעובדי המגזר יוענקו 1,200 כתבי אופציה ללא תמורה. כל כתב אופציה ניתן למימוש למניה רגילה 1 בת 1 דולר של דויד. תמורת תוספת מימוש של 5 דולר למשך תקופה של 5 שנים ממועד הנפקתן.
- מגזר הנעלה  
לכל אחד מעובדי המגזר יוענקו 1,200 זכויות לעליית ערך מניות (SHARE) לכל אחד מעובדי המגזר של דויד במזומן וזאת מעבר לערכן במועד הענקתה, לתקופה של 5 שנים ממועד הענקתן.
- מגזר אופנה  
לכל אחד מעובדי המגזר יוענקו 480 מניות של דויד ללא תמורה.
- ב. בכל מגזר מועסקים 100 עובדים.
- ג. לדויד יש מחויבות לסלק את העסקה עם עובדי מגזר הלבשה התחתונה בלבד (לרבות בגין ני"ע שיוקצו בעקבות תיקון התוכנית) (ראה גם נתון ה' להלן).
- ד. לחברה המחויבות לסלק את העסקאות עם עובדי מגזר הנעלה ומגזר האופנה.

## שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

- ה. לאור העובדה שמחיר המניה של דויד לא עלה כמצופה בחודש דצמבר 2017 התנהל משא ומתן בין עובדי מגזרי הלבשה תחתונה והנעלה לבין ההנהלה, לתיקון תכנית ההקצאה במטרה להשוות את הערך הכלכלי של ההטבה שהוענקה להם (ואשר מבוססת בעיקרה על שינוי במחיר המניה) לזו של עובדי מגזר האופנה.
- ב- 30.12.2017, אישר הדירקטוריון תיקון לתכנית ההקצאה, לפיה יוענקו לעובדי מגזר ההלבשה התחתונה וההנעלה ני"ע נוספים (בהתאם לתנאים המקוריים). כך שנכון ליום 31 בדצמבר 2017 יהא השווי ההוגן של סך ני"ע שיוקצו להם (בכפוף לעמידה בתנאי ההבשלה), שווה לשווי ההוגן של המניות שיוקצו לעובדי מגזר האופנה.
- ו. נכון ליום 31 בדצמבר 2017 אף עובד לא עזב ואף לא צפוי לעזוב את סלומון. עם זאת, הנהלת סלומון צופה שיעד הביצוע לא יושג.
- ז. נכון ליום 31 בדצמבר 2018 אף עובד לא עזב ואף עובד לא צפוי לעזוב את סלומון, הנהלת סלומון צופה שיעד הביצוע יושג.
- ח. להלן נתונים רלוונטיים נוספים:

<u>שווי הוגן כתבי</u>	<u>שווי הוגן זכויות</u>	<u>מחיר מניה</u>
<u>אופציה</u>	<u>לעלית ערך</u>	<u>(דויד)</u>
31/12/16	2\$	5\$
ממוצע 2017	-	-
31/12/17	1.25\$	5\$
ממוצע 2018	-	-
31/12/18	3.36\$	7.5\$

12. להלן נתונים בגין שער הדולר לתקופות שונות:

<u>שע"ח לדולר</u>	
31/12/16	3 ש"ח
ממוצע 2017	3.7 ש"ח
31/12/17	4.2 ש"ח
ממוצע 2018	4.5 ש"ח
31/12/18	4.61 ש"ח

### נדרש:

להציג את הבאור על מגזרי הפעילות לשנת 2018 כפי שיכלל בדוחות הכספיים של סלומון ליום 31 בדצמבר 2018 (למען הסר ספק הנתונים המוצגים ייכללו בשקלים).

בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים.

**שאלה מספר 6 - מלכ"רים - 10%:**

עמותת "עזרה לזולת", מפעילה מרכז רפואי נגיש לאוכלוסיית גיל הזהב. לקראת הכנת הדוחות הכספיים של העמותה ליום 31 בדצמבר 2018, מבקשת הנהלת העמותה את חוות דעתך בשאלה כיצד יש להציג בדוחות הכספיים של העמותה ליום 31 בדצמבר 2018 את כל אחת מהפעולות שיפורטו להלן:

1. הוצאות הפחת של העמותה לשנת 2018 הינן 500,000 ש"ח, מזה הוצאות בסכום של 300,000 ש"ח, בגין נכסים שקיימת לגביהם מגבלה בעלת אופי קבוע והיתר בגין נכסים שלא קיימת לגביהם מגבלה.
2. במהלך השנה, הנהנה העמותה משירותים של בני נוער מתנדבים, אשר הועסקו בעבודות לא מקצועיות. הנהלת העמותה מעריכה כי המדובר הוא ב- 10,000 שעות התנדבות. שכר המינימום לשעה הינו כ- 28.5 ש"ח.
3. העמותה מקבלת שירותים משפטיים "פרו-בונו" (ללא תשלום) ממשרד עורכי הדין, נדיב ושות'. בשנת החשבון ניתנו ע"י המשרד לעמותה שירותים משרדיים בהיקף של 80 שעות. המשרד נוהג לחייב את לקוחותיו האחרים בשכר טרחה של 300 ש"ח לשעה.
4. במהלך השנה נחתם הסכם עם תורם, לפיו יוקם מבנה חדש אשר ישמש כמרכז לשיקום. סכום התרומה הינו 1,000,000 ש"ח, והוא מותנה בכך שהעמותה תעמיד מימון מקביל, ממקורותיה העצמיים של 1,000,000 ש"ח. ביום 31 לדצמבר 2018 החליטה הנהלת העמותה להעמיד סכום דומה למטרה כאמור. כל סכום התרומה התקבל ביום 1 בפברואר 2019, וטרם נעשה בו כל שימוש.
5. העמותה קיימה ארוחת ערב חגיגית לגיוס תרומות. במהלך הארוחה הודיעו האורחים על כוונתם לתרום סכום של 400,000 ש"ח לתמיכה בפעולות העמותה. עד לסוף השנה התקבלו תרומות בסכום של 240,000 ש"ח. סכום נוסף של 60,000 ש"ח התקבל עד לתאריך הכנת הדוחות הכספיים.
6. ביום 1 בפברואר 2018 תרם שאול סכום של 600,000 ש"ח לעמותה, תוך התניה כי שליש מהסכום יופקד בפקדון נושא ריבית, כאשר הקרן תשמר והריבית, כמו גם יתר סכום התרומה (שני שליש), ישמשו למימון מתן חיסוני שפעת ללקוחות המרכז בחינם. העמותה הפקידה בו ביום שליש מהסכום באמור בפקדון נושא ריבית בשיעור שנתי של 6% (המשולמת מידי שנה ישירות לעו"ש). עד ליום 31 לדצמבר 2018 חוסנו לקוחות המרכז בחיסוני שפעת בסך 20,000 ש"ח.
7. ביום 1 בינואר 2018 קיבלה העמותה מעיריית ברוש, הקצבה בסך 900,000 ש"ח לפעילותה השוטפת של העמותה בשנים 2018-2019 (בחלקים שווים). העירייה התחייבה (במסמך רשמי) להקציב לעמותה סכום נוסף של 300,000 ש"ח (בגין שנת 2018) אם יעלה בידי העמותה לגייס סכום דומה מממשלת ישראל.
8. ביום 1 ביולי 2018 רכשה העמותה פסל תמורת סכום של 500,000 ש"ח. יש להניח כי לפסל אורך חיים בלתי מוגבל.
9. ביום 31 בדצמבר 2018 מכרה העמותה מכונה אשר עלותה המופחתת הינה 80,000 ש"ח בתמורה ל- 100,000 ש"ח. המכונה נתרמה לעמותה בשנת 2015 תוך התניה כי אם העמותה תמכור את המכונה, התמורה תשמש למימון טיפולי רפואה אלטרנטיבית ללקוחות המרכז.



**נתונים נוספים:**

- א. יש להניח כי כל העסקות שתוארו לעיל, הינן בהיקף כספי/שווי מהותי.
- ב. העמותה נוהגת להבחין בין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילויות, לבין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- ששימשו לרכוש קבוע.
- ג. העמותה מפרסמת את דוחותיה הכספיים השנתיים ביום 31 למרץ של השנה העוקבת.

**נדרש:**

יש להתייחס להשפעת כל עסקה (בפני עצמה ובאופן בלתי תלוי בעסקות האחרות שתוארו לעיל) על היתרות הבאות, הנכללות בדוח על המצב הכספי של העמותה ליום 31 בדצמבר 2018: רכוש קבוע; נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה: לשימוש לפעילויות, ששימשו לרכוש קבוע; נכסים נטו שקיימת לגביהן הגבלה בעלת אופי זמני; וכן נכסים נטו שקיימת לגביהן הגבלה בעלת אופי קבוע. יש לחשב ולתאר בקצרה (באופן מילולי) את ההשפעה על כל אחת מהיתרות הנ"ל (גידול/קיטון/אין שינוי), ולנמק בקצרה את התשובה.

**ככל שקיימת יותר מחלופה אחת לטיפול החשבונאי באחת מן העסקות הנ"ל, יש לתאר את שתי החלופות.**

**בתשובתך יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים.**

**סוף חלק ב'  
בהצלחה**

פתרון הבחינה:

**חלק א' - 50 נקודות:**

**פתרונות לשאלה מספר 1- שאלות רב ברירה - 24%:**

**פתרון שאלה מספר 1.1- רווח למניה IAS 33 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: כל ההיגדים נכונים.**

**(1) ההיגד נכון.**

תשואה להון לשנת 2016		תשואה להון לשנת 2017
רווח נקי לשנת 2016 = 292,000		רווח נקי לשנת 2017 = 292,000
ממוצע יתרת פתיחה יתרת סגירה	>	ממוצע יתרת פתיחה יתרת סגירה ↑
הון לשנת 2016		הון לשנת 2017

הקיטון היחיד בהון בשנים 2016-2017 נובע מרכישת המניות באוצר בשנת 2017, ומאחר והרווח הנקי לשנה זו, כשלעצמו, גדול יותר מרכישת המניות באוצר, ממוצע ההון לשנת 2017 בהכרח גדול יותר מממוצע ההון של החברה לשנת 2016.

מאחר והרווח הנקי בשנת 2017 זהה לרווח הנקי בשנת 2016, וממוצע ההון לשנת 2017 גדול יותר מממוצע ההון לשנת 2016, התוצאה המתקבלת היא כי התשואה להון לשנת 2017 קטנה מהתשואה להון לשנת 2016.

**(2) ההיגד נכון.**

המניות הרגילות הפוטנציאליות היחידות שקיימות בחברה הן כתבי האופציה אשר הונפקו בשנת 2014. אין להן השפעה על הרווח שמשמש לחישוב הרווח המדולל למניה. לפיכך:

התוספת לממוצע המשוקלל של המניות הרגילות לצורך חישוב רווח מדולל למניה לשנת 2017
$\frac{292,000}{291,922 + z} = 0.87$ $z = 43,710$

בהתאם לנתוני השאלה, כמות כתבי האופציה שמומשו בשנת 2017 הינה 60, כך שהתוספת למניות לצורך הרווח המדולל למניה לשנת 2017 הנובעת מאופציות אלו שמומשו הינה קטנה מ- 55. לכן התוספת לכמות המניות לצורך הרווח המדולל למניה לשנת 2017 הנובעת מהאופציות שלא מומשו הינה גדולה מ- 43,655, דהיינו בכל מקרה עולה על 40,000.

בהתאם לסעיפים 45-46 ל- IAS 33 התוספת לכמות המניות חושבה באופן הבא:

$$= \frac{12}{12} \times \frac{(\text{תוספת המימוש 5 - מחיר המניה הממוצע})}{\text{מחיר המניה הממוצע}} \times \text{כמות כתבי האופציה}$$

הכפלת כמות כתבי האופציה שטרם מומשו בשבר (קטן מ-1) הביאה לתוצאה הגדולה מ- 40,000 ולכן כמות האופציות שטרם מומשו בהכרח גדולה מ- 40,000.

**(3) ההיגד נכון.**

יתרת הפתיחה של המניות הרגילות לשנת 2017 שווה לממוצע המשוקלל של המניות הרגילות לשנת 2016, ומכך ניתן להסיק כי המניות שהונפקו היו קיימות במחזור במהלך כל שנת 2016, לשון אחר המניות ה"נ"ל הונפקו מיד בתחילת שנת 2016.

