



מועצת רואי חשבון

חשבונאות פיננסית מתקדמת

שאלון הבחינה ופתרונו

מועד אביב 2020

אוגוסט 2020

© כל הזכויות שמורות למועצת רואי חשבון

תוכן העניינים

<u>עמוד מספר</u>		<u>הניקוד</u>	<u>הנושא</u>	<u>שאלה מספר</u>
<u>פתרון</u>	<u>שאלה</u>			
				.1
20-21	1-2	5%	הכנסות מחוזים עם לקוחות IFRS 15 ונכסים בלתי מוחשיים IAS 38	.1.1
21-22	3-4	5%	חכירות IFRS 16	.1.2
23-24	5-6	5%	מגזרי פעילות IFRS 8	.1.3
25-26	7-8	5%	נדל"ן להשקעה IAS 40 ומדידת שווי הוגן IFRS 13	.1.4
27-28	9-10	5%	עלויות אשראי IAS 23 ורכוש קבוע IAS 16	.1.5
29-34	11-13	28%	שיטת השווי המאזני IAS 28, הסדרים משותפים IFRS11 ומטבע חוץ IAS21	.2
				<u>חלק ב'</u>
35-40	14-15	25%	צירופי עסקים IFRS3	.3
41-42	16-17	12%	רכוש קבוע IAS 16	.4
43-46	18-19	10%	מיסים על הכנסה IAS 12	.5
		100%		

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

04 באוגוסט 2020
י"ד באב תש"פ

לנבחן/ת

משך הבחינה:

חלק א' – חלק סגור – 5 שאלות רב ברירה הכוללות כל אחת 4 היגדים (סך הכל 20 היגדים), ושאלה 2: שעתיים ו-30 דקות – 53%.

חלק ב' – שאלות 3-5: שעתיים ו-30 דקות – 47%.

בשאלות הרב ברירה,

- עליך לסמן ב-X על דף התשובות את מספר הגירסה המופיע על חוברת המבחן שלך.
- עליך לבחור את האפשרות הנכונה 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 להקפיד לכתוב בצורה בהירה ומסודרת.
- חל איסור להשתמש במרקר במחברות הבחינה.
- יש להשיב על כל שאלה במחברת המתאימה בהתאם לחלוקה שלהלן:

חלק א'

שאלה	אחוז מהציון	היכן יש לענות
שאלות רב-ברירה	25%	בדף התשובות (מחברת א' [מחברת לבנה] משמשת לטיוטה בלבד)
שאלה 2	28%	במחברת ב' - מחברת כחולה

חלק ב'

שאלה	אחוז מהציון	היכן יש לענות
שאלה 3	25%	במחברת ג' - מחברת צהובה
שאלה 4	12%	במחברת ד' - מחברת ירוקה
שאלה 5	10%	במחברת ה' - מחברת ורודה

קרא בעיון את גיליון השאלות לפני שתיגש לפתרון.

לפי החלטת מועצת רואי חשבון לא יורשו הבוחנים להשיב לשאלות הנבחים.

הנך נדרשת/ת לפרט, במקרה הצורך, את ההנחות שהנחת כדי לפתור את השאלות ואשר לא ניתן היה להסיקן מתוך השאלות עצמן.

מותר השימוש בספרי IFRS שפורסמו על ידי ה-IASB או לשכת רואי חשבון בישראל ובחברת 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 שאינו 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!

שאלה מספר 1 - שאלות רב ברירה - 25%

לפניך חמש שאלות רב ברירה, לכל שאלה משקל שווה בניקוד (5%).

בכל שאלת רב ברירה מופיעים הסברים, נתונים והנחות, ולאחריהם ארבעה היגדים. סמנו בנוגע לכל היגד בנפרד אם הוא נכון או לא נכון. לכל היגד יינתן ניקוד שווה. אין להתבסס על נתונים או הנחות שאינם מופיעים בשאלה.

כל החברות הנזכרות בשאלות עורכות את דוחותיהן הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), למעט אם צוין במפורש אחרת בשאלות.

שאלה מספר 1.1

חברת ג'ניסיס בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה ציבורית, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב ועוסקת בייצור ומכירה של מערכות נשק והגנה אווירית. פעילותה הרגילה של החברה כוללת פיתוח מערכות ביטחוניות עבור לקוחותיה.

בחודש ינואר 2019 התקשרה החברה בהסכם עם מדינה זרה (להלן: "הלקוח") למכירת מערכת להגנה מפני טילים, שעיקריו כדלהלן:

1. החברה תקים עבור הלקוח מערכת להגנה מפני טילים (להלן: "המערכת") תמורת 500 מיליון דולר, אשר תכלול התאמות משמעותיות וספציפיות, שהינן ייחודיות ללקוח ולפעילותו, וזאת בהתאם למפרט שיספק הלקוח מראש לחברה. אי לכך, נקבע כי לחברה אין שימוש אלטרנטיבי במערכת זו. תהליך בניית המערכת צפוי להימשך כ-3 שנים.

2. מיד לאחר מסירת המערכת ללקוח, החברה תספק ללקוח אחריות לתקופה של 7 שנים וזאת בהתאם לתמורה שנקבעה בהסכם ושתשולם על פני תקופת האחריות. השנתיים הראשונות בתקופת האחריות הינן בגדר אחריות סטנדרטית, המספקת ללקוח ביטחון שהמערכת תתפקד בהתאם למפרט שהוסכם עליו עם הלקוח. אחריות מעבר לשנתיים ("אחריות מורחבת"), ניתנת לרכישה בנפרד (חלק מלקוחות החברה בוחרים לרכוש אחריות מורחבת בנפרד).

3. ללקוח אפשרות לבטל את העסקה מכל סיבה שהיא. במקרה שהלקוח יבטל את העסקה, החברה תהא זכאית לפיצוי בגובה העלויות שהושקעו בתוספת מרווח סביר (גובה המרווח הסביר הינו כמקובל בתעשייה).

בסמוך לאחר החתימה על החוזה עם הלקוח, החלה החברה בבניית והתאמת המערכת כאמור לעיל. לצורך בניית והתאמת המערכת רכשה החברה פטנט לטכנולוגיה בעלות של 100 מיליון דולר. להערכת החברה, הפטנט שנרכש ישמש אותה גם לפיתוח ושיפור מוצרים אחרים.

הנחות

א. מטבע הפעילות של החברה הינו ש"ח.

ב. החברה יודעת להפריד באופן סביר בין אחריות סטנדרטית לבין אחריות מורחבת.

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

ג. לחברה נסיון במכירות של מערכות דומות ואספקת אחריות בגין מערכות דומות. בהתאם לנסיון זה, המערכות שהחברה מקימה אמינות מאוד ומספר התקלות בהן הוא קטן, כך שרק במקרים חריגים ביותר החברה נדרשת לספק את שירותי האחריות בפועל.

היגדים

1. בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" ("IFRS 15"), בהסכם של החברה עם הלקוח קיימת רק מחויבות ביצוע אחת.

א. נכון

ב. לא נכון

2. בהתאם ל-IFRS 15, החברה תכיר בהכנסה ממכירת המערכת בנקודת זמן, קרי, בתום תקופת התאמת המערכת ומסירתה ללקוח.

א. נכון

ב. לא נכון

3. בהתאם ל-IFRS 15, עלויות רכישת הפטנט יטופלו כעלויות לקיום חוזה.

א. נכון

ב. לא נכון

4. ככל שצד בלתי קשור ירכוש שליטה בחברה בסמוך לאחר ההתקשרות בחוזה מול הלקוח, ייתכן כי במועד צירוף העסקים יוכר בדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה הרוכשת נכס בלתי מוחשי בגין החוזה עם הלקוח, וזאת למרות שהחוזה הינו בתנאי שוק.

א. נכון

ב. לא נכון

שאלה מספר 1.2

להלן נתונים בקשר לשתי עסקאות שבהן התקשרה חברת "רונשי בע"מ" (להלן: "החברה"), שהינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב, בשנת 2019:

א. חכירת שטח מסחרי

ביום 1 בינואר 2019 התקשרה החברה בהסכם לחכירת שטח מסחרי (להלן: "הסכם החכירה") לתקופה של 10 שנים החל מיום 1 בינואר 2019, שעיקריו כדלהלן:

- החברה תשלם בכל שנה 3,000 אלפי ש"ח עבור חכירת השטח המסחרי, תשלומים אלו ישולמו ב- 31 בדצמבר של כל שנה, החל מיום 31.12.2019 (להלן: "דמי החכירה הקבועים").
 - בנוסף לדמי החכירה הקבועים, החברה תשלם דמי חכירה בשיעור של 1% ממחזור ההכנסות השנתי של החברה מהשטח המסחרי. תשלומים אלו יבוצעו ב- 31 בדצמבר של כל שנה, החל מיום 31.12.2019.
 - כחלק מהסכם החכירה, הוסכם כי החברה תשלם למחכיר, בנוסף לדמי החכירה, 200 אלפי ש"ח בשנה עבור שירותי ניקיון, אבטחה ותחזוקה של השטח המסחרי. תשלומים אלו יבוצעו ב- 31 בדצמבר של כל שנה, החל מיום 31.12.2019.
 - החברה תקבל זכות שימוש בשטח המסחרי ביום ההתקשרות בהסכם (ביום 1 בינואר 2019).
 - הסכם החכירה לא ניתן לביטול ולא כולל אופציות להארכת תקופת השכירות.
- ביום 1 בינואר 2019 שילמה החברה 150 אלפי ש"ח למתווך עבור סיוע באיתור השטח המסחרי שתואר לעיל. במסגרת ההסכם עם המתווך, שנחתם ביום 30.12.2018, נקבע כי המתווך יקבל סכום של 50 אלפי ש"ח תמורת הסיוע לחברה באיתור נכסים להשכרה, אשר אינו מותנה בהשגת הסכם חכירה, וכן סכום נוסף של 100 אלפי ש"ח שמותנה בחתימה בפועל על הסכם חכירה.