**(4) ההיגד נכון.**

המניות הרגילות הפוטנציאליות היחידות שקיימות בחברה הן כתבי האופציה אשר הונפקו בשנת 2014. אין להן השפעה על הרווח שמשמש לחישוב הרווח המדולל למניה. לפיכך:

התוספת לממוצע המשוקלל של המניות הרגילות לצורך חישוב רווח מדולל למניה לשנת 2015	התוספת לממוצע המשוקלל של המניות הרגילות לצורך חישוב רווח מדולל למניה לשנת 2016
$\frac{150,000}{220,581 + x} = 0.58$ $x = 38,040$	$\frac{292,000}{320,722 + y} = 0.814$ $y = 38,000$

בהתאם לסעיפים 45-46 ל- IAS 33 התוספת לכמות המניות חושבה באופן הבא:

$$\frac{\left( \frac{12}{12} \times \text{מחיר המניה הממוצע} - \text{מחיר המניה הממוצע} \right) \times \text{כמות כתבי האופציה}}{\text{מחיר המניה הממוצע}} =$$

מאחר וכמות כתבי האופציה הקיימים לא השתנתה בשנים 2015-2016, ומחיר המימוש קבוע, ניתן להסיק כי מחיר המניה הממוצע לשנת 2015 שווה בקירוב למחיר המניה הממוצע לשנת 2016.

**פתרון שאלה מספר 1.2- הכרה בהכנסה IFRS 15 - 3%:**

**בשאלה זו התקבלו כל התשובות כנכונות.**

**(1) ההיגד נכון.**

בהתאם ל- IFRS 15 מכירה עם זכות החזרה תטופל בהתאם להוראות תמורה משתנה. הישות תכיר בהכנסות מהמוצרים שהועברו בסכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית (ולכן, הכנסות לא יוכרו עבור מוצרים שחוזי שיוחזרו). ישות תיישם את הדרישות בסעיפים 47-72 לעניין תמורה משתנה (כולל הדרישות להגבלת אומדנים של תמורה משתנה בסעיפים 56-58) על מנת לקבוע את סכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית. לאחר מכן, בסוף כל תקופת דיווח, הישות תעדכן את הערכתה לגבי הסכומים להם היא מצפה להיות זכאית בתמורה למוצרים שהועברו ותבצע שינוי מקביל במחיר העסקה, ולפיכך בסכום ההכנסות שהוכרו. (סעיפים 20-27 לנספח הנחיות היישום ל- IFRS 15).

בהתאם לסעיף 56 ל- IFRS 15 "ישות תכלול במחיר העסקה את כל הסכום של תמורה משתנה, או את חלקו, שנאמד בהתאם לסעיף 53 רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן."

בהתאם לסעיף 57 ל- IFRS 15 "בהערכה אם זה צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן, ישות תביא בחשבון הן את הסבירות והן את הגודל של ביטול ההכנסות. גורמים שעשויים להגדיל את הסבירות או הגודל של ביטול הכנסות כוללים את כל אחד מהבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) סכום התמורה הוא רגיש ברמה גבוהה לגורמים שהם מחוץ לתחום ההשפעה של הישות. גורמים אלה יכולים לכלול תנודתיות בשוק, שיקולי הדעת או פעולות של צדדים שלישיים, תנאי מזג אוויר וסיכון גבוה להתיישנות של סחורה או של שירות שהובטחו.

...

(ג) הניסיון של הישות (או ראיות אחרות) עם סוגים דומים של חוזים מוגבל, או שלניסיון זה (או ראיות אחרות) יש ערך חיזוי מוגבל.  
..."

**(2) ההיגד אינו נכון.**

בהתאם ל- IFRS 15, בקביעת מחיר העסקה, ישות תתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה מספק ללקוח או לישות הטבה משמעותית של מימון של העברת הסחורות או השירותים ללקוח. בנסיבות אלה, החוזה מכיל רכיב מימון משמעותי. המטרה בעת התאמת סכום התמורה שהובטחה בגין רכיב מימון משמעותי היא שישות תכיר בהכנסות בסכום שמשקף את המחיר שהיה על לקוח לשלם עבור סחורות או שירותים שהובטחו אם הלקוח היה משלם במזומן. (סעיפים 60-65 ל- IFRS 15).

לאור העובדה שהמגבלות על אומדן התמורה המשתנה הוסרו רק ב- 20.2.2019 ותחת ההנחה כי במועד זה הוכר מלוא סכום התמורה מהמכירה, יש להתאים את סכום התמורה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף ולפיכך סכום התמורה יהיה גבוה מ- 300,000.

**(3) ההיגד לא נכון.**

בהתאם ל- IFRS 15, מקובל שישות מספקת אחריות יחד עם המכירה של המוצר. המהות של אחריות יכולה להשתנות באופן משמעותי בין תעשיות וחוזים. סוגי אחריות אחדים מספקים ללקוח ביטחון שהמוצר המתייחס יתפקד כפי שהצדדים התכוונו מאחר שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם (אחריות מסוג ביטחון). סוגי אחריות אחרים מספקים ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם (אחריות מסוג שירות- תטופל כמחויבות ביצוע ולכן יוקצה לה חלק ממחיר העסקה).

אם הישות נדרשת על פי חוק לספק אחריות, קיומו של חוק זה מצביע על כך שהאחריות שהובטחה אינה מחויבות ביצוע מאחר שדרישות כאלה קיימות בדרך כלל על מנת להגן על לקוחות מהסיכון של רכישת מוצרים פגומים.

(סעיפים 28-33 לנספח הנחיות היישום ל- IFRS 15).

**(4) ההיגד נכון.**

בהתאם ל- IFRS 15 ישות תטפל באחריות שאינה מחויבות ביצוע בהתאם לתקן חשבוניות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

לפיכך, ככל שהחברה אינה צופה תביעות בשל חוזה האחריות, לא תוכר הפרשה כלשהי בדוחות הכספיים של החברה במועד ההכרה הנדרש. (סעיף 14 ל- IAS 37).

**פתרון שאלה מספר 1.3- תשלום מבוסס מניות IFRS 2 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: רק אירוע 1.**

נספח א' ל- IFRS 2 מגדיר:

<b>הסדר תשלום מבוסס מניות</b> (Share-Based Payment Arrangement)	הסכם בין הישות (או ישות אחרת בקבוצה) או כל בעל מניות של ישות כלשהי בקבוצה) לבין צד אחר (כולל עובד) המזכה את הצד האחר בקבלת
(א) מזומן או נכסים אחרים של הישות בסכומים, המבוססים על המחיר (או השווי) של <b>מכשירים הוניים</b> (כולל מניות או אופציות למניות) של הישות או של ישות אחרת בקבוצה, או	
(ב) <b>מכשירים הוניים</b> (כולל מניות או אופציות למניות) של הישות או של ישות אחרת בקבוצה,	
ובלבד שמתקיימים <b>התנאים</b> המוגדרים <b>להבשלה</b> , אם יש כאלה.	
<b>עסקת תשלום מבוסס מניות</b> (Share-Based Payment Transaction)	עסקה שלפיה הישות
(א) מקבלת סחורות או שירותים מהספק של אותם סחורות או שירותים (כולל עובד) <b>בהסדר תשלום מבוסס מניות</b> , או	
(ב) נוטלת על עצמה מחויבות לסלק עסקה עם ספק <b>בהסדר תשלום מבוסס מניות</b> כאשר ישות אחרת בקבוצה מקבלת סחורות או שירותים אלה.	

**1) האירוע נמצא בתחולת IFRS 2.**

בהתאם ל- IFRS 2 עסקה שלפיה הישות מקבלת סחורות או שירותים מספק במסגרת הסכם המזכה את הספק בקבלת מכשירים הוניים של הישות הינה בתחולת התקן. (סעיף 2 ל- IFRS 2).

יחד עם זאת IFRS 2 אינו חל על עסקאות תשלום מבוסס מניות שבהן הישות מקבלת או רוכשת סחורות או שירותים על פי חוזה שהוא בתחולת סעיפים 8-10 לתקן חשבוונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה או סעיפים 2.4-2.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים. (סעיף 6 ל- IFRS 2).

סעיף 2.4 ל- IFRS 9 וסעיף 8 ל- IAS 32 מוציאים מתחולת תקנים אלו חוזים אשר ההתקשרות בהם הייתה לשם קבלה או מסירה של פריט לא פיננסי בהתאם לדרישות הרכישה, המכירה או השימוש החזויים של הישות והם ממשיכים להיות מוחזקים למטרות אלה.

מאחר והחברה התקשרה בחוזה העתידי לרכישת מטילי זהב לצרכי השימוש השוטף, האירוע נמצא בתחולת IFRS 2.

**2) האירוע אינו בתחולת IFRS 2.**

בהתאם ל- IFRS 2 עסקה שלפיה הישות מקבלת סחורות או שירותים מספק במסגרת הסכם המזכה את הספק בקבלת מכשירים הוניים של הישות הינה בתחולת התקן. (סעיף 2 ל- IFRS 2).

סחורות כוללות מלאי, מוצרי צריכה, רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים לא פיננסיים אחרים. (סעיף 5 ל- IFRS 2).

ניירות ערך מגובי משכנתאות הם נכסים פיננסיים. לפיכך רכישתם בתמורה להנפקת מניות אינה בתחולת IFRS 2.

**3) האירוע אינו בתחולת IFRS 2.**

בהתאם ל- IFRS 2 עסקה שלפיה הישות מקבלת סחורות או שירותים מהספק של אותם סחורות או שירותים (כולל עובד), במסגרת הסכם המזכה את הספק בקבלת מזומן או נכסים אחרים של הישות בסכומים, **שאינם** מבוססים על המחיר (או השווי) של מכשירים הונניים (כולל מניות או אופציות למניות) של הישות או של ישות אחרת בקבוצה, **אינה** בתחולת התקן. (נספח א' ל- IFRS 2).

מאחר והחברה התקשרה בחוזה העסקה עם המנכ"ל לפיו המנכ"ל זכאי ל- 1 מיליון ש"ח במזומן, סכום שאינו מבוסס על מחיר (או השווי) של מכשיריה ההונניים, אירוע זה אינו בתחולת IFRS 2.

**4) האירוע אינו בתחולת IFRS 2.**

באירוע זה החברה אינה מקבלת סחורות או שירותים אלא מסלקת חוב, ולפיכך האירוע אינו בתחולת IFRS 2.

**פתרון שאלה מספר 1.4 - שיקום וטיהור קרקע - IAS 37 + IAS 16 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: רק היגד 4 נכון.**

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (IAS 16) עלות פריט רכוש קבוע כוללת את האומדן הראשוני של העלויות לפירוק ופינוי של הפריט ושיקום האתר שבו ממוקם הפריט, אשר בגינם מתהווה לישות מחויבות כאשר הפריט נרכש או כתוצאה משימוש בפריט במשך תקופה מסוימת, שלא לצורך ייצור מלאי במהלך אותה תקופה.

ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי לעלויות של מחויבויות בגין פירוק, פינוי ושיקום האתר שבו ממוקם פריט, שמתהוות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה משימוש בפריט כדי לייצר מלאי במהלך אותה תקופה. המחויבויות בגין עלויות, המטופלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 2 או תקן חשבונאות בינלאומי 16, מוכרות ונמדדות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

(סעיפים 16(ג) ו- 18)

לפיכך, בכל שנה ייזקף לעלות המלאי שיוצר (כפוף למבחן הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו) הערך הנוכחי של 0.5 מיליון ש"ח ומנגד תוכר הפרשה לטיהור ושיקום האתר.

**הערה:** מאחר ועלתה בסבירות גבוהה אפשרות בלבול אצל הנבחנים לפיו יש להתחשב בסכום אחד בתום התקופה בגין מרכיב השיקום והטיהור (חלף פריסה לאורך התקופה) התקבלה גם התשובה המתאימה במקרה שכזה שהינה "רק היגד 1 נכון". **לפיכך, התשובה "רק היגד 1 נכון" התקבלה גם כתשובה נכונה.**

**פתרון שאלה מספר 1.5 - תגמול למנכ"ל IFRS 2 ו- IAS 19 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: רק היגד 4 נכון.**

חלופה א' הינה עסקת תשלום מבוסס מניות בתחולת IFRS 2 המסולקת במזומן.

IFRS 2 קובע כי באשר לעסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במזומן, הישות תמדוד את הסחורות או השירותים שנרכשו ואת ההתחייבות שהתהוותה לישות לפי השווי ההוגן של

ההתחייבות, בכפוף לדרישות של סעיפים 31-33ד. עד לסילוק ההתחייבות, הישות תמדוד מחדש את השווי ההוגן של ההתחייבות בסוף כל תקופת דיווח ובמועד הסילוק, כאשר שינויים כלשהם בשווי ההוגן מוכרים ברווח או הפסד לתקופה. (ראה סעיפים 30-33 ד ל- IFRS 2)

חלופה ב' הינה עסקת תשלום מבוסס מניות בתחולת IFRS 2 המסולקת במכשירים הוניים.