נתונים נוספים לעניין חכירת השטח המסחרי:

- מחזור ההכנסות השנתי של החברה מהשטח המסחרי, חזוי ובפועל, הינו 100,000 אלפי ש"ח לאורך כל תקופת ההסכם. לא היו שינויים במחזור זה ובתחזיות החברה לאורך כל תקופת ההסכם.
- שיעור הריבית השנתי לצורך היוון תשלומי חכירה הינו 5%.
- החברה מפחיתה נכסי זכות שימוש בגין הסכמי חכירה בקו ישר.
- החברה לא ביצעה השקעות בשיפורים במושכר בשטח המסחרי.
- החברה בחרה ליישם את ההקלה המעשית שבסעיף 15 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 "חכירות" (IFRS16) (להלן: "התקן") בדבר חכירות על כל הסכמי החכירה שהחברה היא צד להם (כלומר, החברה בחרה שלא להפריד בין רכיבי חכירה לרכיבים שאינם מהווים רכיבי חכירה).
- מדיניות החברה הינה להציג תשלומי ריבית במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים במסגרת הפעילות השוטפת.

ב. מחשוב ענן

ביום 1 בינואר 2019, התקשרה החברה בהסכם עם ספק לשימוש במחשוב ענן (להלן: "הסכם מחשוב ענן") לתקופה של 10 שנים תמורת 170 אלפי ש"ח בשנה. התשלום עבור שירותי מחשוב הענן יתבצע בסוף כל שנה (ב-31.12). בבעלות הספק חוות שרתים שבאמצעותה הוא מנגיש את שירות מחשוב הענן למספר רב של לקוחות וכל שרת יכול לספק שירותי מחשוב ענן למספר לקוחות, כך שהשרת שבאמצעותו מסופקים שירותי מחשוב הענן לחברה, משרת מספר לקוחות נוספים. לספק יכולת מעשית להחליף את השרת המאחסן את נתוני החברה לאורך כל תקופת הסכם מחשוב הענן, כך שהספק יפיק הטבות כלכליות מהחלפה בין השרתים.

מטבע הפעילות של החברה הוא ש"ח, יש להתעלם מהשפעת המס ויש לעגל את הסכומים בפתרון לאלף השלם הקרוב.

היגדים

1. במועד החתימה על הסכם החכירה של השטח המסחרי על החברה להכיר בנכס זכות שימוש בסך של 24,710 אלפי ש"ח.

א. נכון

ב. לא נכון

2. בדוח על הרווח הכולל של החברה לשנת 2020, סך ההוצאות שיוכרו בגין הסכם החכירה של השטח המסחרי יסתכם בסך של 3,618 אלפי ש"ח.

א. נכון

ב. לא נכון

3. בדוח על תזרימי המזומנים לשנת 2020, החברה תציג תזרים מזומנים שלילי מפעילות מימון בסך של 2,063 אלפי ש"ח בגין הסכם החכירה של השטח המסחרי.

א. נכון

ב. לא נכון

4. בהתאם להוראות התקן, החברה יכולה לבחור לטפל בהסכם מחשוב ענן כהסכם חכירה.

א. נכון

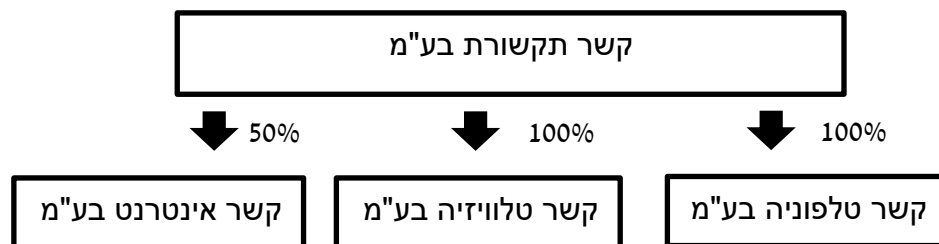
ב. לא נכון

שאלה מספר 1.3

חברת קשר תקשורת בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברת תקשורת ישראלית, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החברה מספקת ללקוחות ברחבי הארץ, באופן ישיר ועל ידי חברות המוחזקות על ידה (להלן ביחד: "הקבוצה"), שירותים בתחומי הטלוויזיה, האינטרנט והטלפוניה.

במסגרת שירותי הטלוויזיה אותם מעניקה הקבוצה נכללים הן שירותי שידור תוכן של צדדים שלישיים (להלן: "תוכן קיים") והן שידור תוכן מקורי.

להלן תרשים המתאר את מבנה האחזקות של החברה בחברות העיקריות שלה בשנת 2020:



נתונים נוספים לשנת 2020:

- לצורך קבלת החלטות בדבר הקצאת משאבים לפעילויות השונות בקבוצה ולצורך הערכת הביצועים של אותן פעילויות (להלן: "ההחלטות") מתכנסת באופן סדיר ובתדירות גבוהה וועדה מנהלת (להלן: "הוועדה"). חברי הוועדה הם: סמנכ"ל הכספים, סמנכ"ל התפעול ומנכ"ל החברה, המכהן כיו"ר הוועדה. במסגרת דיוני הוועדה, נסקרות תוצאות הפעילויות השונות ביחס לתקציב המקורי ולמגמות בענף. כל ההחלטות בדיוני הוועדה מתקבלות ברוב קולות.
- לאור הדגש ששמה הקבוצה על פעילותה בתחום הטלוויזיה, הרווח הגולמי של פעילות חברת "קשר טלוויזיה" בע"מ נבחן על ידי הוועדה במסגרת דיונים ייעודיים עבור תחום הטלוויזיה, בפילוח נפרד של שתי פעילויות, כדלהלן: (א) שירותי שידור תוכן קיים ו (ב) שידור תוכן מקורי.
- לצורך קבלת החלטות, נסקרות על ידי הוועדה באופן נפרד תוצאות הרווח הגולמי של הפעילויות בתחום הטלוויזיה (בנפרד לגבי שירותי שידור תוכן קיים ובנפרד לגבי שידור תוכן מקורי) ושל הפעילות בתחום האינטרנט. לגבי פעילות הקבוצה בתחום הטלפוניה, סוקרת הוועדה בנפרד את נתוני הרווח התפעולי של פעילות זו.
- הפעילות בתחום האינטרנט מתבצעת באמצעות חברת "קשר אינטרנט בע"מ". חברת "קשר אינטרנט בע"מ" מטופלת בדוחות החברה בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 28 "השקעה בחברות כלולות ועסקאות משותפות" לפי שיטת השווי המאזני. עם זאת, הוועדה מקבלת את נתוני הרווח הגולמי של "קשר אינטרנט בע"מ" במונחי החזקה מלאה, כלומר במונחי 100% (הכנסות, הוצאות, רווח, נכסים, התחייבויות וכו'), נתונים אלו משמשים את חברי הוועדה לצורך קבלת ההחלטות.
- בחברות בהן החברה מחזיקה יותר מ 50% מתקיימת שליטה כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי (IFRS) מס' 10 ודוחותיהן מתאחדים בדוחות הכספיים של החברה.

היגדים (כל ההיגדים מתייחסים לדוחות הכספיים של החברה לשנת 2020)

1. מאחר שהערכת ביצועי הפעילויות השונות בחברה וההחלטות בדבר הקצאת המשאבים לאותן פעילויות נידונות במסגרת הוועדה ומאחר שההחלטות בוועדה מתקבלות ברוב קולות, מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי בחברה (ה-CODM), בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 8 IFRS בדבר מגזרי פעילות, מוזהה כוועדה כולה.

א. נכון

ב. לא נכון

2. בהנחה ופעילויות הטלוויזיה, האינטרנט והטלפוניה עומדות כל אחת בהגדרת מגזר בר דיווח בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 8 IFRS בדבר מגזרי פעילות, ביאור המגזרים בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לשנת 2020 יכלול נתוני רווח תפעולי עבור מגזר הטלפוניה, בעוד שעבור המגזרים האחרים יוצגו נתוני רווח גולמי ואין חובה להציג נתוני רווח תפעולי עבור מגזרים אלו בביאור זה.

א. נכון

ב. לא נכון

3. בהנחה ופעילות האינטרנט עונה על הגדרת מגזר בר דיווח בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה, המידע שיופיע בביאור המגזרים של החברה בדבר פעילות האינטרנט יתייחס רק לחלק החברה (50%) בתוצאות נטו של חברת "קשר אינטרנט בע"מ" וזאת בהתאם לשיטת השווי המאזני.

א. נכון

ב. לא נכון

4. הפילוח הנוסף המובא בפני הוועדה בתחום הטלוויזיה, המתייחס לשירותי שידור תוכן קיים והפקת ושידור תוכן מקורי, לא יובא בחשבון לצורך קביעת מגזרי הפעילות, בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 8 IFRS בדבר מגזרי פעילות, וזאת לאור העובדה שפעילות הטלוויזיה מרוכזת בישות משפטית נפרדת.

א. נכון

ב. לא נכון

שאלה מספר 1.4

חברת שחר היישוב בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה ציבורית העוסקת בתחום הנדל"ן. החברה עוסקת בייזום, הקמת ורכישת נכסי נדל"ן למטרת השכרה לאחרים. כמו כן, החברה מחזיקה בנכסי נדל"ן המשמשים את עובדי החברה.

להלן תיאור של מספר אירועים אשר התרחשו בחברה בשנים 2017 ו- 2018:

א. ביום 30 בדצמבר 2017 רכשה החברה, מצד ג' ובתנאי שוק מקובלים, מבנה משרדים בירושלים (להלן: "מבנה בירושלים") אשר ביום הרכישה יועד כולו להשכרה לצדדים שלישיים לטווח ארוך. כחלק מרכישת המבנה בירושלים נדרשה החברה לשלם מס רכישה ודמי תיווך בשיעור של 7% מהתמורה ששולמה למוכר. עסקת רכישת מבנה המשרדים הינה עסקה סדירה אשר בוצעה לפי שוויו ההוגן של המבנה ליום הרכישה, אשר לא השתנה עד לתום שנת 2017.

ב. ביום 15 בינואר 2018, לאור גידול משמעותי בהיקף פעילותה של החברה וכוונתה להמשיך ולהתרחב לאזורים נוספים בארץ, החליטה הנהלת החברה להסב מספר שטחים במבנים שעד כה הושכרו במלואם, לצדדים שלישיים לצורך שימוש של עובדי החברה (לרבות את הנהלת החברה, אנשי מכירות ומחלקת הכספים של החברה). השטחים במבנים שנבחרו הינם מחצית משטחו של המבנה בירושלים (בכוונת החברה להמשיך ולהשכיר את יתרת המבנה לחיצוניים) וכן מלוא שטחו של מבנה משרדים נוסף הממוקם בתל אביב (להלן: "המבנה בתל אביב" ולהלן ביחד: "המבנים שנבחרו"). בהתאם להחלטת ההנהלה, פעלה החברה בחודשים העוקבים כדלקמן (לא היו פעולות נוספות ביחס לשטחים אלו מעבר לאלו המתוארות להלן):

- ביום 1 בפברואר 2018 החלו עורכי הדין של החברה לפנות לשוכרי השטחים במבנים שנבחרו על מנת להגיע איתם להסדרים באשר לפינוי מוקדם של השטחים המושכרים.