IFRS 2 קובע כי באשר לעסקאות תשלום מבוסס מניות עם עובדים המסולקות במכשירים הוניים, הישות תמדוד את הסחורות או השירותים שהתקבלו, ואת הגידול המקביל בהון, בעקיפין, בהתייחס לשווי ההוגן של המכשירים ההוניים. הישות תמדוד את השווי ההוגן של המכשירים ההוניים המוענקים במועד המדידה, בהתבסס על מחירי שוק. (ראה סעיפים 10-20 ל- IFRS 2)

חלופה ג' הינה הטבה לעובד בתחולת IAS 19 לזמן ארוך.

### **(1) ההיגד לא נכון.**

השווי הוגן של זכות לעליית ערך מניות מורכב מערך פנימי ומערך הזמן. במקרה דנן, בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2018 עמד על 10 ש"ח הערך הפנימי הינו 0, אך ערך הזמן אינו נתון, לכן השווי ההוגן של זכות לעליית ערך מניות במקרה דנן עשוי להיות גדול מ-0.

לפיכך, לא ניתן לומר כי בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר בשנת 2018 עמד על 10 ש"ח למניה, כי אז הוצאות השכר בגין התגמול למנכ"ל שזקפו לדוח רווח או הפסד בשנת 2018 תחת חלופה א' תהא אפס.

### **(2) ההיגד לא נכון.**

בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2019 יעמוד על 12 ש"ח הוצאות השכר המצטברות שיירשמו עד וכולל ה- 31 לדצמבר 2019-

לפי חלופה ב' הוצאות השכר המצטברות יהיו לפחות:

$$1m \times 2 \times \frac{2}{3} = 1,333,333 \frac{1}{3}$$

לפי חלופה א' הוצאות השכר המצטברות יהיו לפחות:

$$1m \times (12 - 10 + X) \times \frac{2}{3} = 1,333,333 \frac{1}{3} + 666,666 \frac{2}{3} X$$

X = ערך הזמן

דהיינו, בהכרח גבוהות מ-  $1,333,333 \frac{1}{3}$

לפיכך, לא ניתן לומר כי בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2019 יעמוד על 12 ש"ח הוצאות השכר המצטברות בגין התגמול למנכ"ל שזקפו לרווח או הפסד עד וכולל ה- 31 לדצמבר 2019 תחת חלופה ב' יהיו גבוהות יותר מיתר החלופות.

### **(3) ההיגד לא נכון.**

בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2020 יהיה נמוך מ- 12 ש"ח הוצאות השכר המצטברות שיירשמו-

לפי חלופה ב' הוצאות השכר המצטברות יהיו:

$$1m \times 2 \times \frac{3}{3} = 2m$$

## שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

לגבי חלופה ג', תחת הנתון כי יעד הרווח הושג בפועל, הוצאות השכר המצטברות יהיו :

$$\frac{2.1m}{(1+10\%)^2} \times \frac{1}{3} + \frac{2.1m}{(1+10\%)} \times \frac{1}{3} + 2.1m \times \frac{1}{3} = 1,914,876$$

לפיכך, לא ניתן לומר כי בהינתן שב- 31 בדצמבר 2020 מחיר המניה נמוך מ- 12 ש"ח ויעד הרווח הושג בפועל כי אז הוצאות השכר בגין התגמול למנכ"ל שיוקפו לרווח או הפסד במצטבר לשלוש השנים תחת חלופה ג' תהא גבוה יותר מיתר החלופות.

#### **(4) ההיגד נכון.**

בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2020 יהיה 12 ש"ח הוצאות השכר המצטברות ששירשמו-

לפי חלופה א' הוצאות השכר המצטברות יהיו :

$$1m \times (12 - 10) \times \frac{3}{3} = 2m$$

לפי חלופה ב' הוצאות השכר המצטברות יהיו :

$$1m \times 2 \times \frac{3}{3} = 2m$$

לפיכך, בהינתן שמחיר המניה ביום 31 בדצמבר 2020 הינו 12 ש"ח כי אז הוצאות השכר המצטברות (לשלוש השנים) בגין התגמול למנכ"ל שיוקפו לרווח או הפסד תחת חלופה א' זהות לאלו שיוקפו תחת חלופה ב'.

#### **פתרון שאלה מספר 1.6- רכוש קבוע IAS 16 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: רק היגדים 2,3,4 נכונים.**

להלן סעיפים רלוונטיים מתקן חשבוונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה (IAS 40):

59. סעיפים 60-65 עוסקים בנושאי הכרה ומדידה שיש ליישם כאשר הישות משתמשת במודל השווי ההוגן לנדל"ן להשקעה. כאשר ישות משתמשת במודל העלות, העברות בין נדל"ן להשקעה, נדל"ן בשימוש-בעלים ומלאי אינן משנות את הערך בספרים של הנדל"ן המועבר והן אינן משנות את העלות של אותו נדל"ן לצורכי מדידה או גילוי.

61. אם נדל"ן בשימוש-בעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי ההוגן, הישות תיישם את תקן חשבוונאות בינלאומי 16 עד למועד השינוי בשימוש. הישות תטפל בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדל"ן, בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 16, לבין שווי ההוגן, באותו אופן שנקבע בתקן חשבוונאות בינלאומי 16 לגבי הערכה מחדש.



62. עד למועד שבו נדליין בשימוש-בעלים הופך להיות נדליין להשקעה, המוצג בשווי הוגן, ישות מפחיתה את הנדליין ומכירה בהפסדים מירידת ערך כלשהם שהתרחשו. הישות מטפלת בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדליין בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 16 לבין שווי ההוגן באותו אופן שבו מטופלת הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 16. במילים אחרות:

(א) ירידה כלשהי בערך בספרים של הנדליין מוכרת ברווח או הפסד. אולם, במידה שבה נכלל סכום בקרן הערכה מחדש לגבי נדליין זה, הירידה מוכרת ברווח כולל אחר ומקטינה את קרן ההערכה מחדש בהון.

(ב) גידול כלשהו בערך בספרים מטופל כלהלן:

(i) במידה שהגידול מבטל הפסד מירידת ערך קודם בגין נדליין זה, הגידול מוכר ברווח או הפסד. הסכום שיוכר ברווח או הפסד לא יעלה על הסכום הנחוץ להשבת הערך בספרים לערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת) אילו לא היה מוכר הפסד מירידת ערך.

(ii) חלק כלשהו שנותר מהגידול מוכר ברווח כולל אחר ומגדיל את קרן ההערכה מחדש בהון. בעת מימוש הנדליין להשקעה לאחר מכן, ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש, הכלולה בהון, לעודפים. המעבר מקרן הערכה מחדש לעודפים אינו מבוצע דרך רווח או הפסד.

#### 1) ההיגד לא נכון.

העברה של נדליין מנדליין להשקעה לרכוש קבוע אינה פעילות השקעה כהגדרתה ב- IAS 7 (פעילויות השקעה הן הרכישה והמימוש של נכסים לזמן ארוך והשקעות אחרות שאינן כלולות בשווי מזומנים), ולפיכך לא יינתן גילוי בגינה במסגרת פעילויות השקעה שאינן במזומן.

#### 2) ההיגד נכון.

מנתוני הביאור ניתן לראות כי מבוצע שיערוך בעת מעבר מרכוש קבוע לנדליין להשקעה בהתאם לסעיפים 61-62 לעיל, לכן הנכסים המועברים נגרעים מיתרת הרכוש הקבוע לפי שוויים ההוגן. לפיכך, בהתאם לנתוני הביאור, במהלך השנים 2016 ו-2017 הועברו מרכוש קבוע לנדליין להשקעה נכסים ששוויים ההוגן למועד המעבר הינו 120 מיליוני ש"ח ו- 280 מיליוני ש"ח, בהתאמה.

#### 3) ההיגד נכון.

מנתוני הביאור ניתן לראות כי במהלך שנת 2017 נרשם שיערוך שלילי בסך 20 מיליוני ש"ח כתוצאה משערוך נדליין שהועבר מרכוש קבוע לנדליין להשקעה. לאור העובדה כי החברה מיישמת את מודל העלות באשר לרכוש הקבוע, השיערוך השלילי הנידון נרשם כהפסד.

#### 4) ההיגד נכון.

מנתוני הביאור ניתן לראות כי במהלך שנת 2016 נרשם שיערוך חיובי בסך 60 מיליוני ש"ח כתוצאה משערוך נדליין שהועבר מרכוש קבוע לנדליין להשקעה. לאור העובדה שלא קיים הפסד מירידת ערך קודם, השיערוך החיובי ייזקף לקרן הערכה מחדש.

**הערה:** מאחר ולא נאמר בשאלה האם יש להתחשב בהשפעות המס, התקבלה גם תשובה לפיה היגד זה אינו נכון.

**לפיכך, גם התשובה "רק היגדים 2,3 נכונים" התקבלה כתשובה נכונה.**

**פתרון שאלה מספר 1.7- מיסים על הכנסה IAS 12 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: כל ההיגדים נכונים.**

**(1) ההיגד נכון.**

מיסים שוטפים ומסים נדחים המתייחסים לפריטים שהוכרו באותה תקופה או בתקופה שונה ישירות בהון, יוכרו ישירות בהון (סעיף 61א ל- IAS 12). לפיכך, הוצאות ההנפקה אינן נכללות ברווח החשבונאי והכנסות המסים בגין אינן נכללות בהוצאות המסים ולכן אין התאמה בביאור על המס התיאורטי.

**(2) ההיגד נכון.**

קיומם של רווחים לא מחולקים של חברות בנות יוצרים הפרשים זמניים אשר יתהפכו בעת חלוקת דיבידנד או מכירת ההשקעה ואיבוד שליטה. הרווח החשבונאי (המאוחד) אינו כולל את הרווחים הנובעים מההשקעה בחברת הבת אשר ימוסו במישור של האם, ולא נוצרו בגין הפרשים זמניים אלו מיסים נדחים ולכן אין התאמה בביאור על המס התיאורטי.

**(3) ההיגד נכון.**

קיומם של רווחים לא מחולקים של חברות כלולות יוצרים הפרשים זמניים אשר יתהפכו בעת חלוקת דיבידנד או מכירת ההשקעה. רווחי האקוויטי נכללים ברווח החשבונאי, הוצאות המיסים הנדחים אשר נוצרו בגינם נכללות בהוצאות המסים ולכן אין התאמה בביאור על המס התיאורטי.

**(4) ההיגד נכון.**

רווחי האקוויטי שנכללים ברווח החשבונאי בגין החברה הכלולה הם נטו ממס (במישור המיסוי של החברה הכלולה). לפיכך, כל ההתאמות במישור המיסוי של החברה הכלולה אינן משפיעות על ביאור המס התיאורטי של החברה המחזיקה.

**הערה:** מאחר שעלה חשש לבלבול אצל הנבחנים לעניין ההבחנה הנדרשת בפן הנדון בין חברה בת לחברה כלולה בביאור המס התיאורטי, הרי שניתן להבין מצב במקרה כזה שבו נבחן חשב שאין היגד 2 נכון. לפיכך, התשובה "רק היגדים 1,3,4 נכונים" התקבלה גם כתשובה נכונה.

**פתרון שאלה מספר 1.8- נכסים בלתי מוחשיים IAS 38 - 3%:**

**התשובה הנכונה היא: כל ההיגדים נכונים.**

**(1) ההיגד נכון.**

מנתוני הביאור ניתן לראות כי בשנת 2017 יתרת המוניטין גדלה ב- 2,411 אלפי ש"ח, ולאור העובדה כי החברה אינה מחזיקה בפעילויות משותפות, המסקנה המתקבלת היא כי במהלך שנת 2017 השיגה החברה שליטה על עסק אחד או יותר.

**(2) ההיגד נכון.**

מנתוני הביאור ניתן לראות כי במהלך שנת 2017 נגרעו תוכנות מחשב (אחת או יותר) שעלותן 1,000 אלפי ש"ח וההפחתה שנצברה בגין הינה 1,000 אלפי ש"ח, ולפיכך עלותן המופחתת הסתכמה באפס.

(3) ההיגד נכון.

לאור העובדה שהזיכיון נרכש בשנת 2015 והסימן המסחרי נרכש ב- 30 ליוני 2017, הרי שהוצאות הפחת בגין קבוצה זו לשנת 2016 מורכבות מהוצאות הפחת של הזיכיון לשנה שלמה, ולשנת 2017 מהוצאות הפחת של הזיכיון לשנה שלמה ושל הסימן המסחרי לחצי שנה.

$$\text{לפיכך, הוצאות הפחת בגין הסימן המסחרי לשנת 2017 הן } 1,758k - 1,466k = 292k$$

(4) ההיגד נכון.

לאור העובדה שכל הרכישות מבוצעות ב- 30 ביוני של כל שנה, וממועד זה הנכסים מופחתים בשיטת הקו הישר, כאשר ערך השייר הינו זניח, ניתן לחשב את שיעור הפחת הממוצע של תוכנות המחשב כך:

$$9,109k \times X + 3,398k \times X \times \frac{6}{12} = 2,009k \quad \text{לשנת 2016:}$$

$$X = 18.6\% > 13\%$$

$$12,506k \times X - 1,000 \times X \times \frac{6}{12} + 3,648k \times X \times \frac{6}{12} = 2,208k \quad \text{ולשנת 2017:}$$

$$X = 15.96\% > 13\%$$

לפיכך, שיעור הפחת הממוצע של תוכנות מחשב עולה על 13% בכל שנה.

**פתרון שאלה מספר 2 – רכישת/ מכירת קבוצת נכסים - 10%**

**נדרש 1:**

מועד המימוש של הנכסים, דהיינו מועד ההכרה ברווח מהמכירה וגריעת הנכסים, הינו רק במועד העברת המיכלים לרוכשת.

בדוחותיה הכספיים של המוכרת ליום 31 לדצמבר 2018:

1. יוצגו רווחי הון בסך

$$27,000 \times (3,000 - 300) = 72.9m$$

ש"ח בגין מיכלי הארכיב אשר הועברו לרוכשת עד ליום 31 בדצמבר 2018.

2. העלות בספרים של 27,000 מיכלי הארכיב הנ"ל ייגרעו ממאזן המוכרת עד לתום חודש דצמבר 2018.

מאחר וההתחשבנות נעשית ברמה חודשית, דהיינו התמורה משולמת בתום כל חודש, אין נכס חייבים במאזן המוכרת ליום 31 בדצמבר 2018.

**הסבר:**

במסגרת העסקה החברה תמכור לרוכשת:

- א. נכסים בלתי מוחשיים- קשרי לקוחות הנובעים מחוזי ההתקשרות עמם.
- ב. נכסי רכוש קבוע- מיכלי ארכיב.

IFRS 15 כשלעצמו אינו חל על מכירת נכסים שאינם תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות. הטיפול החשבונאי במימוש נכסים אלו נקבע בתקנים הספציפיים.

בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (IAS 16) ותקן חשבוונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים (IAS 38), הרווח או ההפסד הנובע מגריעת פריט רכוש קבוע או נכס בלתי מוחשי, ייקבע כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש, אם קיימת, לבין הערך בספרים של הנכס ויכלל ברווח או הפסד כאשר הנכס נגרע. רווחים אלו לא יסווגו כהכנסות.

מועד המימוש של פריט רכוש קבוע או נכס בלתי מוחשי הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על נכס זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

סכום התמורה שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מהגריעה של פריט רכוש קבוע או נכס בלתי מוחשי נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

(ראה סעיפים 67-72 ל- IAS 16 וסעיפים 112-117 ל- IAS 38)

**מועד המימוש:**

סעיף 31 ל- IFRS 15 קובע כי הישות מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברה של סחורה או של שירות שהובטחו (כלומר נכס) ללקוח. נכס מועבר כאשר (או ככל ש) הלקוח משיג שליטה על נכס זה.

בהתאם לסעיף 33 ל- IFRS 15 שליטה על נכס מתייחסת ליכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס. שליטה כוללת את היכולת למנוע מישויות אחרות לכוון את השימוש בנכס ולהשיג את ההטבות ממנו.

סעיף 38 ל- IFRS 15 מפרט מספר סימנים להעברת שליטה (לא רשימה סגורה):

לישות יש זכות לתשלום בהווה עבור הנכס; ללקוח יש בעלות משפטית על הנכס; הישות העבירה חזקה פיזית על הנכס; ללקוח יש את הסיכונים וההטבות המשמעותיים מהבעלות על הנכס; ועוד.

במסגרת העסקה החברה מתחייבת להעביר לרוכשת חוזי התקשרות עם לקוחות ואת מיכלי ארכיב המתייחסים ללקוחות אלו, אם וככל שהלקוחות יאשרו בכתב את הסכמתם להסבה. במקרה דנן זכותה של המוכרת לתשלום צומחת רק לאחר קבלת אישור הלקוחות בכתב להסבה והעברת המיכלים המלאים. ההטבות מהנכסים, כמו גם הסיכונים מהנכסים, עוברים לרוכשת רק לאחר העברה פיזית של המיכלים המלאים.

בהתאם לנתוני השאלה, עד ליום 31 בדצמבר 2018, הוסבו הסכמים מחייבים עם לקוחות ובהתאם קיבלה הרוכשת לידיה 27,000 מיכלים מלאים אשר מתייחסים ללקוחות אלו.

לאור האמור לעיל, ליום 31.12.2018 הועברה לרוכשת שליטה על חוזי התקשרות עם לקוחות המתייחסים ל- 27,000 מיכלים מלאים וקשרי הלקוחות הנובעים מהם, ולפיכך יש להכיר במימושם.

### **סכום התמורה:**

בהתאם לסעיף 47 ל- IFRS 15 מחיר העסקה הוא סכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח.

בהתאם לנתוני השאלה, התמורה עבור כל נכס קשרי לקוחות הנובע מחוזה התקשרות עם לקוח ומיכלי הארכיב המיוחסים לו היא 3,000 ש"ח כפול מספר המיכלים המיוחסים לאותו לקוח.

### **נדרש 2:**

**עד ליום 31.12.2018 הכירה הרוכשת בנכסים הבאים:**

נכסי רכוש קבוע- 27,000 מיכלי ארכיב- בעלות של  $27k \times 400 = 10.8m$  ש"ח.

נכסים בלתי מוחשיים- קשרי לקוחות- בעלות של  $27k \times 2,600 = 70.2m$  ש"ח.

**עד ליום 31.12.2019 הכירה הרוכשת בנכסים הנוספים הבאים:**

נכסי רכוש קבוע- 20,000 מיכלי ארכיב- בעלות של  $20k \times 400 = 8m$  ש"ח.

(סה"כ במסגרת עסקת הרכישה הכירה הרוכשת בנכסי רכוש קבוע- 47,000 מיכלי ארכיב- בעלות של  $47k \times 400 = 18.8m$  ש"ח.)

נכסים בלתי מוחשיים- קשרי לקוחות- בעלות של  $20k \times 2,600 = 52m$  ש"ח.

(סה"כ במסגרת עסקת הרכישה הכירה הרוכשת בנכסים בלתי מוחשיים- קשרי לקוחות- בעלות של  $47k \times 2,600 = 122.2m$  ש"ח.)

### **הסבר:**

לצורך קביעת הטיפול החשבונאי הנדרש בגין עסקת הרכישה בדוחות הכספיים של הרוכשת בשנים 2018-2019 יש לתת מענה לסוגיות החשבונאיות הבאות:

א. האם מדובר על רכישה של נכס או קבוצה של נכסים המהווים עסק או לאו.

ב. מהו המועד שבו יש להכיר בנכסים (וההתחייבויות) הקשורים ברכישה.

ג. מהי עלות הרכישה וכיצד יש להקצות עלות זו לנכסים שנרכשו.

א. האם מדובר על רכישה של נכס או קבוצה של נכסים המהווים עסק או לאו:

תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (IFRS 3) קובע את הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים. בהתאם לסעיפים 2 ו-3 ל- IFRS 3, לצורך בחינת הטיפול החשבונאי בעסקת הרכישה יש תחילה לבחון האם הנכסים שנרכשו מהווים עסק. סעיף 2(ב) מוציא מתחולת התקן רכישה של נכס או קבוצה של נכסים שלא מהווים עסק. אם הנכסים שנרכשו אינם עסק, יש לטפל בעסקה כרכישה של נכס.

סעיפים 5-12 להנחיות היישום של IFRS 3 מספקים הנחיות לגבי זיהוי צירוף עסקים ולגבי ההגדרה של עסק. סעיף 7 קובע כי עסק מורכב מתשומות ומתהליכים המיושמים לגבי תשומות אלו, שיש להם יכולת ליצור תפוקות.

לפיכך, **מאחר ובהתאם לעובדות במקרה דנן נרכשו רק נכסים ולא נרכשו תהליכים כלל, נכסים אלו אינם עונים להגדרת עסק.** (יחד עם זאת, נבחן שיניח וינמק מדוע לדעתו קיים עסק- תשובתו תזוכה בניקוד חלקי).

ב. מהו המועד שבו יש להכיר בנכסים (וההתחייבויות) הקשורים ברכישה:

בהתאם למסגרת המושגית לדיווח הכספי, על מנת שפריט יוכר כנכס בדוח על המצב הכספי, בראש ובראשונה על הפריט לעמוד בהגדרת נכס ובנוסף לקיים את כללי ההכרה שנקבעו. הגדרת נכס: "נכס הוא משאב הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועי עבר אשר ממנו חזויות לזרום לישות הטבות כלכליות עתידיות." (סעיפים 4.4 ו- 4.5). כללי ההכרה: "נכס מוכר במאזן כאשר צפוי שההטבות הכלכליות העתידיות יזרמו אל הישות ולנכס יש עלות או ערך אשר ניתנים למדידה באופן מהימן." (סעיף 4.44).

לפיכך, **מועד ההכרה בנכסים (ובהתחייבות לתשלום, אם טרם שולמה במזומן) הקשורים ברכישה הינו מועד קבלת השליטה בנכסים.**

(הגדרה זהה לנכס מופיעה בסעיף 8 ל- IAS 38. כללי ההכרה המוזכרים לעיל מופיעים גם ב- IAS 16 ו- IAS 38).

(אפשר להגיע למסקנה גם דרך אנלוגיה ל- IFRS 15- מועד ההכרה בנכס אצל הרוכשת הוא מועד גריעת הנכס אצל המוכרת, הוא מועד העברת השליטה בנכס.)

במקרה דנן זכותה של המוכרת לתשלום צומחת רק לאחר קבלת אישור הלקוחות בכתב להסבה והעברת המיכלים המלאים. ההטבות מהנכסים, כמו גם הסיכונים מהנכסים, עוברים לרוכשת רק לאחר העברה פיזית של המיכלים המלאים.

לאור האמור לעיל, **מועד קבלת השליטה על הנכסים הינו מועד קבלת החזקה הפיזית על המיכלים.**

ג. מהי עלות הרכישה וכיצד יש להקצות עלות זו לנכסים שנרכשו:

בהתאם לסעיף 2(ב) ל- IFRS 3, מאחר והנכסים שנרכשו אינם עסק, יש לזהות את הנכסים האינדיווידואליים הניתנים לזיהוי שנרכשו (כולל אותם נכסים שמקיימים את ההגדרה של נכסים בלתי מוחשיים, ואת הקריטריונים להכרה בהם, שנקבעו בתקן חשבוניות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים), ואת ההתחייבויות שניטלו, ולהכיר בהם. העלות של הקבוצה תוקצה לנכסים האינדיווידואליים הניתנים לזיהוי ולהתחייבויות על בסיס ערכי השווי ההוגן היחסיים שלהם במועד הרכישה. עסקה או אירוע מסוג זה לא יוצרים מוניטין.

במסגרת העסקה הרוכשת רכשה:

א. נכסים בלתי מוחשיים- קשרי לקוחות הנובעים מחוזי ההתקשרות עמם.

ב. נכסי רכוש קבוע- מיכלי ארכיב.

קשרי הלקוחות הנובעים מחוזי ההתקשרות עמם עונים להגדרת נכס בלתי מוחשי, לרבות קריטריון "ניתן לזיהוי", זאת מאחר והם נובעים מזכויות חוזיות (סעיפים 8-17 ל- IAS 38). כמו כן, מאחר

והם נרכשו על ידי הרוכשת (ולא נוצרו בה) הם כשירים להכרה בדוחותיה הכספיים (סעיפים 25, 26 ל- IAS 38).

עלות הרכישה של מיכל ארכיב מלא הינה 3,000 ש"ח והיא תוקצה לנכס רכוש קבוע (מיכל ארכיב ריק) ונכס בלתי מוחשי (קשרי לקוחות).

בהתאם לנתוני השאלה, כל מיכל ארכיב מלא נרכש בהתאם לשווי ההוגן, לפיכך אין הפרש בין עלות הרכישה של הנכסים לבין שווי ההוגן.

השווי ההוגן של מיכל ארכיב ריק הינו 400 ש"ח ושל מיכל ארכיב מלא הינו 3,000 ש"ח, ולפיכך השווי ההוגן של נכס קשרי לקוחות הינו  $2,600 = 3,000 - 400$  ש"ח כפול מספר מיכלי הארכיב המיוחסים ללקוח זה.

(דהיינו, העלות אשר תוקצה לכל מיכל ארכיב ריק הינה  $400 = 3,000 \times \frac{400}{3,000}$ , והעלות שתוקצה לכל נכס קשרי לקוחות הינה  $2,600 = 3,000 \times \frac{2,600}{3,000}$  (כפול מספר מיכלי הארכיב המיוחסים ללקוח זה).

#### **הערה כללית לפתרון:**

בשאלה נדרש לתאר ולהסביר את הטיפול החשבונאי הנדרש בגין עסקת המכירה/ עסקת הרכישה ולא את הטיפול החשבונאי העוקב.