- ביום 1 ביולי 2018 הגיעו עורכי הדין של החברה להבנות עם כל השוכרים ובהתאם, באותו היום נחתמו מולם הסכמים מחייבים לפינוי השטחים השכורים על ידם.

- ביום 1 באוגוסט 2018 אכלסו בפועל עובדי החברה, את המבנים שנבחרו והחברה פתחה בהם את משרדיה החדשים.

הניחו כי בהתאם לזכויות החברה במבנה בירושלים, אין כל מגבלה על מכירה בנפרד של חלקים ממנו וכן ניתן להחכיר בנפרד חלקים ממנו בחכירה מימונית וכן בחכירה תפעולית.

ג. ביום 30 ביוני 2018 התקשרה החברה בהסכם לפיו היא תחכור מבנה בהרצליה (להלן: "המבנה בהרצליה"), לתקופה של 999 שנים תמורת 100 מיליון ש"ח ששולמו באותו היום. החברה התקשרה בהסכם לטווח ארוך להשכרת מלוא שטח המבנה לצדדים שלישיים.

הנחות:

- א. החברה מטפלת בנדל"ן להשקעה בבעלותה בהתאם למודל השווי ההוגן.
- ב. החברה מטפלת ברכוש קבוע בבעלותה בהתאם למודל העלות.
- ג. כל החכירות בהן החברה היא המחכירה הן חכירות תפעוליות כהגדרתן בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 "חכירות".

היגדים

1. במהלך שנת 2017 הכירה החברה, בדוח על הרווח והפסד, בהפסד בעקבות רכישת המבנה בירושלים בגובה מס הרכישה ודמי התיווך המשויכים לעסקת רכישת המבנה.
 - א. נכון
 - ב. לא נכון

2. בדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2018 תוצג מחצית משטח המבנה בירושלים בסעיף נדל"ן להשקעה ומחציתו השנייה של שטח המבנה תוצג בסעיף רכוש קבוע.
 - א. נכון
 - ב. לא נכון

3. מועד ההעברה של המבנה בתל אביב מנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע הינו ה- 15 בינואר 2018.
 - א. נכון
 - ב. לא נכון

4. מאחר והמבנה בהרצליה נמצא תחת הסדר חכירה ולא בבעלות, החברה לא תמדוד את נכס זכות השימוש שהוכר בגין חכירת המבנה לפי שווי הוגן.
 - א. נכון
 - ב. לא נכון

שאלה מספר 1.5

חברת ציון בע"מ ("החברה") מקימה ומפעילה בתי מלון. בתי המלון מסווגים בדוחות הכספיים של החברה כרכוש קבוע והם נמדדים לפי מודל העלות.

א. ביום 1 בינואר 2020 החליט דירקטוריון החברה להקים בית מלון באילת. להערכת הנהלת החברה, בניית בית המלון צפויה להימשך כשנתיים מיום קבלת ההיתרים הנדרשים. לצורך מימון הקמת בית המלון, הנפיקה החברה באותו המועד אגרות חוב לגופים מוסדיים בסך 20 מיליון ש"ח הנושאות ריבית שנתית של 9% על קרן אגרות החוב, המשולמת ב-31 בדצמבר של כל שנה, החל מיום 31 בדצמבר 2020 (ריבית זו משקפת את ריבית השוק על הלוואות דומות). קרן אגרות החוב תפרע בתשלום אחד ביום 1 בינואר 2030.

ב. ביום 1 בפברואר 2020 שילמה החברה 2 מיליון ש"ח למשרד פרסום חיצוני, וזאת על מנת לעורר את מודעות הציבור להקמת בית המלון החדש. מסע הפרסום התבצע במהלך אותו החודש.

ג. ביום 1 במרץ 2020, רכשה החברה קרקע באילת תמורת 10 מיליון ש"ח, עליה יוקם בית המלון. במועד זה החברה לא החלה בפעילות הפיתוח בקרקע, מכיוון שטרם החזיקה בהיתרים הנדרשים.

ד. ביום 1 באפריל 2020 שילמה החברה מקדמה למשרד עורכי דין בסך 1 מיליון ש"ח לצורך קידום השגת ההיתרים הנדרשים להקמת בית המלון. העבודה על השגת ההיתרים החלה באופן מיידי עם קבלת התשלום.

ה. ביום 1 ביולי 2020 התקבלו ההיתרים הנדרשים להקמת בית המלון.

ו. בין החודשים מאי 2020 לנובמבר 2020 השקיעה החברה את עודפי המזומנים שהתקבלו מהנפקת האג"ח בפיקדון זמני, אשר הניב לה הכנסות ריבית בסך 50 אלפי ש"ח בתקופה זו.

ז. ביום 1 בדצמבר 2020 הופסקו עבודות החפירות עקב הצפת אזור הבנייה. ההצפה נגרמה עקב גשמים עזים, אשר כידוע אינם נפוצים באילת. ההצפה פגעה בדרכי הגישה לקרקע ועל כן כבר ביום זה ההנהלה העריכה כי עבודות הבנייה יושעו למשך תשעה חודשים לכל הפחות. החל ממועד זה לא בוצעו כל עבודות טכניות או מנהליות.

הנחות נוספות

- מטבע הפעילות של החברה הינו ש"ח.
- לא התהוו עלויות עסקה בגין הנפקת האג"ח ובחישוביכם הניחו ריבית פשוטה (ולא ריבית דריבית).
- לחברה אין הלוואות נוספות או חוב פיננסי אחר מלבד האג"ח שהונפק לגופים מוסדיים.
- בשנת 2020 לא היו לחברה נכסים כשירים כהגדרתם בתקן חשבוונאות בינלאומי (IAS) מס' 23 (להלן: "התקן") מלבד המלון באילת כאמור.

היגדים

1. החברה תחל להוון עלויות אשראי לעלות המלון ביום 1 באפריל 2020.

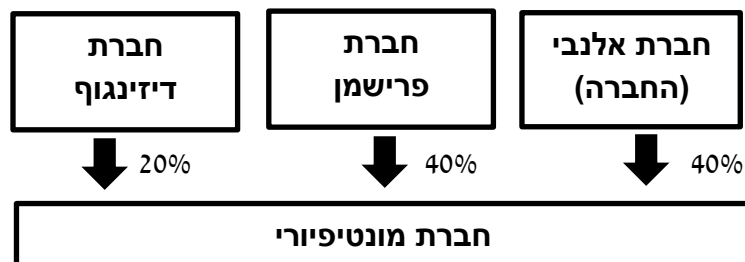
א. נכון

ב. לא נכון

2. עלויות הפרסום יהוונו לבית המלון, הואיל והן מהוות עלות תוספתית שניתן לייחסה במישרין להקמת בית המלון.
- א. נכון
ב. לא נכון
3. סך עלויות האשראי שיהוונו לעלות המלון ליום 31 בדצמבר 2020 בהתאם לתקן הוא 1,150 אלפי ש"ח.
- א. נכון
ב. לא נכון
4. היוון עלויות האשראי יושהה ביום 1 בדצמבר 2020.
- א. נכון
ב. לא נכון

שאלה מספר 2 - 28%

חברת אלנבי בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה ציבורית אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החברה עוסקת החל ממועד הקמתה בתחום הנדלי"ן בישראל ומטבע הפעילות שלה הוא ש"ח. ביום 1 בינואר 2018 (להלן: "מועד הרכישה"), רכשה החברה 40% ממניות חברת מונטיפיורי, מידי חברת פרישמן, תמורת 486,444 אלפי אירו. מיד לאחר הרכישה, מחזיקה חברת פרישמן ב- 40% ממניות חברת מונטיפיורי ויתר מניות חברת מונטיפיורי מוחזקות על ידי חברת דיזנגוף (20%). חברת מונטיפיורי היא ישות משפטית נפרדת, בעלי מניותיה אינם ערבים להתחייבויותיה, והיא מהווה עסק כהגדרתו ב- IFRS 3.



חברת מונטיפיורי עוסקת בתחום הנדלי"ן המניב באירופה ומטבע הפעילות שלה הוא אירו. במסגרת תחום פעילות זה, עוסקת חברת מונטיפיורי בהשכרה, ניהול, השבחה הקמה ואחזקה של שטחי מסחר ונכסים שבבעלותה, הכוללים מרכזי מסחר וקניונים באירופה וכן מתחמי משרדים.

בהתאם לתקנון חברת מונטיפיורי, החלטות לגבי כל הפעילויות הרלוונטיות, כגון מינוי מנכ"ל, קביעה ואישור תקציב, כניסה להסכמי שכירות משמעותיים, רכישת ומכירת נכסי נדלי"ן מניב, דורשות הסכמה של לפחות 70% מזכויות ההצבעה בחברת מונטיפיורי. יחד עם זאת, החלטה בדבר מינוי רואה החשבון המבקר בלבד תתקבל פה אחד.

נתונים נוספים:

א. להלן הדוחות על המצב הכספי של חברת מונטיפיורי לימים 1 בינואר 2018 ו- 31 בדצמבר 2018 (באלפי

אירו) הערוכים בהתאם ל- IFRS:

01/01/2018	31/12/2018	
206,120	269,068	מזומנים ושווי מזומנים
15,200	17,000	הלוואות ופיקדונות לזמן קצר
36,000	48,268	לקוחות
13,000	21,000	חייבים ויתרות חובה
8,600	9,400	רכוש קבוע, נטו
1,700,000	1,850,000	נדלי"ן להשקעה
1,978,920	2,214,736	סה"כ נכסים
269,690	219,126	התחייבויות לתאגידים בנקאיים ואחרים
101,105	115,190	ספקים ונותני שירותים
197,135	131,146	זכאים ויתרות זכות
140,000	81,266	הפרשות
81,000	58,000	הלוואות לזמן ארוך
880	898	התחייבויות בגין הטבות לעובדים, נטו
789,810	605,626	סה"כ התחייבויות
100,000	120,000	הון מניות רגילות 1 אירו
500,000	700,000	פרמיה

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

01/01/2018	31/12/2018	
589,110	789,110	עודפים
1,189,110	1,609,110	סה"כ הון

ב. נכון ליום 1 בינואר 2018, תאם ערכם בספרים של הנכסים וההתחייבויות המזוהים של חברת מונטיפיורי את ערכם כפי שהם נדרשים להימדד בהתאם להוראות IFRS 3, למעט מבנה משרדים המוחזק בבעלות וממוקם באוסטריה, המשמש את מטה חברת מונטיפיורי כרכוש קבוע, אשר שווי ההוגן עלה על ערכו בספרים בסך של 2,000 אלפי אירו. 20% מההפרש בין היתרה בספרים לשווי ההוגן של מבנה המשרדים מיוחס לערך הקרקע. יתרת אורך החיים השימושיים של מבנה המשרדים למועד הרכישה הוא 20 שנים (ללא ערך שייר).