#### **סוגיות חשבונאיות נוספות:**

זיהוי סוגיות נוספות ובחינתן יזכו בניקוד ככל שבחינת הסוגיות והטיפול בהן משקפים הבנה בנושא ובהתייחס למקרה הנידון.

לדוגמא:

מצד המוכרת:

- בחינת הקריטריונים לסיווג מיכלי הארכיב שנותרו בידי המוכרת בתאריך המאזן כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה. לאור העובדה שהנכסים אינם זמינים למכירה במצבם הנוכחי אין לסווג את הנכסים כקבוצת מימוש מוחזקת למכירה.

- בחינת הקריטריונים לסיווג כפעילות מופסקת.

- ירידת ערך – לאור הסכם המכירה, יש לבחון אם קיימת ירידת ערך למיכלי הארכיב שנותרו בידי המוכרת בתאריך המאזן.

מצד הרוכשת:

- דיון בסוג הנכס הבלתי מוחשי (רשימת לקוחות, חוזים עם לקוחות, קשרי לקוחות).

- בחינת הפרדת הרכיב הפיזי מהנכס הבלתי מוחשי.

**פתרון שאלה מספר 3 - הטבות עובד - IAS 19 16%**

**ביאור על תכנית להטבה מוגדרת בדוחות הכספיים לשנת 2018:**

**להלן התנועה בערך הנוכחי של המחויבות לתוכנית הטבה מוגדרת לשנת 2018:**

<u>אלפי ש"ח</u>	<u>ביאור</u>	
נתון - י.ס. לשנת 2017	(32,648)	ערך נוכחי של המחויבות לתוכנית הטבה מוגדרת - יתרת פתיחה
(1,306)	(1)	עלות הריבית
(3,087)	(2)	עלות השירות השוטף
3,236	(3)	הטבות ששולמו לעובדים שפרשו
(488)	(4)	עלות שירותי העבר
		<b><u>הפסדים ורווחים בגן מדידה מחדש</u></b>
(821)	(3)	שינויים בהנחות אקטואריות
<u>35,114</u>		יתרת סגירה של המחויבות – 31.12.2018

**להלן התנועה בערך הנוכחי של נכסי התוכנית להטבה מוגדרת לשנת 2018:**

<u>אלפי ש"ח</u>	<u>נתון נוסף</u>	
נתון י.ס. לשנת 2017	32,125	שווי הוגן של נכסי תוכנית להטבה מוגדרת - יתרת פתיחה
3,640	(6)	הפקדות לנכסי התוכנית - יוני 2018
1,358	(7)	הכנסות ריבית על נכסי התוכנית
(2,912)	(3)	הטבות ששולמו לעובדים שפרשו
		<b><u>רווחים בגן מדידה מחדש</u></b>
<u>403</u>	נתון	תשואה על נכסי התוכנית למעט סכומים שנכללו בהכנסות ריבית על נכסי התוכנית
<u>34,614</u>		סה"כ
<u>500</u>		התחייבות ז"א

**ריכוז הנתונים:**

<u>שנים להיוון</u>	<u>שכר דרג ג</u>	<u>שכר דרג ב</u>	<u>שכר דרג א</u>	
11	8,900	12,100	14,500	שנת 2017
10	8,900*1.01	12,100*1.02	14,500*1.03	שנת 2018

**ביאור 1 – עלות ריבית**

בהתאם לביאור הנתון לשנת 2017 עלות הריבית הסתכמה בסך 1,302 אלפי ש"ח לשנת 2017.



## שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

בהתאם לסעיף 123 לתקן חשבוניות בינלאומי 19 ריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת תיקבע על ידי הכפלת ההתחייבות (הנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת בשיעור ההיוון שהוגדר בסעיף 84, כפי ששניהם נקבעו בתחילת תקופת הדיווח השנתית, תוך הבאה בחשבון של שינויים כלשהם בהתחייבות (בנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת במהלך התקופה כתוצאה מהפקדות ומתשלומי הטבה.

מאחר שתשלומי ההטבה בוצעו ב-30.12.17, התשלומים אינם משפיעים על עלות הריבית, המחושבת על י.פ. של ההתחייבות ולכן שיעור ההיוון שהחברה השתמשה בו הוא:

$$4\% = 1,302 / (32,561) =$$

מאחר שגם בשנת 2018 בוצעו תשלומי הטבה רק ב-31.12.18, עלות הריבית תחושב בגין י.פ. של ההתחייבות להטבה מוגדרת נטו לשנת 2018 כלהלן:

$$1,306 \quad \text{אלפי ₪} \\ 4\% * 32,648 =$$

### ביאור 2 - עלות שירות שוטף

על מנת לחשב את עלות השירות השוטף, יש לקבוע את שיעור ההטבה שקיבלו עובדי דרג א' בסוף שנת 2017. ניתן לחלץ את שיעור ההטבה מהנתון של עלות שירותי עבר בביאור לשנת 2017 כלהלן:

אלפי ש"ח	היוון	ותק	הטבה	העלאת שכר עד לפרישה	שכר לשנת 2017 בש"ח	מס' עובדים
5,737	1/1.04^11	11	1	1.03^11	14,500	40
מחויבות לעובדי דרג א' לפני תיקון						
574	עלות שירותי עבר – נתון בביאור					
6,310	מחויבות לעובדי דרג א' לאחר תיקון ההטבה					
10%	שיעור ההטבה					
6.310/5.737-1=						

עלות השירות השוטף תחושב כלהלן:

אלפי ש"ח	היוון	ותק	הטבה	העלאת שכר עד לפרישה	שכר לשנת 2018 בש"ח	מספר עובדים	
597	1/1.04 <sup>10</sup>	1	1.1	1.03 <sup>10</sup>	14,500*1.03	40	דרג א
813	1/1.04 <sup>10</sup>	1		1.02 <sup>10</sup>	12,100*1.02	80	דרג ב
1,677	1/1.04 <sup>10</sup>	1		1.01 <sup>10</sup>	8,900*1.01	250	דרג ג
3,087							סה"כ

**ביאור 3 – תשלום הטבות ומדידות מחדש**

מספר עובדים	שכר לשנת 2018 בש"ח	העלאת שכר עד לפרישה	ותק	היוון	אלפי ש"ח	
30	8,900*1.01	1.01^10	12	1/1.04^10	2,415	מחויבות לדרג ג שפרשו
30	8,900*1.01		12		<u>3,236</u>	תשלום לפורשי דרג ג
					<u>821</u>	סה"כ מדידות מחדש

בהתאם לנתון 8 החברה משלמת אחוז קבוע מההטבות מנכסי התכנית ואת היתרה ישירות מהחברה. יש לחלץ את האחוז הקבוע מהביאור לשנת 2017 :

אלפי ש"ח	
6,529	הטבות ששולמו – קיטון במחויבות בשנת 2017
5,876	הטבות ששולמו – קיטון בנכסי תוכנית בשנת 2017
5,876/6,529=	אחוז המשיכה של הטבות מנכסי התוכנית 90%

לפיכך, הקיטון בנכסי התוכנית בגין הטבות ששולמו יסתכם בסך 2,912 אלפי ש"ח (90%\*3,236).

נבחן שלא חישב את המדידות מחדש כאמור לעיל, אלא חישב את יתרת הסגירה של המחויבות להטבה מוגדרת כאמור בביאור 5 ואת המדידות מחדש כ PN, ינוקד על חישוב יתרת הסגירה.

**ביאור 4 - עלות שירות עבר**

בסוף שנת 2018 שופרה ההטבה לעובדי דרג ב'. בהתאם לנתון הם זכאים להטבה במחצית משיעור ההטבה שקיבלו עובדי דרג א' כלומר הטבה נוספת בגובה 5% מהשכר האחרון מוכפל בשנות הותק שלהם. שינוי זה מהווה תיקון תוכנית. לפיכך, יש לחשב את עלות תיקון התוכנית. עלות זו תזקף לדוח רווח והפסד בתקופה בה בוצע התיקון בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 19.

מספר עובדים	שכר לשנת 2018	העלאת שכר עד לפרישה	הטבה	ותק	היוון	אלפי ש"ח	
80	12,100*1.02	1.02^10	1	12	1/1.04^10	9,757	מחויבות לעובדי דרג ב' לפני תיקון
80	12,100*1.02	1.02^10	1.05	12	1/1.04^10	<u>10,245</u>	מחויבות לעובדי דרג ב' לאחר תיקון ההטבה
						<u>488</u>	סה"כ עלות שירותי עבר

**שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

**ביאור 5 - יתרת סגירה של המחויבות להטבה מוגדרת ליום 31.12.2018**

מספר עובדים	שכר לסוף 2018	העלאת שכר עד לפרישה	הטבה	ותק	היוון	אלפי ש"ח	
40	14,500*1.03	1.03^10	1.1	12	1/1.04^10	7,160	דרג א
80	12,100*1.02	1.02^10	1.05	12	1/1.04^10	10,245	דרג ב
220	8,900*1.01	1.01^10		12	1/1.04^10	<u>17,709</u>	דרג ג
						<u>35,114</u>	סה"כ

**ביאור 6 – הפקדות שבוצעו**

יש לחלץ את השיעור הקבוע אותו מפקידה החברה מהביאור לשנת 2017 :

מספר עובדים	שכר לשנת 2017 בש"ח	אלפי ש"ח	
50	14,500	725	דרג א
95	12,100	1,149.5	דרג ב
280	8,900	<u>2,492</u>	דרג ג
		<u>4,366.5</u>	סה"כ
		<u>4,148</u>	הפקדות שבוצעו
		<u>95%</u>	אחוז ההפקדות מהשכר

לפיכך, ההפקדות לשנת 2018 יהיו :

מספר עובדים	שכר לשנת 2018 בש"ח	אחוז הפקדה	אלפי ש"ח	
40	14,500*1.03	95%	567	דרג א
80	12,100*1.02	95%	938	דרג ב
250	8,900*1.01	95%	<u>2,135</u>	דרג ג
			<u>3,640</u>	סה"כ

**ביאור 7 – הכנסות ריבית**

	אלפי ₪	
4%*32,125=	1,285	בגין י.פ.
)*4%*6/12=3,640(	<u>73</u>	בגין הפקדות
	<u>1,358</u>	

פתרון חלק ב' - 50 נקודות:

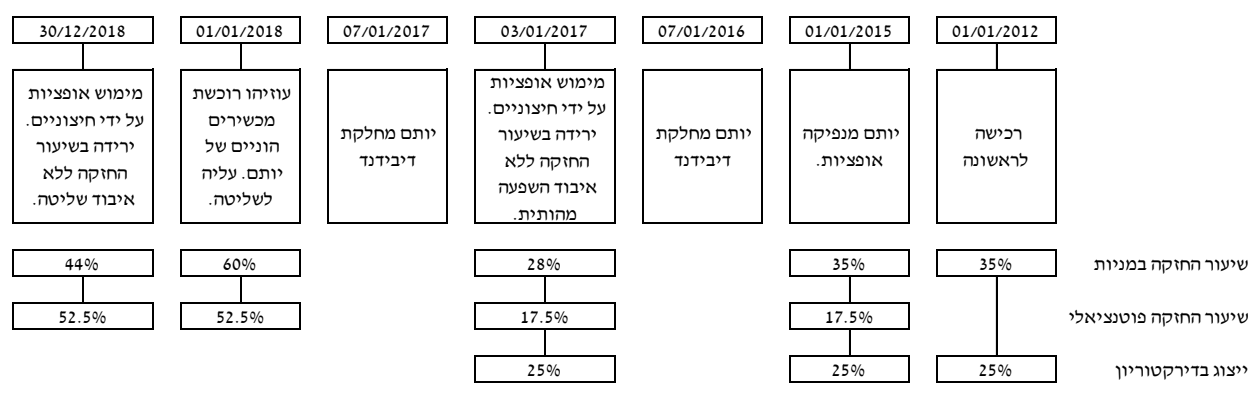
פתרון שאלה מספר 4 – השקעה בחברות כלולות IAS 28 ודוחות כספיים מאוחדים IFRS 3 - 20%:

\* הפתרון להלן הינו באלפי ש"ח

הצגת הדוח המאוחד על השינויים בהון של עוזיהו לשנת 2018:

פרטים	הון מ"ר	פרמיה	רכיב הוני-אג"ח להמרה	עודפים	קרן עסקאות	סה"כ רוב	זשמ"ש (מ"ר מב"כ ואופ')	סה"כ	ביאור
31.12.17	1,500	2,000		10,149	-	13,649	-	13,649	א
השגת שליטה	200	1,748	350	-	-	2,298	7,049	9,347	ב
מימוש אופציות	-	-	-	-	(81)	(81)	4,581	4,500	ג
רווח 2018	-	-	-	2,640	-	2,640	424	3,064	ד
<b>31.12.18</b>	<b>1,700</b>	<b>3,748</b>	<b>350</b>	<b>12,789</b>	<b>(81)</b>	<b>18,506</b>	<b>12,054</b>	<b>30,560</b>	

אירועים מרכזיים בשאלה:



- ביום 1/1/2012 עוזיהו רכשה 35% מהון המניות הרגילות של יותם. כמו כן, לעוזיהו הזכות למנות דירקטור 1 מתוך 4 ביותם. לפיכך, לעוזיהו קיימת השפעה מהותית ביותם.
- ביום 1/1/2015 הנפיקה יותם כתבי אופציה הניתנים להמרה ל- 1,000 מניות. עוזיהו לא רכשה אופציות בהנפקה זו. לפיכך שיעור ההחזקה הפוטנציאלי שלה ביותם ירד ל-  $17.5\% = \frac{350}{1,000+1,000}$ . יחד עם זאת, לעוזיהו הזכות למנות דירקטור 1 מתוך 4 ביותם ולפיכך לעוזיהו נותרה השפעה מהותית ביותם.
- ביום 3/1/2017 מומשו 250 כתבי אופציה על ידי חיצוניים. לפיכך, שיעור ההחזקה של עוזיהו במניות יותם ירד ל-  $28\% = \frac{350}{1,000+250}$ . לעוזיהו נותרה השפעה מהותית ביותם.

## שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018

- ביום 1/1/2018 רכשה עוזיהו מכשירים הוניים נוספים של יותרם ולפיכך שיעור ההחזקה שלה במניות יותרם עלה ל-  $\frac{350+400}{1,250} = 60\%$  ושיעור ההחזקה הפוטנציאלי שלה ביותרם עלה ל-  $\frac{750+300}{1,250+750} = 52.5\%$  לפיכך, במועד זה עוזיהו השיגה שליטה ביותרם.
- ביום 31/12/2018 מומשו 450 כתבי אופציה על ידי חיצוניים (כל יתרת כתבי האופציה אשר הוחזקו על ידי חיצוניים). לפיכך, שיעור ההחזקה של עוזיהו במניות יותרם ירד ל-  $\frac{750}{1,250+450} \cong 44\%$  שיעור ההחזקה הפוטנציאלי של עוזיהו ביותרם נותר ללא שינוי- 52.5% ולפיכך נותרה לה השליטה ביותרם.  
ירידה בשיעור החזקה ללא איבוד שליטה תטופל כעסקה עם הזכויות שאינן מקנות שליטה.

### ביאורים:

#### א- יתרות פתיחה ליום 31/12/2017:

# הון מניות ופרמיה- נתונים בשאלה.

יתרת פתיחה עודפים ליום 31/12/2017:

עודפים עוזיהו בדוחותיה הנפרדים ליום 31/12/2017	8,200	נתון
התאמות בגין השקעה ביותרם	1,949	ראה להלן
<b># סה"כ יתרת פתיחה עודפים עוזיהו ליום 31/12/2017</b>	<b>10,149</b>	

החל מיום 1/1/2012 ועד ליום 3/1/2017 עוזיהו טיפלה בהשקעתה ביותרם בשיטת השווי המאזני.  
ניתן לחשוב על מספר דרכים לחישוב ההשפעה המצטברת של ההשקעה על העודפים של עוזיהו בדוחות המאוחדים.  
הדרך הקצרה ביותר הינה לחשב את ההפרש שבין יתרת חשבון ההשקעה ביותרם ליום 31/12/2017 לבין עלות רכישת ההשקעה ביותרם ליום 1/1/2012.  
על מנת לחשב את ההפרש הנ"ל עלינו לחלץ את המוניטין על ידי שימוש ביתרת חשבון ההשקעה ליום 31/12/2016 באופן הבא:

ליום	יתרת ח-ן השקעה	בתוספת מוניטין	כפול חלקי	בניכוי מב"כ	בניכוי אופציות	הון
31/12/2016	נתון	P.N	3,703 +	500*(1+8%)= 540	2,000 -	[13,120 -
	4,928	1,225 =	*35% =			
<u>כעת ניתן לחשב את ההפרש:</u>						
ליום	יתרת ח-ן השקעה	בתוספת מוניטין	כפול חלקי	בניכוי מב"כ	בניכוי אופציות	הון
1/1/2012	2,800	1,225 =	1,575 +	*35% =		4,500
31/12/2017	4,748.8	1,225*(28% / 35%) = 980 =	3,768.8 +	500*(1+8%)= 540	1,500 -	[15,500 -
				*28% =		
						<b>הפרש 1948.8</b>

**שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

דרך נוספת הינה לחשב את התנועות המצטברות- רווחי אקוויטי מצטברים, דיבידנדים מצטברים והרווח או ההפסד מירידה בשיעור החזקה.

להלן חישוב התנועות המצטברות:

הון ליום 1/1/12 פחות הון מניות פחות פרמיה		
$4,500 - 1,000 - 420 =$	3,080	עודפים יותם ליום 1/1/2012
עודפים ליום 31/12/16 פחות עודפים ליום 7/1/16 בתוספת דיבידנד שחולק ביום 7/1/16		
$9,200 - 3,080 + 500 =$	6,620	רווחים מיום 1/1/2012 ועד ליום 3/1/2017
$500 * 8\% * 4 =$	(160)	בניכוי צבירה למב"כ
	6,460	סה"כ רווח לבעלי מניות רגילות
$* 35\% =$	2,261	כפול חלקי
עודפים ליום 31/12/17 פחות עודפים ליום 31/12/16 בתוספת דיבידנד שחולק ביום 7/1/17		
$9,080 - 9,200 + 1,000 =$	880	רווחים מיום 3/1/2017 ועד ליום 1/1/2018
$500 * 8\% =$	(40)	בניכוי צבירה למב"כ
	840	סה"כ רווח לבעלי מניות רגילות
$* 28\% =$	235.2	כפול חלקי
	<b>2,496.2</b>	<b>סה"כ רווחי אקוויטי</b>
	(500)	דיבידנד מיום 7/1/2016
$500 * 8\% * 3 =$	120	בניכוי דיבידנד צביר למב"כ
	(380)	סה"כ דיבידנד לבעלי מניות רגילות
$* 35\% =$	(133)	כפול חלקי
	(1,000)	דיבידנד מיום 7/1/2017
$500 * 8\% =$	40	בניכוי דיבידנד צביר למב"כ
	(960)	סה"כ דיבידנד לבעלי מניות רגילות
$* 28\% =$	(268.8)	כפול חלקי
	<b>(401.8)</b>	<b>סה"כ דיבידנדים</b>
	<b>(145.6)</b>	<b>הפסד מירידה בשיעור החזקה</b>
ראה להלן		
	<b>1,948.8</b>	<b>סה"כ השפעה על עודפים ליום 31/12/2017</b>

חישוב הרווח או ההפסד מירידה בשיעור החזקה ביום 3/1/2017:

(ח-ן השקעה ליום 3/1/2017 לפני הירידה בשיעור ההחזקה הינו זהה לח-ן ההשקעה ליום 31/12/2016)

ליום	יתרת ח-ן השקעה	בתוספת מוניטין	כפול חלקי	בניכוי מב"כ	בניכוי אופציות	הון
לפני	4,928					
				$500 * (1 + 8\%) =$		
אחרי	4,782.4	$980 =$	$3,802.4 +$	$* 28\% =$	$540$	$1,500 -$
						$[15,620 -$
<b>הפסד</b>	<b>(145.6)</b>					

**שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

דרך נוספת:

$$\left(4,928 \times \frac{28\%}{35\%} + 3,000 \times 28\%\right) - 4,928 = -145.6$$

ההפסד נובע מכך שהאופציות מומשו במחיר נמוך מההון.

**ב- מועד השגת השליטה ביותם- 1/1/2018:**

הקצאת תמורת הרכישה:

שווי הוגן	$350 \times 13 =$	<b>4,550</b>	<b>החזקות קודמות:</b>
			<b>תמורה שהועברה:</b>
	נתון	2,500	מזומן
שווי הוגן	ראה להלן	1,750	אג"ח להמרה עוזיהו
שווי הוגן	P.N= (*) ראה הערה להלן	2,000	מניות עוזיהו
	$400 \times 13 + 300 \times 3.5 =$	<b>6,250</b>	סה"כ תמורה שהועברה
			<b>זכויות שאינן מקנות שליטה:</b>
שווי הוגן	$(750-300) \times 3.5 =$	1,575	זשמ"ש כתבי אופציה
שווי הוגן	$500 \times (1+8\%) =$	540	זשמ"ש מניות בכורה
חלקו בנכסים המזוהים נטו	$(15,500 - 750 \times 3.5 - 540) \times 40\% =$	4,934	זשמ"ש מניות רגילות
		<b>7,049</b>	<b># סה"כ זשמ"ש</b>
	$750 \times 13 + 300 \times 3.5 + 7,049 =$	17,849	סה"כ עלות הצירוף עסקים
	מדידה בהתאם ל- IFRS 3	<b>(15,500)</b>	<b>נכסים מזוהים נטו</b>
		<b>2,349</b>	<b>מוניטין</b>

**תמורה שהועברה:**

תמורת המכשירים ההוניים של יותם עוזיהו שילמה לגוף המוסדי במזומן, ובהנפקת מניות ואג"ח להמרה.

הנפקת אגרות חוב להמרה:

להלן תזרים אג"ח להמרה:

N	0	1	2	3	4	5
תאריך	01/01/18	31/12/18	31/12/19	31/12/20	31/12/21	31/12/22 - 1/1/23
						$1,500 \times (1 + 4.3\%)^5 =$
תזרים	(1,500)	-	-	-	-	1,851

להלן חישוב השווי ההוגן של אג"ח בחלוקה לרכיבים:

נטו	הקצאת עלויות עסקה	שווי הוגן	
		$\frac{1,851}{(1 + 1.13\%)^5} =$	
1,642.3	=	108	-
		<b>1,750.3</b>	אג"ח כולל המרה
		$\frac{1,851}{(1 + 6.1\%)^5} =$	
1,292	=	85	-
		1,377	אג"ח ללא המרה

**שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

נטו	הקצאת עלויות עסקה	שווי הוגן	
	$108 \times \frac{373}{1,750} =$	$1,750 - 1,377 =$	
	23	373.3	
<b>350.3</b>	<b>=</b>		<b>רכיב המרה</b>

# **רכיב הונוי- אג"ח להמרה- 350**

**הנפקת מניות:**

(\*) הערה - חישוב השווי ההוגן של מניות עוזיהו במועד הצירוף נגזר משווי ההוגן של מניות ואופציות יותם לאותו מועד. נתון כי המניות והאופציות נרכשו דרך גוף מוסדי ולכן ניתן להבין שנרכשו בשווי ההוגן  $6,250 = 300 \times 3.5 + 400 \times 13$ . נבחן שלא הבין משמעות זו והניח הנחה אחרת לשווי המניות של עוזיהו פתרונו התקבל. כל הנחה התקבלה.