ג. ביום 30 ביוני 2018, הנפיקה חברת מונטיפיורי 20,000 מניות רגילות 1 אירו ע.ג. לציבור. לאחר ההנפקה, מונו שני דירקטורים חיצוניים חדשים. לא היו הנפקות של מניות נוספות בחברת מונטיפיורי בשנת 2018.

ד. להלן נתונים בדבר שערי החליפין בין האירו לש"ח למועדים שונים:

אירו / ש"ח	
1€ = 4.2 ש"ח	31/12/2017-1/1/2018
1€ = 4.3 ש"ח	30/06/2018
1€ = 4.4 ש"ח	31/12/2018
	ממוצע:
1€ = 4.25 ש"ח	30/06/2018-1/1/2018
	ממוצע:
1€ = 4.25 ש"ח	01/07/2018-31/12/2018

הנחות:

(1) החברה וחברת מונטיפיורי מודדות את כל קבוצות הרכוש הקבוע שברשותן לפי מודל העלות ומפחיתות את כל הרכוש הקבוע שברשותן בהתאם לשיטת הקו הישר, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע.

(2) החברה מודדת את הנדליין להשקעה שברשותה בהתאם למודל העלות ואילו חברת מונטיפיורי מודדת את הנדליין להשקעה שברשותה בהתאם למודל השווי ההוגן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40, נדליין להשקעה.

(3) נתונים בדבר העלות המופחתת והשווי ההוגן של הנדליין להשקעה של חברת מונטיפיורי למועדים שונים (אלפי אירו) (*):

שווי הוגן	עלות מופחתת (**)	
1,700,000	1,000,000	1/1/2018
1,800,000	980,000	30/06/2018
1,850,000	960,000	31/12/2018

(*) לא נרכש ו/או נמכר נדליין להשקעה במהלך כל שנת 2018.

(**) עלות מופחתת מנקודת ראות חברת מונטיפיורי (כלומר, אילו חברת מונטיפיורי הייתה מיישמת את מודל העלות).

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

(4) נכון למועד הרכישה, כל הנדל"ן להשקעה שברשות חברת מונטיפיורי הינו בבעלות החברה, כאשר 20% משווי הנדל"ן להשקעה בכל נקודת זמן מיוחס לערך הקרקע. יתרת אורך החיים השימושיים של המבנים היא 20 שנים, (ללא ערך שייר). רווחי חברת מונטיפיורי בנטרול רווחי שערוד נדל"ן להשקעה מתפלגים באופן אחיד על פני השנה. בהתאם לכך, הרווח למחצית הראשונה לשנת 2018 בנטרול רווחי שערוד בגין הנדל"ן להשקעה הסתכם לסך של 25,000 אלפי יורו.

(5) יש להניח כי שיעור זכויות ההצבעה בכל חברה הינו בהתאם לשיעור החזקת המניות בחברות.

(6) חברת מונטיפיורי לא הכריזה על דיבידנדים במהלך שנת 2018.

(7) יש להתעלם מהשפעת המס.

נדרשים:

(א) תארו והסבירו את הטיפול החשבונאי, בהתאם לתקני החשבונאות הרלבנטיים, בהשקעתה של

החברה בחברת מונטיפיורי לאורך כל שנת 2018, לרבות בעקבות ההנפקה האמורה בסעיף ג'.

(ב) הציגו את התנועה בחשבון ההשקעה של החברה בחברת מונטיפיורי וכן את התנועה בקרן הפרשי

תרגום לאורך כל שנת 2018.

יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים לכל נדרש.

שאלה מספר 3 - 25%

חברת אלפא (להלן: "החברה") הינה חברה ציבורית הפועלת בתחום הנדל"ן המניב. ביום 1 בנובמבר 2019 (להלן: "מועד הרכישה") השלימה החברה רכישה של 100% מהון המניות של חברת ביתא. חברת ביתא מחזיקה בקניון וכן במבנה משרדים (להלן: "מבנה המשרדים") המושכרים לצדדי ג' ומסווגים כנדל"ן להשקעה בדוחות הכספיים של ביתא, לחברת ביתא לא היו נכסים נוספים במועד הרכישה. במועד הרכישה 100% משטחי הקניון וממבנה המשרדים היו תחת חוזי שכירות מול צדדים שלישיים לתקופה של 5 שנים ללא אופציות ביטול.

תמורת הרכישה של מניות ביתא מומנה על ידי החברה ממקורות עצמאיים ובאמצעות הנפקת מניות של החברה, כדלהלן:

- סך של 27,500 אלפי ש"ח שילמה החברה במזומן למוכר ממקורות עצמאיים.
- יתרת תמורת הרכישה שולמה במזומן למוכר ומומנה באמצעות הנפקה לציבור של 100 אלף מניות רגילות של אלפא, אשר הושלמה זמן קצר לפני מועד הרכישה, כאשר מלוא התמורה נטו מעמלה לחתמים שנבעה מההנפקה שימשה את החברה לרכישת מניות חברת ביתא. השווי ההוגן של מניות החברה ליום 1 בנובמבר 2019 הינו 277 ש"ח למניה אחת. המניות הונפקו בהתאם לשווי בשוק במועד הנפקתן. במועד ההנפקה, שילמה החברה עמלה במזומן לחתמים בגין הנפקת מניות החברה בשיעור של 1% מתמורת ההנפקה ברוטו.

במסגרת הרכישה התחייבה החברה לשלם תמורה נוספת למוכר, בשיעור של 5% מהשווי ההוגן של מבנה המשרדים ליום 31 בדצמבר 2020, במידה ושווי ההוגן של מבנה המשרדים לאותו מועד יעלה ב-10% או יותר ביחס לשווי במועד הרכישה (להלן: "התמורה המותנית"). במסגרת ההסכם התחייבה החברה כלפי המוכר כי עד ליום 31 לדצמבר 2020 היא לא תתקשר בהסכמי שכירות ביחס למבנה המשרדים בתנאים נחותים ביחס לתנאי השוק. השווי ההוגן של התמורה המותנית ליום הרכישה הסתכם לסך של 2,900 אלפי ש"ח ועד לתום שנת 2019 לא חל שינוי בשווי ההוגן של התמורה המותנית. לחברה התהוו עלויות משפטיות במסגרת רכישת מניות חברת ביתא בסך של 1,300 אלפי ש"ח, אשר שולמו במזומן ליועצים המשפטיים החיצוניים של החברה במועד הרכישה.

להלן נתונים בדבר הנכסים וההתחייבויות בספרי ביתא ליום הרכישה (אלפי ש"ח):

ערך בספרים	
63,000	נדלן להשקעה (בשווי הוגן על בסיס נתונים נצפים בשוק)
(5,430)	התחייבות מס נדחה (מתייחסת לנדל"ן להשקעה)
-	התחייבות תלויה (ראה גם נתונים נוספים 1)

הנחות ונתונים נוספים:

1. בשנת 2018 עזב אחד השוכרים את מבנה המשרדים עקב תקלות במערכת התאורה בשטח השכור. ביתא שילמה פיצויים לשוכר בהתאם לקבוע בהסכם בין הצדדים, אך אם תוגש תביעה מצד השוכר, צפוי שהיא תידרש לשלם סכומים נוספים בגין הנזק שנגרם לשוכר כתוצאה מהתקלות במערכת התאורה. בהתאם להערכת החברה, חברת ביתא ויועציהן המשפטיים של שתי החברות, ההסתברות שתוגש תביעה כאמור נמוכה מ-50% ולכן בדוחות הכספיים של ביתא לא הוכרה הפרשה בגין התביעה

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

- האפשרית. השווי ההוגן של ההתחייבות התלויה למועד הרכישה הוערך בכ-3,200 אלפי ש"ח. עלות התביעה תוכר לצרכי מס רק במועד תשלומה בפועל.
2. במועד הרכישה, שילמה החברה למתווך בעסקה תשלום מיידי במזומן בסכום של 0.5% מהשווי ההוגן של נכס הנדל"ן שבספרי ביתא ביום הרכישה וכן הנפיקה 722 מניות של החברה. התמורות אשר שולמו למתווך משקפות את השווי ההוגן של השירותים שסיפק מתווך.
3. שיעור מס חברות ומס רווח הון הינו 25%. לצורך מס נדל"ן להשקעה מטופל לפי מודל העלות. לצורך מס, כל עלות הנדל"ן להשקעה של ביתא מיוחסת לקרקע אשר אינה מופחתת באופן שיטתי לצרכי מס.
4. ממועד הרכישה ועד לתום שנת 2019 לא חל שינוי בשווי ההוגן של נכסי הנדל"ן להשקעה של ביתא.
5. לצרכי מדידה עוקבת החברה וחברת ביתא מודדות נדל"ן להשקעה בשווי הוגן.
6. לא נדרש לפצל בין סעיפי הון מניות ופרמיה במסגרת הפתרון.
7. הניחו כי מעבר למתואר במפורש בנתוני השאלה, לא קיימות השפעת מס נוספות. כמו כן, יש להתעלם מהשפעות מס ברמת החברה.

נדרשים:

להלן שתי הנחות:

הנחה א - רכישת חברת ביתא מהווה עסקת צירוף עסקים בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3 (IFRS).

הנחה ב - רכישת חברת ביתא מהווה עסקת רכישת נכסים שאינם עומדים בהגדרת עסק בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3 (IFRS).