# **הון מניות- עוזיהו הנפיקה לגוף המוסדי 200 מניות**

# **פרמיה- 1,748 = 2,000 - 200 - 52**

שווי הוגן מניות עוזיהו בניכוי עלויות הנפקה בניכוי ערך נקוב מניות שהונפקו  
(בדיקת חישוב זה תתחשב בטעות נגררת לחישוב השווי ההוגן של מניות עוזיהו כמפורט לעיל)

**ג- מימוש אופציות – עסקה עם הזשמ"ש 30/12/2018:**

**חישוב התנועה בזשמ"ש ביום 30/12/2018:**

הון	בניכוי אופציות	בניכוי מב"כ	כפול חלקו	בתוספת מוניטין	זשמ"ש מ"ר	זשמ"ש אופציות	סה"כ זשמ"ש	
15,500+		$500 \times (1 + 8\%) \times 2 =$				$450 \times 3.5 =$		
1,000=	$750 \times 3.5 =$							
[16,500 -	2,625 -	580]	$*40\% =$	5,318 +	- =	5,318	1,575	6,893 לפני
	$300 \times 3.5 =$				$2,349 \times [(60\% - 44\%) / 60\%] =$			
[21,000 -	1,050 -	580]	$*56\% =$	10,847 +	626 =	11,474	-	11,474 אחרי
								<b>4,581 תנועה</b>

(\*) זשמ"ש מב"כ ללא שינוי

ח'- מזומן שנכנס לקבוצה 4,500 נתון

ז'- # **תנועה בזשמ"ש 4,581**

ח'- # **קרן עסקאות 81**

**ד- רווח לשנת 2018 והקצאתו בין הרוב לזשמ"ש:**

רווח יותם	1,000	נתון
דיבידנד צביר למב"כ	(40)	$500 \times 8\% =$
סה"כ רווח לבעלי מניות רגילות	960	
מיוחס לרוב	576	$960 \times 60\% =$
<b># סה"כ רווח לזשמ"ש מ"ר ומב"כ</b>	<b>424</b>	$960 \times 40\% + 40 =$
רווח עוזיהו בדוח הנפרד	2,500	נתון
ביטול שערך אופציות יותם בדוח הנפרד	(60)	$300 \times (3.7 - 3.5) =$



**שאלון הבחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

רווח יותם	1,000	נתון
		שווי הוגן החזקות קודמות פחות יתרת ח-ן השקעה ליום 31/12/17
הוספת הפסד בעליה לשליטה	(199)	4,550-4,749=
הוספת עלויות עסקה עליה לשליטה	(177)	337-52-108=
הוספת רווח יותם מיוחס לרוב	576	
<b># סה"כ רווח לרוב</b>	<b>2,640</b>	
<b>סה"כ רווח מאוחד</b>	<b>3,064</b>	

**פתרון שאלה מספר 5 - תשלום מבוסס מניות IFRS 2 ומגזרי פעילות IFRS 8-**

**20%:**

**נדרש:**

מאוחד	התאמות	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	ביאור	
אלפי ש"ח						
86,580		38,205	14,670	33,705		הכנסות מחיצוניים
-	(6,750)	6,750	-	-		הכנסות בין מגזריות
<b>86,580</b>	<b>(6,750)</b>	<b>44,955</b>	<b>14,670</b>	<b>33,705</b>	<b>1</b>	<b>סה"כ הכנסות</b>
<b>27,973</b>	<b>(675)</b>	<b>12,420</b>	<b>5,383</b>	<b>10,845</b>		<b>רווח גולמי</b>
14,372					3	עלויות שיווק ומכירות
5,600					4	הוצאות הנהלה וכלליות
<b>8,001</b>						<b>רווח מפעולות</b>
<b>53,363</b>	<b>(675)</b>	<b>28,890</b>	<b>12,368</b>	<b>12,780</b>	<b>2</b>	<b>נכסים מדווחים – מלאי</b>

בהתאם לסעיף 26 ל- IFRS 8 אם ה- CODM משתמש ביותר ממידה אחת של רווח או הפסד מגזרי, של נכסי המגזר או של התחייבויות המגזר, אזי המידות המדווחות יהיו המידות אשר ההנהלה מאמינה שהן נקבעות בהתאם לעקרונות המדידה שהם העקביים ביותר לעקרונות המדידה ששימשו לצורך מדידת הסכומים המקבילים בדוחות הכספיים של הישות. מאחר ובמקרה המוצג בשאלה שתי המידות שאותן סוקר ה- CODM הן עקביות לעקרונות המדידה בדוחות הכספיים, ניתן להציג את הביאור גם באופן הבא:

מאוחד	התאמות	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	ביאור	
אלפי ש"ח						
86,580		38,205	14,670	33,705		הכנסות מחיצוניים
-	(6,750)	6,750	-	-		הכנסות בין מגזריות
<b>86,580</b>	<b>(6,750)</b>	<b>44,955</b>	<b>14,670</b>	<b>33,705</b>	<b>1</b>	<b>סה"כ הכנסות</b>
<b>8,001</b>	<b>(875)</b>	<b>3,736</b>	<b>926</b>	<b>4,214</b>	<b>5</b>	<b>רווח מפעולות</b>
<b>53,363</b>	<b>(675)</b>	<b>28,890</b>	<b>12,368</b>	<b>12,780</b>	<b>2</b>	<b>נכסים מדווחים – מלאי</b>

יתקבלו פתרונות הצגה נוספים כמפורט בנספח א'

**ביאור 1 - חישוב ההכנסות לכל מגזר וההתאמות לדוח החברה:**

רווח גולמי – נתון	הלבשה תחתונה	הנעלה	אופנה	סה"כ	התאמה* לדוח רווח והפסד	סה"כ בדוח רווח והפסד
2,410	1,120	2,760				
5,080	2,140	7,230				
<b>7,490</b>	<b>3,260</b>	<b>9,990</b>	<b>20,740</b>			<b>20,740</b>
					(1,500)	(1,500)
<b>7,490</b>	<b>3,260</b>	<b>9,990</b>	<b>20,740</b>		(1,500)	<b>19,240</b>
4.5	4.5	4.5			4.5	
<b>33,705</b>	<b>14,670</b>	<b>44,955</b>	<b>93,330</b>		(6,750)	<b>86,580</b>

\* התאמת מכירות בין מגזריות : \$1,500

**ביאור 2 - חישוב עלות המכירות באלפי דולר:**

	הלבשה תחתונה	הנעלה	אופנה	סה"כ	התאמה* לדוח רווח והפסד	סה"כ בדוח רווח והפסד	שע"ח*
מ.פ.	0	1,000	0	1,000		1,000	3.7
קניות	7,920	3,990	13,650	25,560	(1,500)	24,060	4.5
מ.ס.	(2,840)	(2,850)	(6,420)	(12,110)	150	(11,960)	*4.5
סה"כ עלות המכר	5,080	2,140	7,230	14,450	(1,350)	13,100	

- לפי נתון 8 קניות המלאי מתפלגות באופן שווה ולכן מחושבות לפי שע"ח ממוצע
- מלאי פתיחה וסגירה (למעט מלאי סגירה מגזר הנעלה) – מכיוון שאין נתוני מלאי פתיחה לשנת 2016, המלאי מחושב לפי התפלגות קניות ממוצעת של השנה ולכן שע"ח ממוצע של שנת 2017
- מלאי סגירה מגזר הנעלה – מכיוון שקיים גם מלאי פתיחה, אזי, לפי נתון 6 עלות המלאי נקבעת באמצעות נוסחת עלות ממוצעת תקופתית, ולכן חישוב המלאי בשקלים של מגזר ההנעלה יהיה לפי:

$$2850 * \left( \frac{(1000 * 3.7 + 3990 * 4.5)}{4990} \right) = 12,368$$

**שאלון הבחינה בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד סתיו 2018**

**חישוב עלות המכר באלפי ש"ח:**

סה"כ בדוח רווח והפסד	ההתאמה לדוח רווח והפסד	סה"כ	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
3,700		3,700	0	3,700	0	מ.פ.
108,270	(6,750)	115,020	61,425	17,955	35,640	קניות
(53,363)	675	(54,038)	(28,890)	(12,368)	(12,780)	מ.ס.
<b>58,607</b>	<b>*(6,075)</b>	<b>64,682</b>	<b>32,535</b>	<b>9,287</b>	<b>22,860</b>	<b>סה"כ</b>

התאמת הרט"מ לניכוי מהמלאי:

$$1500\$ * 25\% * 40\% * 4.5 = 675$$

חובה	מכירות	6,750
זכות	מלאי	(675)
זכות	עלות המכר	(6,075)

**ביאור 3 – עליות שיווק ומכירות \ חישוב עסקאות תשלום מבוסס מניות**

עלויות אלו כוללות את עלויות תשלום מבוסס מניות, ולפיכך בכדי לחשב את העלויות השקליות, וכמו גם בכדי לענות על נדרש ב', יש לטפל תחילה בעסקאות תשלום מבוסס מניות על פי השלבים הבאים:

א. חשוב לציין כי בשנת 2017 לא נזקפה הוצאה כלשהיא בגין עסקאות תשלום מבוסס מניות, היות והחברה צופה שיעד הביצוע לא יושג.

**ב. חישוב עלות תשלום מבוסס מניות:**

**1. חישוב ללא השפעת תיקון תוכנית ההקצאה:**

סה"כ	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
	480	1,200	1,200	כמות
			2	מחיר הטבה ביום הענק
	7.5	3.36		מחיר מניה/שווי הוגן ליום 31/12/2018
	2/3	2/3	2/3	תקופת השירות שניתן
	100	100	100	כמות עובדים
	240	269	160	סה"כ הטבה באלפי דולר
	0	0	0	הטבה שנרשמה בשנת 2017
<b>669</b>	<b>240</b>	<b>269</b>	<b>160</b>	<b>סה"כ הטבה שתירשם בהנה"ח הדולרית בשנת 2018 (באלפי דולר)</b>
	4.61	4.61	3	שע"ח
<b>2,826</b>	<b>1,106</b>	<b>1,240</b>	<b>480</b>	<b>סה"כ הטבה באלפי ש"ח</b>

**2. השפעת תיקון תוכנית ההקצאה:**

חישוב כמות ניירות ערך, שיוקצו למגזרי ההלבשה התחתונה והנעלה בהתבסס על שווי כלכלי של המגזרים ליום 31/12/2017:

אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
480	1,200	1,200	כמות
5	1.25	1.25	מחיר מניה/שווי הוגן אופציות או זכויות
100	100	100	כמות עובדים
240,000	150,000	150,000	סה"כ שווי כלכלי בדולרים לפני תיקון
	90,000	90,000	תוספת נדרשת לשווי הוגן
	1.25	1.25	שווי אופציה/זכויות
	72,000	72,000	תוספת אופציות/זכויות למגזר
	<b>720</b>	<b>720</b>	<b>תוספת אופציות/זכויות לעובד</b>

**חישוב תוספת הטבה בשנת 2018 בגין תיקון תוכנית ההקצאה:**

הנעלה	הלבשה תחתונה	
720	720	כמות לעובד
3.36	1.25	שווי הוגן
100	100	כמות עובדים
1/2	1/2	תקופת השירות שניתן
<b>121</b>	<b>45</b>	<b>סה"כ שווי הטבה באלפי דולר</b>
4.61	4.2	שע"ח
<b>558</b>	<b>189</b>	<b>סה"כ הטבה באלפי ש"ח</b>

**סה"כ הטבה דולרית בשנת 2018:**

סה"כ	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
	240	269	160	ללא תיקון תוכנית ההקצאה
	-	121	45	השפעת תיקון תוכנית ההקצאה
	240	390	205	<b>סה"כ באלפי דולר</b>

**סיכום ההטבות בשקלים:**

סה"כ	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
2,826	1,106	1,240	480	ללא תיקון תוכנית ההקצאה
747	-	558	189	השפעת תיקון תוכנית ההקצאה
<b>3,573</b>	<b>1,106</b>	<b>1,798</b>	<b>669</b>	<b>סה"כ באלפי ש"ח</b>

**חישוב הוצאות שיווק ומכירה באלפי דולר:**

סה"כ	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
3,235	1,398	767	1,070	עלויות שיווק ומכירה-נתון
(835)	(240)	(390)	(205)	בניכוי תשלום מבוסס מניות
<b>2,400</b>	<b>1,158</b>	<b>377</b>	<b>865</b>	<b>סה"כ עלויות שיווק ומכירה ללא תשלום מבוסס מניות באלפי דולר</b>
	4.5	4.5	4.5	שע"ח
10,799	5,211	1,696	3,892	<b>סה"כ עלויות שיווק ומכירה באלפי ש"ח, ללא תשלום מבוסס מניות</b>
3,573	1,106	1,798	669	תשלום מבוסס מניות באלפי שח
<b>14,372</b>	<b>6,317</b>	<b>3,494</b>	<b>4,561</b>	<b>סה"כ עלויות שיווק ומכירה באלפי ש"ח</b>

- יתקבל פתרון לפיו ההוצאות הדולריות יתורגמו לפי שע"ח ממוצע, כולל הוצאות בגין תשלום מבוסס מניות, והתיקון לשקלים יבוצע בהתאמות לדוח רווח והפסד.
- יתקבל פתרון לפיו ההוצאות הדולריות יתורגמו לפי שע"ח סגירה, כולל הוצאות בגין תשלום מבוסס מניות, והתיקון לשקלים יבוצע בהתאמות לדוח רווח והפסד.