(א) עבור כל אחת משתי הנחות לעיל, ענו על הנדרשים הבאים:

(1) הציגו את פקודת היומן בספרי חברת אלפא (לצורך הכנת הדוחות הכספיים המאוחדים) בגין רכישת חברת ביתא ביום 1 בנובמבר 2019 ואת יתרת הנכסים וההתחייבויות שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים של חברת אלפא במועד הרכישה. לא נדרש להציג את פקודת היומן בגין הנפקת המניות לציבור שהושלמה בסמוך למועד הרכישה.

(2) הציגו את יתרת הנדל"ן להשקעה של חברת ביתא ואת יתרת המס הנדחה המתייחס לנדל"ן להשקעה כפי שייכלל בדוח על המצב הכספי המאוחד של חברת אלפא ליום 31 בדצמבר 2019.

(3) הציגו והסבירו את ההשפעות של הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה של ביתא על דוח רווח והפסד המאוחד של חברת אלפא לשנת 2019, כולל השפעת המס המתייחסת, ככל שקיימות.

(ב) נתחו מילולית והסבירו את ההבדלים בטיפול החשבונאי במועד הרכישה בין שתי הנחות לעיל.

יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים לכל נדרש.

שאלה מספר 4 - 12%

חברת "בקבוקי ירושלים" בע"מ (להלן: "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2019. החברה הינה חברה יצרנית העוסקת בייצור ובמכירה של בקבוקי בירה.

1. לצורך ייצור בקבוקי הבירה התקשרה החברה ב-1 בפברואר 2019 בהסכם לרכישת מכונה משומשת (להלן: "המכונה") תמורת סכום של 2 מיליוני ש"ח כאשר 60% מתמורה זו שולמה במזומן באותו המועד והיתרה תשולם בחמישה תשלומים שנתיים שווים החל מיום 31 בדצמבר 2019 (תנאי התשלום הנדחים הינם מעבר לתנאי האשראי הרגילים. ראו סעיף 8 להלן בהתייחס לשיעור ההיוון). המכונה הגיעה למפעל החברה באותו היום. להלן ריכוז עלויות ישירות הקשורות למכונה, אשר נגרמו לחברה במהלך החודשים נואר-יוני 2019:

עלויות	סכום (ש"ח)
עלויות בגין בדיקת כדאיות (ראה סעיף 2)	42,000
עלויות ישירות בגין שיפוץ המכונה והתאמתה (ראה סעיף 3)	1,500,000
עלויות משפטיות הקשורות לרכישת המכונה	20,000
מס רכישה	15,000
עלויות הובלה למפעל	80,000
עלויות הקמת תשתית ייעודית להצבת המכונה במפעל	250,000
עלויות הרכבה והתקנה (ראה סעיף 4)	150,000
עלויות בדיקה והרצה	150,000
עלויות הכשרת עובדים לתפעול המכונה	50,000
עלויות בגין אירוע להשקת המכונה	38,000

2. טרם רכישת המכונה המשומשת, החברה ביצעה בדיקת כדאיות מקיפה על מנת לבחון מהן הדרישות והתקנות הרלוונטיות לייצור ולאיכות הסביבה בקשר עם ייצור בקבוקי זכוכית בישראל וזאת על מנת להחליט האם כדאי להקים קו ייצור של בקבוקי בירה מזכוכית.

3. במהלך שיפוץ המכונה, הובא לידיעת ההנהלה כי יתכן שחלק מעלויות השיפוץ נובעות מתכנון לקוי של תהליך השיפוץ. בעקבות מידע זה, בדקה ההנהלה באופן מיידי את תהליך השיפוץ. ממצאי הבדיקה העלו כי בשל התכנון הלקוי נגרמו עלויות חריגות בסך של 150,000 ש"ח בגין עבודה וחומרים שבזבוזו.

4. עלויות ההרכבה וההתקנה כוללות עלויות שכר בסך של 100,000 ש"ח לעובדי החברה האחראים ישירות על ההרכבה וההתקנה וכן עלויות תשלומים מבוססי מניות בסך של 50,000 ש"ח בגין עובדים אלו המתייחסות לתקופה בה ניתנו שירותי ההרכבה וההתקנה.

5. החל מיום 30 ביוני 2019, המכונה הייתה זמינה לשימוש, ובאותו יום החברה החלה לייצר את בקבוקי הזכוכית למילוי בירה. המכונה מורכבת משלושה חלקים עיקריים, כדלהלן:

- **תנור המכונה** – אורך החיים הכלכלי של תנור המכונה לייצור הזכוכית הינו 45 שנים. יחד עם זאת, החברה צופה כי תנור המכונה ישמש אותה למשך 30 שנים בלבד. להערכת החברה ניתן למכור את

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

תנור המכונה, אילו הוא היה בתום אורך החיים השימושיים שלו, בסכום של 200,000 ש"ח (יש להניח כי לא קיימות עלויות מימוש וכן כי לא היו שינויים בסכום הנאמד בשנים 2019-2020).

- **מיכל הערבוב ותבנית העיצוב** – אורך החיים הכלכלי והשימושי של מיכל הערבוב ותבנית העיצוב הינו 10 שנים. החברה לא צופה כי יהיה להם ערך שייר כלשהו בתום תקופה זו.
- **עלויות בדיקות סדירות משמעותיות** – החברה צופה כי בכל שלוש שנים יידרשו בדיקות סדירות משמעותיות שמטרתן לגלות תקלות ולהחליף חלקים פגומים. בדיקות אלו יבוצעו בין אם יוחלפו חלקים מהמכונה ובין אם לאו.

יש להניח כי העלויות שהוקצו לתנור המכונה ולמיכל הערבוב ותבנית העיצוב מהוות 60% ו-35% מסך עלות המכונה, כפי שנמדדה לראשונה בספרי החברה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, בהתאמה (ללא התחשבות בהפרשה לפירוק ושיקום כאמור בסעיף 6 להלן), ואילו יתרת העלות מיוחסת לעלויות בדיקות סדירות משמעותיות.

6. בהתאם לתקנות איכות הסביבה, תיזרש החברה לפנות את תנור המכונה בתום אורך החיים השימושיים שלו ולשקם את הקרקע עליה התנור מותקן. ליום ה-30 ביוני 2019 אומדת החברה כי עלויות הפירוק ושיקום הקרקע בגין תנור המכונה בלבד יסתכמו לסך של 250,000 ש"ח במועד הפיננסי (ראו גם סעיף 5 לעיל).

7. בעקבות תקנות חדשות לאיכות הסביבה שנכנסו לתוקף ביום 1 בינואר 2020, התקינה החברה במועד זה מסנן אוויר שיחובר ישירות לתנור המכונה. התקנה זו אינה מגדילה את כושר הייצור של המפעל, אולם הינה נחוצה על מנת שהחברה תוכל להמשיך לייצר בקבוקי זכוכית בהתאם לחוק. עלות המסנן הינה 450,000 ש"ח והיא שולמה במלואה במועד זה, ונדרש להחליף את המסנן כל 15 שנים. החברה לא צופה לקבל תמורה כלשהי מהמסנן המשומש לאחר החלפתו.

8. הנחות ונתונים נוספים:

- לעניין מדידה עוקבת החברה מודדת את כל פריטי הרכוש הקבוע בדוחותיה הכספיים לפי מודל העלות.
- בתקופת שיפוץ המכונה לחברה לא קיימות עלויות אשראי ברות היוון כאמור בתקן חשבונאות בינלאומי 23 *עלויות אשראי*.
- שיעור ההיוון לצורך כל החישובים הנדרשים בשאלה זו הינו 5% לשנה.
- הניחו כי ממועד ההכרה לראשונה של המכונה ועד ליום ה-31 לדצמבר 2020, לא היה שינוי באומדן עלויות הפירוק ושיקום של המכונה.
- שיטת הפחת בה החברה משתמשת לצורך הפחתת כל פריטי הרכוש הקבוע בדוחותיה הכספיים הינה שיטת הקו הישר בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מס' 16.

נדרשים:

(א) חשבו והציגו את עלות המכונה כפי שתוכר במועד בו המכונה זמינה לשימוש (30 ביוני 2019), בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מס' 16 *רכוש קבוע*.

(ב) חשבו והציגו את הוצאות הפחת שיוכרו בדוחות השנתיים של החברה בגין המכונה בשנים 2019 ו-2020.

יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים לכל נדרש.

שאלה מספר 5 - 10%

חברת "סאנסה" בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב. החברה הוקמה ביום 1 בינואר 2015 ועוסקת בייצור ושיווק מוצרי טיפוח לבעלי חיים. להלן הביאור על המס התאורטי שהוצג בביאורים לדוחות הכספיים השנתיים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019 (בש"ח):

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019	
1,000,000	רווח לפני מיסים על ההכנסה
23%	שיעור המס העיקרי של החברה
230,000	מס המחושב לפי שיעור המס העיקרי של החברה
	<u>תוספת/חסכון) בחבות המס בגין :</u>
?	השפעת השינוי בשיעור המס
?	הפרש בין בסיס המדידה של הכנסה/הוצאה כמדווח לצרכי מס לבין בסיס המדידה של ההכנסה/ההוצאה כמדווח בדוחות הכספיים
?	(הכנסות)/הוצאות מיסים על ההכנסה

נתונים נוספים והנחות:

א. ביום 30 ביוני 2015 העניקה החברה לכל אחד מ-50 עובדיה 1,100 כתבי אופציה אשר יבשילו בתום ארבע שנים ממועד ההענקה ובכפוף לכך שהעובדים ימשיכו בעבודתם בחברה במשך 4 שנים ממועד הענקת האופציות (להלן: "התכנית"). כתבי האופציה ניתנים למימוש למניותיה הרגילות של החברה ביחס של 1:1 תמורת תוספת מימוש לא צמודה בסך 12 ש"ח לכתב אופציה עד ליום 30 ביוני 2020. בכל נקודת זמן צפתה החברה כי כל 50 העובדים ישלימו את תקופת השירות הנדרשת, וכך התרחש בפועל. ביום 30 ביוני 2019, 35 עובדים מימשו את כל כתבי האופציה שברשותם למניות החברה.

ב. השווי ההוגן של כל כתב אופציה למועד ההענקה הינו 18 ש"ח. לימים 31 בדצמבר 2018, 30 ביוני 2019 ו-31 בדצמבר 2019, מחירי מניית החברה המצוטטים בבורסה הינם 32 ש"ח, 38 ש"ח, ו-28 ש"ח, בהתאמה.