**ביאור 4 - חישוב הוצאות הנהלה וכלליות:**

סה"כ דוח רווח והפסד	התאמה לדוח רווח והפסד	סה"כ	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	
		1,200	526	214	460	הוצאות הנהלה וכלליות באלפי דולר
			4.5	4.5	4.5	שע"ח
<b>5,600</b>	<b>200</b>	<b>5,400</b>	<b>2,367</b>	<b>963</b>	<b>2,070</b>	<b>הוצאת הנהלה וכלליות באלפי שח</b>

**ביאור 5 - חישוב רווח מפעולות:**

מאוחד	התאמות	אופנה	הנעלה	הלבשה תחתונה	ביאור	
אלפי ש"ח						
<b>27,973</b>	<b>(675)</b>	<b>12,420</b>	<b>5,383</b>	<b>10,845</b>		<b>רווח גולמי</b>
14,372		6,317	3,494	4,561	3	עלויות שיווק ומכירות
5,600	200	2,367	963	2,070	4	הוצאות הנהלה וכלליות
<b>8,001</b>	<b>(875)</b>	<b>3,736</b>	<b>926</b>	<b>4,214</b>		<b>רווח מפעולות</b>

**נספח א':**

בהתאם לסעיף 25 ל- IFRS 8 הסכום של כל פריט מגזרי מדווח יהיה המידה המדווחת ל- CODM לצורך קבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים למגזר והערכת ביצועיו. תיאומים וביטולים שנעשים לצורך הכנת דוחות כספיים של ישות, והקצאות של הכנסות, הוצאות ורווחים או הפסדים, יכללו בקביעת הרווח או ההפסד המגזרי המדווח רק אם הם נכללים במידה של הרווח או ההפסד המגזרי, אשר משמש את ה- CODM. לפיכך, יתקבל פתרון של הצגה דולרית של המגזרים וביצוע ההתאמה לשקלים בטור נפרד, אם לווה בהסבר מתאים. כדלהלן:

**הצגת טור סה"כ בש"ח לפי שע"ח ממוצע:**

מאוחד	התאמות בגין מטבע פעילות	התאמות בגין עסקאות ש"ח	סה"כ ₪	סה"כ \$	התאמות בגין עסקאות \$	אופנה \$	הנעלה \$	הלבשה תחתונה \$	
<u>86,580</u>	-		86,580	<u>19,240</u>	(1,500)	9,990	3,260	7,490	סה"כ הכנסות
<u>27,973</u>	343		27,630	<u>6,140</u>	(150)	2,760	1,120	2,410	רווח גולמי
<u>14,372</u>									עלויות שיווק ומכירות
<u>5,600</u>									הוצאות הנהלה וכלליות
<u>8,001</u>	(147)	(200)	8,348	<u>1,855</u>	-	836	139	880	רווח מפעולות
<u>53,363</u>	(457)		53,820	<u>11,960</u>	(150)	6,420	2,850	2,840	נכסים מדווחים – מלאי

**הצגת טור סה"כ בש"ח לפי שע"ח סגירה:**

מאוחד	התאמות בגין מטבע פעילות	התאמות בגין עסקאות ש"ח	סה"כ ₪	סה"כ \$	התאמות בגין עסקאות \$	אופנה \$	הנעלה \$	הלבשה תחתונה \$	
<u>86,580</u>	(2,116)		88,696	<u>19,240</u>	(1,500)	9,990	3,260	7,490	סה"כ הכנסות
<u>27,973</u>	(332)		28,305	<u>6,140</u>	(150)	2,760	1,120	2,410	רווח גולמי
<u>14,372</u>									עלויות שיווק ומכירות
<u>5,600</u>									הוצאות הנהלה וכלליות
<u>8,001</u>	(351)	(200)	8,552	<u>1,855</u>	-	836	139	880	רווח מפעולות
<u>53,363</u>	1,773		55,136	<u>11,960</u>	(150)	6,420	2,850	2,840	נכסים מדווחים – מלאי

**פתרון שאלה מספר 6 - מלכ"רים - 10%:**

להלן סיכום ההשפעות על יתרת הרכוש הקבוע ויתרות הנכסים נטו בדוחותיה הכספיים של העמותה בשנת 2018 באלפי ש"ח:

סעיף	רכוש קבוע	לשימוש לפעילויות-שלא יועדו (אין נ"נ שיועדו)	ששימשו לרכוש קבוע	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה	
				בעלת אופי זמני	בעלת אופי קבוע
1	הוצאות פחת- כיסוי פחת- סה"כ-	(500) 500 -	- (200) (200)	- - -	- (300) (300)
2	שירותי בני נוער מתנדבים-	-	-	-	-
3	הכנסות שירותים משפטיים- הוצאות שירותים משפטיים- סה"כ-	24 (24) -	- - -	- - -	- - -
4	תרומת נכסים מוגבלים- הקבלת מקורות פנימית- סה"כ-	- (1,000) 1,000	- - -	1,000 1,000 2,000	- - -
5	הכנסות מתרומות-	300	-	-	-
6	תרומת נכסים מוגבלים- תרומת נכסים מוגבלים- ריבית על הפיקדון הוצאות מתן חיסונים- הכנסות- שחרור הגבלה- סה"כ-	- - - (20) 20 -	- - - - -	400 - 11 (20) 391	- 200 - - 200
7	הכנסה- הקצבה בגין 2018-	450	-	-	-
8	רכישת פסל-	500	(500)	500	-



נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה	נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה				
20	-	-	(80)	מכירת רכוש קבוע שתמורתו מוגבלת-	9
-				<b><u>הוצאות פחת:</u></b>	<b>1.</b>

לפי סעיף 16 (ה) ו- (ו) לגל"ד 69 של לשכת רואי חשבון בישראל (כפי שתוקן ע"י תקן חשבוניות 5 – להלן: "גל"ד 69"), סכומים השווים להוצאות הפחת יוצגו כהעברה מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- ששימשו לרכוש קבוע או מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילויות.

לפיכך, יתרת הרכוש הקבוע תקטן ב-500,000 ש"ח, יתרת נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילויות תישאר ללא שינוי, ויתרות נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- ששימשו לרכוש קבוע ונכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע יקטנו בסך 200,000 ו-300,000 ש"ח, בהתאמה, בגין כיסוי פחת כמתואר לעיל.

#### **2. שירותים של בני נוער מתנדבים:**

לפי סעיף 25 (א) (3) לגל"ד 69 הרי ניתן (אך לא חובה) להכיר בשירותים של מתנדבים רק אם הם מ"הסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים...". לפיכך אין לתת ביטוי בדוחות הכספיים לעבודת בני נוער מתנדבים שהועסקו בשירותים לא מקצועיים.

#### **3. שירותים משפטיים:**

ניתן להניח שהשירותים המקצועיים שניתנו לעמותה עומדים בשלושת המבחנים שנקבעו בסעיף 25 (א) לגל"ד 69:

(1) לשירותים ערך כספי מהותי ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר; (2) ניתן להעריך את שווים הנאות באמת מהימנות סבירה; (3) השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושולוא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה.

תחת הנחה זו ניתן לנקוט בשתי חלופות:

א. לכלול את שווי השירותים המשפטיים – 24,000 ש"ח כהכנסה וכהוצאה.

ב. לא לכלול בדוחות הכספיים את שווי השירותים שניתנו ללא תמורה. במקרה זה יש לציין

בביאור לדוח הכספי כי לא ניתן בדוחות הכספיים ביטוי לשירותים שניתנו ללא תמורה.

בכל מקרה, יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילויות (ויתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה) לא תשתנה.

#### **4. תרומה להקמת רכוש קבוע והקבלת מקורות:**

לפי סעיף 35 לגל"ד 69, מאחר וקיים מידע, למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, לפיו נוצרה הבטחה של הנותן נכון לתאריך הדוח והמתייחסת לתקופת הדוח והתרומה התקבלה בפועל על ידי המלכ"ר עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, והתקבול אינו מותנה בקרות אירוע עתידי מסוים, ניתן להכיר בתרומה זו בדוחות הכספיים לשנת 2018.

בהתאם לסעיף 41 לגל"ד 69:

41. <sup>72</sup> (א) בהקבלה פנימית, המועד בו יוצגו הסכומים שהוקבלו הוא מועד ההכרה בתרומות או בהקצבות המחייבות את המלכ"ר בהקבלה, בהתאם לכללים שנקבעו בסעיפים 35 עד 37 לעיל.  
סכומי המקורות המקבילים יוצגו כגרעיה מיתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" ויוספו ישירות ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

מאחר ותרומה זו מוגבלת להשקעה ברכוש קבוע- הגבלה אשר תוסר עם ההשקעה ברכוש קבוע, היא תוכר כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני, לפיכך יתרה זו תגדל ב- 2,000,000 ש"ח.

יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילויות תקטן ב- 1,000,000 ש"ח בגין הקבלת המקורות הפנימית.

לפי סעיף 13 (אב) לגל"ד 69 מזומנים שהתקבלו עם התניה של תורמים הקובעת כי השימוש בהם הוא להשקעה ברכוש קבוע יכללו במסגרת סעיף נפרד ברכוש הקבוע שייקרא "מזומנים והשקעות אחרות המיועדים להשקעה ברכוש קבוע".

נכון ליום 31.12.18 טרם התקבל המזומן מהתורם ולפיכך יתרת הרכוש הקבוע תגדל ב- 1,000,000 ש"ח בלבד.

#### **5. ארוחת ערב לגיוס תרומות:**

לפי סעיף 35 לגל"ד 69 (הדן ב"הבטחות לתרומות") מאחר וקיים מידע, למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, לפיו נוצרה הבטחה של התורמים נכון לתאריך הדוח והמתייחסת לתקופת הדוח והתרומה התקבלה בפועל על ידי המלכ"ר עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, והתקבול אינו מותנה בקורות אירוע עתידי מסוים, יש להכיר בהכנסה בסכום התרומות שהתקבלו עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום – 300,000 ש"ח. כיוון שלא צוין שקיימת הגבלה כלשהי על השימוש בכספי התרומה, יש לייחס את מלוא הסכום של 300,000 ש"ח כהכנסות מתרומות (יגדיל את יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילות).

#### **6. תרומה מוגבלת באופן זמני:**

להלן חישוב הריבית שנצברה בגין הפיקדון:

$$200,000 \times 6\% \times \frac{11}{12} = 11,000$$

תתקבל גם תשובה לפיה הריבית חשובה בשיטת ריבית דריבית ואז סכום הריבית יהיה:

$$200,000 \times \left( (1 + 6\%)^{\frac{11}{12}} - 1 \right) = 10,973$$

לגבי שליש מסכום התרומה (200,000 ש"ח) מדובר בתרומה שהתקבלה עם התניות שלא יפקעו ולא ניתן להסירן סכום יוכר כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופן קבוע. לגבי השני שליש האחרים מסכום התרומה והריבית הנובעת מהפיקדון (סה"כ 411,000 ש"ח) מדובר בתרומה שהתקבלה עם התניות אשר יוסרו בעת נקיטת פעולות מסוימות בעתיד (מתן חיסוני שפעת ללקוחות המרכז) ולכן סכומים אלו יוכרו כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופן זמני.

בשנת 2018 חוסנו לקוחות המרכז בחיסוני שפעת בסך 20,000 ש"ח. לפיכך, בהתאם לסעיפים 15 ו-16 לגל"ד 69 יש להכיר בסכום של 20,000 ש"ח כהכנסות מסכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות (יגדיל את יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילות). במקביל יש להקטין את יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופן זמני. הוצאות מתן החיסונים מקטינות את יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילות כך שההשפעה המצטברת על יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילות הינה 0.

**7. הקצבה מותנית והקצבה מראש:**

לפי סעיף 35 לגל"ד 69, מאחר וההקצבה לא התקבלה בפועל על למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, (וגם אם הייתה מתקבלת בפועל, הרי שהתקבול מותנה באירוע עתידי), לא ניתן להכיר בסכום הנוסף של 300,000 ש"ח.

את ההקצבה שהתקבלה בסך 900,000 ש"ח יש לפצל בין שנות הפעילות 2018 ו-2019. לפי סעיף 37 לגל"ד 69 ההקצבה שהתקבלה עבור שנת 2019 תוצג כהכנסה מראש. לפיכך יתרת הנכסים נטו לשימוש לפעילות תגדל בסכום של 450,000 ש"ח בגין הכנסה מהקצבה לשנת 2018 בלבד.

**8. רכישת פריט אומנות (פסל):**

בסעיף 21 לגל"ד 69 נקבע באופן מפורש שפריט אומנות שנרכש יירשם כנכס, אם כי מאחר ואורך חייו של הנכס בלתי מוגבל נכס זה לא יופחת.

לפיכך, יתרת הרכוש הקבוע תגדל ב-500,000 ש"ח, יתרת נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- לשימוש לפעילויות תקטן ב-500,000 ש"ח, ויתרת נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה- ששימוש לרכוש קבוע תגדל ב-500,000 ש"ח.

**9. מכירת רכוש קבוע שתמורתו מוגבלת:**

בהתאם לסעיף 33(ג) לגל"ד 69 רווח ממימוש רכוש קבוע שתמורתו הוגבלה יוצג כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

ההגבלות על התמורה ממימוש הרכוש הקבוע יוסרו בעת נקיטת פעולות מסוימות בעתיד (מימון טיפולי רפואה אלטרנטיבית ללקוחות המרכז) לכן מדובר בהגבלה בעלת אופי זמני.

לפיכך, יתרת הרכוש הקבוע תקטן ב-80,000 ש"ח (יתרת הערך בספרים) ויתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופן זמני תגדל ב-20,000 ש"ח (הרווח ממימוש הרכוש הקבוע).

**הבהרה-** לא נדרש לציין את הסעיף הרלוונטי מתוך גילוי הדעת. הסברת הטיפול החשבונאי ללא ציון הסעיף הרלוונטי מתוך גילוי הדעת מזכה במלוא הניקוד.