ג. הוצאות בגין כתבי אופציה לעובדים מוכרות לחברה לצורכי מס, במועד המימוש בפועל של כתבי האופציה, והן מחושבות בהתאם לערך הפנימי של כתב האופציה במועד המימוש על ידי העובד.

ד. ביום 1 בינואר 2019 עבר בכנסת בקריאה שלישית (חוקק למעשה) חוק להפחתת שיעור מס החברות, משיעור של 24% לשיעור של 23%, החל מתחילת שנת 2019. החוק פורסם ברשומות ביום 1 ביולי 2019.

ה. הניחו כי למעט האמור לעיל, אין הבדלים בין הרווח החשבונאי לפני מס של החברה לבין ההכנסה החייבת; אין הבדלים בין ערכם בספרים של הנכסים וההתחייבויות המוכרים בדוחותיה הכספיים של

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

החברה לבין בסיס המס של נכסים והתחייבויות אלו; וכן, אין סעיפים נוספים המשפיעים על הביאור על המס התאורטי.

ו. לחברה צפויה הכנסה חייבת בסכומים גבוהים בעתיד הנראה לעין.

ז. מטבע הפעילות של החברה הינו ש"ח.

נדרשים:

(א) חשבו את הוצאות השכר המצטברות שיוכרו בדוחות הכספיים של החברה בגין התכנית עד ליום 31 בדצמבר 2018.

(ב) חשבו והציגו את הרכב המיסים נדחים של החברה ליום 31 בדצמבר 2019, לרבות התנועה במיסים הנדחים לשנה שהסתיימה באותו תאריך, תוך פירוט המיסים הנדחים שייזקפו להון ולרווח או הפסד בשנה זו.

(ג) הציגו את הביאור על המס התאורטי של החברה לשנת 2019, לאחר השלמת התוספות/(החסכונות) בחבות המס בגין התכנית.

יש להציג חישובי עזר והסברים מלאים ומפורטים לכל נדרש.

פתרון הבחינה

חלק א' - 53 נקודות

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

פתרון שאלה מספר 1.1

(1) ההיגד לא נכון

סעיף 299 להנחיות היישום של IFRS 15 (בשאלה זו: "התקן"), קובע כדלהלן: "אם ללקוח יש את האפשרות לרכוש אחריות נפרד (לדוגמה, מאחר שהאחריות מתומחרת נפרד או שמתקיים בג נה משא ומתן נפרד), האחריות היא שירות מובחן מאחר שהישות מבטיחה לספק את השירות ללקוח נוסף למוצר שיש לו את הפונקציונליות המתוארת בחוזה. נסיבות אלה, ישות תטפל באחריות שהובטחה כמחויבות ביצוע בהתאם לסעיפים 22-30 ותקצה חלק ממחיר העסקה למחויבות ביצוע זו בהתאם לסעיפים 73-86".

החברה מוכרת בנפרד את שירותי האחריות המורחבת (מעבר לתקופה של לשנתיים) וזאת בניגוד לאחריות הרגילה. לפיכך, האחריות המורחבת, בניגוד לאחריות הרגילה, מהווה מחויבות ביצוע נפרדת ויש להקצות את מחיר העסקה למוצר ולשירות.

האחריות הרגילה אינה מהווה מחויבות ביצוע נפרדת (אחריות מסוג ביטחון) ולכן מחיר המכירה בעסקאות אלה לא יוקצה למרכיב שירות.

כאמור, יש לפצל את מחיר המכירה בעסקאות עם אחריות מורחבת למרכיב של מוצר ושירות, כך שבגין המערכת שנמכרה עם אחריות מורחבת תקצה החברה את התמורה כדלהלן:

יש לפצל את האחריות הסטנדרטית מהאחריות המורחבת, ולהקצות את מחיר העסקה למערכת ולשירות האחריות המורחבת בלבד בנפרד.

(2) ההיגד לא נכון

בהתאם לסעיף 35 לתקן, ישות מעבירה שליטה על סחורה או שירות לאורך זמן, ולפיכך מקיימת מחויבות ביצוע ומכירה בהכנסות לאורך זמן, אם אחד משלושת הקריטרי נים הבאים מתקיים:

(א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת.

(ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפור, או

(ג) ביצועי הישות א נם יוצרים נכס עם שימוש אלטו נטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.

החברה במקרה דנן מקיימת את מלוא התנאים שבסעיף קטן ג' לסעיף 35 ולכן ההכנסה ממכירת המערכת תוכר על פני זמן ולא בתום תקופת התאמת המערכת ומסירתה ללקוח.

(3) ההיגד לא נכון

בהתאם לסעיף 95 לתקן, עלויות שהתהוו לקיום חוזה עם לקוח, שהינן בתחולת תקן חשבוונאות בינלאומי אחר, יטופלו בהתאם לתקן האחר. כך לדוגמה, עלויות לקיום חוזה שהינן בתחולת תקן חשבוונאות בינלאומי 2 – "מלאי", תקן חשבוונאות בינלאומי 16 (IAS) – "רכוש קבוע" או תקן חשבוונאות בינלאומי 38 (IAS) – "נכסים בלתי מוחשיים", יטופלו בהתאם לאמור בתקנים הרלוונטיים.

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

הפטנט שנרכש אינו בגדר עלויות שהתהוו לקיום חוזה הואיל והפטנט ישמש את החברה גם לצורך פיתוח ושיפור מוצרים אחרים. רכישת הפטנט הינה בתחולה של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 (IAS) בדבר נכסים בלתי מוחשיים.

(4) ההיגד נכון

סעיף 10 ל- IFRS3 קובע את העיקרון לפיו בצירוף עסקים יכיר הרוכש, בנפרד מהמוניטין, בנכסים הניתנים לזיהוי **שנרכשו**, בהתחייבויות שניטלו ובזכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה ברוכש (זאת למעט החריגים המפורטים בתקן האמור). במקרה דנן, החוזה עם הלקוח ניתן לזיהוי הואיל והוא כרוך בזכות חוזית- משפטית.

סעיף 18 ל- IFRS 3 קובע את עקרון המדידה במועד צירוף העסקים, לפיו יש למדוד את הנכסים הניתנים לזיהוי אשר נרכשו ואת ההתחייבויות שניטלו בשווים ההוגן במועד הרכישה (למעט החריגים המפורטים ב-IFRS 3).

בהתאם, במועד צירוף העסקים על המוכר למדוד את החוזה עם הלקוח, שהינו נכס בלתי מוחשי הניתן לזיהוי, לפי שווי הוגן. השווי ההוגן של החוזה עשוי להיות גבוה מהיתרה שלו בספרי החברה וזאת למרות שהוא בתנאי שוק כאשר, לדוגמה, כאשר רכישת החוזה במסגרת צירוף העסקים תביא לחיסכון של עלויות שיווק ומכירה אשר הכרחיות להשגת חוזה כאמור.

פתרון שאלה מספר 1.2 - IFRS 16 חכירות

(1) ההיגד לא נכון

CMPD	:1.1.19
Set	End
n	10
I	5%
PMT	3,200,000
FV	-
PV	24,709,552

1.1.19

ח נכס זכות שימוש	24,809,552	
ז התחייבות בגין חכירה		24,709,552
לפי התשלום הראשון		
עלויות ישירות ראשוניות בהתאם לסעיף		
IFRS 16-24(ג) ב	100,000	
ז מזומן		

ביום החתימה על ההסכם, החברה תכיר בנכס זכות שימוש בסך 24,810 אלפי ש"ח.

(2) ההיגד לא נכון

CMPD	31/12/2019
Set	End
n	9
I	5%
PMT	3,200,000
FV	-
PV	22,745,029

רווח או הפסד לשנת 2020 (אלפי ש"ח)

הוצאות מימון	1,137,251	בהתאם לסעיף 38 (א) ב-IFRS 16
הוצאות פחת	2,480,955	בהתאם לסעיף 31 ב-IFRS 16
הוצאות שכירות	1,000,000	1% ממחזור ההכנסות בהתאם לסעיף 38 (ב) ב-IFRS 16
סה"כ הוצאות בגין הסכם החכירה	4,618,207	

שירותי המחשוב הינם הסכם שירותים נפרד מהסכם החכירה ולכן לא מהווים חלק מההשפעה התוצאתית של הסכם החכירה. 50 אלפי הש"ח שולמו למתווך בשנת 2019.

(3) ההיגד נכון

החברה מציגה תשלומי ריבית כתזרים מזומנים בפעילות שוטפת. לכן תזרים המזומנים מפעילות מימון יכול את פירעון התשלומים על חשבון קרן ההתחייבות בלבד, זאת בהתאם לסעיף 17 (ה) ב-IAS 7.

החישוב הינו כלהלן:

$$3,200,000 - 22,745,029 * 0.05 = 2,062,749$$

(4) ההיגד לא נכון

כיוון שלספק ישנה זכות החלפה ממשית המאפשרת לו להחליף את השרת שישמש אותו לאחסון הנתונים של החברה, בהתאם לסעיף 14 ב-IFRS 16 ההסכם הנוסף אינו מעניק לחברה את הזכות להשתמש בנכס מזוהה ולכן ההסכם הנוסף לא יכול להיות מטופל כחכירה תחת IFRS 16. הסכם זה מטופל כהסכם לקבלת שירותים.

פתרון שאלה מספר 1.3 - IFRS 8

(1) ההיגד נכון.

בהתאם להוראות סעיף 7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 8, "מקבל החלטות התפעוליות הראשי בחברה" הינו מונח המזהה תפקיד ולא בהכרח מנהל עם תואר ספציפי. לאור האמור, מקבל החלטות התפעוליות הראשי בחברה עשוי להיות גם קבוצת מנהלים הממלאים את אותו תפקיד.

להלן הוראות הסעיף:

"המנח 'מקבל החלטות התפעוליות הראשי' מזהה תפקיד (function), ולא בהכרח נהל עם תואר ספציפי. תפקיד זה הוא להקצות משאבים למגזרי הפעילות של ישות ולהעריך את הביצועים שלהם. לעתים קרובות, מקבל החלטות התפעוליות הראשי של ישות הוא מנהל העסקים הראשי (chief executive officer) או נהלה התפעולי הראשי (chief operating officer), אבל, לדוגמה הוא עשוי להיות קבוצה של דירקטורים ביצועיים (executive directors) או אחרים."

כמתואר בגוף השאלה, הגוף הסוקר את התוצאות התפעוליות של הפעילויות השונות בקבוצה ואשר מקבל החלטות בדבר הקצאת משאבים לפעילויות השונות הינו הוועדה המנהלת. בנוסף, כמתואר, ההחלטות בוועדה מתקבלות ברוב קולות רגיל.

לאור האמור, הגוף בחברה אשר הינו אחראי על קבלת החלטות כאמור ועל סקירת התוצאות התפעוליות לשם כך, הינה הוועדה.

(2) ההיגד נכון.

בהתאם לדרישות הגילוי של תקן דיווח כספי בינלאומי 8, ישות נדרשת לתת גילוי לרווח או הפסד מגזרי מדווח. כלומר, בהתאם להוראות התקינה, יש לתת גילוי לפרטי הרווח או הפסד המדווחים למקבל החלטות התפעוליות הראשי בחברה.

להלן הוראות סעיף 21 (ב) לתקן:

"כדי ליישם את העיקרון בסעיף 20, ישות תיתן גילוי למידע הבא:

...

(ב) לכל תקופה שלגביה מוצג דוח על הרווח הכולל: מידע לגבי רווח או הפסד מגזרי מדווח, כולל הונוצאות מוגדרות נכללו ברווח או הפסד המגזרי המדווח. נכסים מגזריים, התחייבויות מגזריות ובסיס המדידה, כמתואר בסעיפים 23-27; וכן ..."

בנוסף סעיף 25 ל IFRS8 קובע כי:

"הסכום של כל פריט מגזרי מדווח יהיה המידה המדווחת למקבל החלטות התפעוליות הראשי לצורך קבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים למגזר והערכת ביצועיו"

וכן סעיף 26 ל IFRS8 מרחיב:

"אם מקבל החלטות התפעוליות הראשי משתמש רק במידה אחת של רווח או הפסד מגזרי, של נכסי המגזר או של התחייבויות המגזר לצורך הערכת ביצועי המגזר ולצורך קבלת החלטות כיצד להקצות משאבים, אזי רווח או הפסד מגזרי, נכסי המגזר והתחייבויות המגזר ידווחו לפי מידות אלה".

לפיכך, ובהתאם לגישת ההנהלה, נתונים לגבי כל מגזר יינתנו בהתאם למידע המוצג בפני מקבל החלטות התפעוליות הראשי בחברה. מאחר ולגבי פעילות הטלפוניה מוצגים נתוני רווח תפעולי בפני מקבל החלטות התפעוליות הראשי בחברה בעוד שעבור המגזרים האחרים מוצגים נתוני רווח גולמי ללא הצגה של נתוני רווח תפעולי, נתונים זהים יוצגו גם במסגרת ביאור המגזרים.

(3) ההיגד לא נכון.

כמפורט לעיל בפתרון סעיף (2), תקן דיווח כספי בינלאומי 8 דורש הצגת נתונים בביאור המגזרים בהתאם למידע המוצג בפני מקבל החלטות התפעוליות הראשי בחברה לצורך קבלת החלטות כאמור.

כמו כן, בהתאם להוראות סעיף 28 לתקן ישות נדרשת לספק התאמות בין המידע המוצג בביאור המגזרים לבין המידע המוצג בגוף הדוחות הכספיים.

להלן הוראות הסעיף:

"ישות תספק התאמות של כל הפריטים הבאים:

(א) בין סך כל הו נסות המגזרים ; ני הדיווח לבין הו נסות הישות.

(ב) בין סך כל המידות של רווח או הפסד של המגזרים ; ני הדיווח לבין הרווח או הפסד של הישות לו ני הוצאת מסים (הו נסת מסים) ולו ני פעילויות שהופסקו. אולם, אם ישות מקצה למגזרים ; ני דיווח פריטים כגון הוצאת מסים (הו נסת מסים), היא יכולה להציג התאמה בין סך כל המידות של רווח או הפסד של המגזרים ; ני הדיווח לבין הרווח או הפסד של הישות לאחר פריטים אלה.

(ג) בין סך כל נכסי המגזרים ; ני הדיווח לבין נכסי הישות, אם נכסי המגזר מדווחים בהתאם לסעיף 23."

(4) ההיגד לא נכון.

סעיף 5(ב) ל IFRS8 אינו מבחין בין פרטי מידע שונים המוצגים בפני ה CODM ובאופן עקרוני אם ה CODM מקבל מידע בחדת מסוים לצורך קבלת החלטות לצורך הקצאת משאבים והערכת ביצועים פרטי מידע אלו ישמשו לצורך קביעת מגזרי הפעילות בחברה. אין רלוונטיות לשאלה האם פעילות מסוימת מרוכזת בישות משפטית נפרדת או לא, העקרון המכריע הוא אופן הצגת המידע ל CODM.

בנוסף בהתאם לדוח ריכוז ממצאים בנושא מגזרי פעילות אשר פורסם על ידי רשות ניירות הערך באוגוסט 2015:

"חזקה שמקום בו ה- CODM מקבל לידי באופן סדיר דיווחים בנוגע לתוצאות התפעוליות של רכיבים של תאגיד, אזי דיווחים אלה משמשים אותו לשם קבלת החלטות

באשר להקצאת משאבים ולהערכת ביצועים, שהרי אחרת, אלה לא היו מועברים לידי מכלתחילה..."

במקרה המתואר בשאלה, בפני ה-CODM הוצגו נתונים עבור תחום הטלוויזיה בפילוח לתוצאות שירותי שידור תוכן קיים ולתוצאות הפקת ושידור תוכן מקורי ולפיכך אין להתעלם מנתונים אלה בעת זיהוי המגזרים בקבוצה.

פתרון שאלה מספר 1.4 - IAS 40 ו IFRS 13

(1) ההיגד נכון.

בהתאם להוראות סעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 40, נדל"ן להשקעה ימדד לראשונה לפי העלות, כאשר עלויות עסקה יכללו במסגרת מדידה זו. להלן הוראות הסעיף:

"נדל"ן להשקעה בבעלות ימדד לראש נה לפי העלות. עלויות עסקה ייכללו במדידה לראש נה זו."

סעיף 2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13 – שווי הוגן קובע כי שווי הוגן מהווה 'מחיר יציאה', כלומר מחיר שהיה מתקבל כתוצאה ממכירת הנכס ולא מחיר כניסה', כלומר מחיר שהיה משולם כדי לרכוש את הנכס. להלן הוראות הסעיף:

"שווי הוגן הוא מדידה מבוססת שוק, ולא מדידה ספציפית לישות. לגבי חלק מו נכסים וההתחייבויות עסקאות שוק ניו נות לצפייה או מידע שוק יכולים להיות ניו נים להשגה. לגבי נכסים אחרים והתחייבויות אחרות, ייתכן שעסקאות שוק ניו נות לצפייה ומידע שוק לא יהיו ניו נים להשגה. אולם, המטרה של מדידת שווי הוגן בע ני המקרים היא זהה - לאמוד את המחיר שבו עסקה רגילה למכירת נכס או להעברת התחייבות תתרחש בין משתתפים בשוק במועד המדידה בו נאי שוק נוכחיים (כלומר מחיר יציאה במועד המדידה נ נקודת המבט של משתתף בשוק שמחזיק נכס או שחב את ההתחייבות)."

עוד מצוין בסעיף 25 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13 כי עלויות עסקה אינן מאפיין של הנכס ולפיכך שוויו ההוגן של הנכס לא יושפע מהן. להלן הוראות הסעיף:

"המחיר בשוק העיקרי (או הכדאי ביותר) שמשמש למדידת השווי ההוגן של נכס או של ההתחייבות לא יותאם בגין עלויות עסקה. עלויות עסקה יטופלו בהתאם לתי ני דיווח כספי ב נלאומיים אחרים. עלויות עסקה א נן מאפיין של נכס או של התחייבות; במקום זאת, הן ספציפיות לעסקה והן יהיו ש נות בהתאם לדרך שבה הישות מתקשרת בעסקה נכס או להתחייבות."

לאור האמור ברי כי בעת רכישת הנכס יש להוון את עלויות הרכישה לנכס. אולם, מאחר והנכס נמדד בשווי הוגן, בעת מדידה עוקבת, ובהינתן כי לא חל שינוי בשווי ההוגן של המבנה בירושלים עד ליום 31 בדצמבר 2017, יש להכיר בירידת ערך בגובה אותן עלויות רכישה.

הנושא נדון במסגרת החלטת אכיפה חשבונאית 1-18 אשר פורסמה על ידי רשות ניירות הערך בינואר 2018.

(2) ההיגד נכון.

בהתאם להוראות סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 40:

"נדל"ן מסוים כולל חלק המוחזק על נ נת לו ניב הו נסות שכירות או לשם עליית ערך ה נית וחלק אחר המוחזק לשימוש בייצור או להספקת סחורות או שירותים או למטרות נ נהלתיות. אם חלקים אלה יכולים להימכר ו נפרד (או להיות מוחכרים ו נפרד בחכירה מימ נית), הישות מטפלת בכל חלק ו נפרד. אם לא ניתן למכור את החלקים ו נפרד, ו נדל"ן הוא נדל"ן להשקעה, רק אם חלק לא משמעותי מוחזק לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים או למטרות נ נהלתיות."

לפיכך, לאור הזכויות המשפטיות של החברה בנכס, כמתואר בשאלה, יש לבחון, לגבי כל חלק בנפרד, האם הוא עומד בהגדרת רכוש קבוע או נדל"ן להשקעה.

(3) ההיגד לא נכון.

בהתאם להוראות סעיף 57 לתקן חשבונאות בינלאומי 40, שינוי בכוונת ההנהלה, בפני עצמה, אינה מהווה ראייה לשינוי בשימוש הנדל"ן ולפיכך אינה מהווה עילה לשינוי סיווג. להלן הוראות הסעיף:

"ישות תעביר נדל"ן ו נדל"ן להשקעה או נ נדל"ן להשקעה כאשר, ורק כאשר, קיים ש נוי בשימוש. ש נוי בשימוש מתרחש כאשר ו נדל"ן מקיים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה או מפסיק לקיים אותה וקיימת ראייה לש נוי בשימוש. ש נוי בכו נות הו נהלה לשימוש ו נדל"ן, בו ני עצמו, א נו מספק ראייה לש נוי בשימוש.

דוגמאות לראיות לש נוי בשימוש כוללות:

(א) תחילת שימוש-בעלים, או תחילת פיתוח מתוך כו נה לשימוש-בעלים, לגבי העברה נ נדל"ן להשקעה ו נדל"ן בשימוש-בעלים;

(ב) תחילת פיתוח מתוך כו נה למכור את ו נדל"ן, לגבי העברה נ נדל"ן להשקעה למלאי;

(ג) סיום שימוש-בעלים, לגבי העברה נ נדל"ן בשימוש-בעלים ו נדל"ן להשקעה; וכן

(ד) מועד ההתקשרות בחכירה תפעולית לצד אחר, לגבי העברה ממלאי ו נדל"ן להשקעה.

(ה) [בוטל]"

(4) ההיגד לא נכון.

בהתאם להוראות סעיף 34 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 - חכירות:

"אם חוכר מיישם את מודל השווי ההוגן בתקן חשב נאות ב נלאומי 40 נדל"ן להשקעה לגבי ו נדל"ן להשקעה שלו, החוכר יישם את מודל השווי ההוגן גם לגבי נכסי זכות שימוש אשר מקיימים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשב נאות ב נלאומי 40."

פתרון שאלה מספר 1.5 - עלויות אשראי IAS 23

(הנתונים בתשובה באלפי ש"ח)

#	היוון?	עלויות שהתהוו	הלוואה	תאריך
			(20,000)	1.1.2020
א'	לא	2,000 (לא מהוונות למלון)		1.2.2020
ב'	לא	10,000		1.3.2020
ג'	התחלת היוון	1,000		1.4.2020
ד'	השהיית היוון			1.12.2020

בהתאם ל- IAS 23.10, עלויות הריבית בגין האג"ח הינן עלויות אשראי ספציפי, אשר יהיו כשירות להיוון לעלות המלון (שהינו נכס כשיר) בהתקיים שאר התנאים ב- IAS 23.

א. הוצאות הפרסום אינן עלויות המצדיקות התחלת היוון עלויות אשראי בהתאם ל- IAS 23.17, הואיל ועלויות אלו אינן קשורות למלון עצמו; ראו גם להלן.

ב. בהתאם ל- IAS 23.19, עלויות אשראי המתהוות כאשר קרקע שנרכשה למטרת בנייה מוחזקת ללא פעילות פיתוח קשורה כלשהי, אינן כשירות להיוון.

ג. בהתאם ל- IAS 23.19, הפעילויות שנדרשות לשם הכנת הנכס לשימוש המיועד כוללות, מלבד פעילויות פיזיות, גם עבודה טכנית ומנהלתית שקודמות לתחילת ההקמה הפיזית, כגון פעילויות הקשורות להשגת היתרים. לפיכך בתאריך זה:

- התהוו לחברה יציאות בגין הנכס;

- התהוו לה עלויות אשראי; וכן

- היא ביצעה פעילויות הנדרשות לשם הכנת הנכס לשימוש המיועד.

ולכן כל התנאים להתחלת היוון בהתאם ל- IAS 23.17 התקיימו.

ד. בדצמבר הושהו הפעילויות הנדרשות לשם הכנת בית המלון לשימוש המיועד באופן ממושך. במקרה הנדון, לא מדובר בעיכוב הכרחי מהווה חלק מתהליך הקמת בית המלון – אלא בתקלה חריגה שאינה אופיינית להקמת בתי מלון באילת (IAS 23.21).

הריבית בגין ההלוואה כשירה להיוון בין התאריכים 1.4 ל- 1.12. ריבית זו תחושב כדלקמן:

$$20,000 * 9\% * 8/12 = 1,200$$

בהתאם ל- IAS 23.12, עלויות האשראי אשר התהוו בגין אשראי ספציפי יקטנו בגובה ההשקעה הזמנית של אותו אשראי. לפיכך, עלויות האשראי שיהוונו יקטנו בגובה הכנסות הריבית הרלוונטיות בתקופת ההיוון (50 אלף ש"ח).

לפיכך, נכונות ההיגדים הינה כדלקמן:

- (1) **ההיגד נכון**, כאמור בביאור ג' לעיל.
- (2) **ההיגד לא נכון**, עלויות אלו אינן עלויות הקשורות במישרין להבאת המלון למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה בהתאם ל- IAS 16.16(b). עלויות פרסום קשורות לתפעול העסק הכולל ולא לרכוש קבוע. הן אסורות להיוון בהתאם ל- IAS 16.19(b) (וככל הנראה מדובר גם בעלויות בגין פעילויות התחלתיות – start up costs – שאינן מהוונות בהתאם ל- IAS 38.69).
- (3) **ההיגד נכון**, בהתאם ל- IAS 23.12 הן יקטנו בגובה ההשקעה הזמנית של אותו אשראי. ראו חישוב מעלה.
- (4) **ההיגד נכון**, כאמור בביאור ד' לעיל.

פתרון שאלה מספר 2 - שיטת השווי המאזני, הסדרים משותפים ומטבע חוץ 28%

נדרש א

בהתאם לסעיף 7 ל- IFRS 11, הסדרים משותפים (להלן: "התקן") נקבע: "שליטה משותפת היא שיתוף חווי מוסכם של שליטה על הסדר, אשר קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים שחולקים שליטה".

סעיף 15 לתקן קובע: "פעילות משותפת היא הסדר משותף שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת על ההסדר יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות המיוחסות להסדר. צדדים אלה נקראים שותפים בפעילות משותפת".

סעיף 16 לתקן קובע: "עסקה משותפת היא הסדר משותף שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת על ההסדר, יש זכויות לנכסים נטו של ההסדר. צדדים אלה נקראים שותפים בעסקה משותפת".

נתון כי בהתאם לתקנון החברה נקבע כי החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות בחברת מונטיפיורי, כגון: מינוי מנכ"ל, קביעה ואישור תקציב, כניסה להסכמי שכירות משמעותיים, רכישת ומכירת נכסי נדל"ן מניב, דורשות הסכמה של לפחות 70% מזכויות ההצבעה. אמנם, ההחלטה בדבר מינוי רואה החשבון המבקר בלבד תתקבל פה אחד, אולם היא אינה מהווה פעילות רלוונטית לעסקיה של חברת מונטיפיורי.

סעיף 8 לתקן קובע: "בנסיבות אחרות, להסדר החוזי, דרוש יחס מינימלי של זכויות ההצבעה כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות. כאשר היחס המינימאלי שנדרש של זכויות ההצבעה יכול להיות מושג על ידי יותר משילוב אחד של הצדדים המסכימים יחד, הסדר זה אינו הסדר משותף, אלא אם כן ההסדר החוזי קובע איזה צדדים (או שילוב של צדדים) נדרשים להסכים פה אחד להחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר".

להלן דוגמא 1 מתוך הדוגמאות ליישום בתקן, המתייחסת למצב דומה (כאמור בסעיף 8):

"נניח שלושה צדדים מייסדים הסדר: ל- א' יש 50 אחוז מזכויות ההצבעה שבהסדר, ל- ב' יש 30 אחוז ול- ג' יש 20 אחוז. ההסדר החוזי שבין א', ב' ו-ג' קובע שלפחות 75 אחוז מזכויות ההצבעה נדרשות כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר. למרות שא' יכול לחסום כל החלטה, הוא אינו שולט על ההסדר מאחר שהוא צריך את הסכמתו של ב'. התנאים של ההסדר החוזי שלהם הדורשים לפחות 75 אחוז מזכויות ההצבעה כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות רלוונטיות, יוצרים למעשה מצב של א' ו-ב' יש שליטה משותפת על ההסדר מאחר שהחלטות לגבי הפעילויות רלוונטיות של ההסדר אינן יכולות להתקבל ללא הסכמה של א' ושל ב'".

לפיכך, במקרה זה מאחר שצריך הסכמה של 70% לגבי הפעילויות הרלוונטיות, יש שליטה משותפת על חברת מונטיפיורי ע"י חברת אלנבי וחברת פרישמון, שכן הן מחזיקות יחדיו 80% מזכויות ההצבעה ולכן לא ניתן לקבל החלטות ללא הסכמתן. בהתאם לכך, מאחר שמדובר בישות משפטית נפרדת אשר בעלי מניותיה אינם ערבים להתחייבויותיה, מדובר בהסדר משותף המהווה עסקה משותפת בהתאם להוראות IFRS 11 ובמועד הרכישה (01/01/2018), על החברה לטפל בהשקעה בחברת מונטיפיורי בהתאם לשיטת השווי המאזני לפי הוראות IAS 28, שיטת השווי המאזני (בהתאם לסעיף 24 לתקן).

ביום 30/06/2018, חברת מונטיפיורי הנפיקה מניות לציבור והחברה יוצאת מתחולת IFRS 11, הסדרים משותפים ועוברת לתחולת IAS 28, שיטת השווי המאזני, זאת משום שכעת היא מוחזקת (= 40/120)

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

33.3% ע"י חברת אלנבי וחברת פרישמן - כל אחת, ובמשותף יש להן כ- 67%. בהתאם לכך, למרות שכל אחת מהחברות הללו יכולה לעצור כל החלטה, אין אינן שולטות במשותף על ההסדר כיוון ששיעור החזקה המשותף שלהן נמוך מ- 70%. בנוסף לכך, יש יותר משילוב אחד של הצדדים שיכולים להסכים כדי להשיג 70% מזכויות ההצבעה.

להלן דוגמא 2 מהתקן המתייחסת למצב דומה, כאמור בסעיף 8 :

"נניח שבהסדר יש שלושה צדדים : ל-א' יש 50 מזכויות ההצבעה בהסדר ול-ב' ו-ג' יש 25 אחוז, כל אחד. ההסדר החוזי בין א', ב' ו-ג' קובע שלפחות 75 אחוז מזכויות ההצבעה נדרשות כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר. למרות שא' יכול לחסום כל החלטה, הוא אינו שולט על ההסדר מאחר שהוא צריך את הסכמתו של ב' או את הסכמתו של ג'. בדוגמה זו א', ב' ו-ג' שולטים במשותף על ההסדר. אולם, יש יותר מצירוף אחד של הצדדים שיכולים להסכים כדי להשיג 75 אחוז מזכויות ההצבעה. (לדוגמה, אחד מהשניים או א' ו-ב', או א' ו-ג'). במצב כזה כדי שההסדר יהיה הסדר משותף, ההסדר החוזי בין הצדדים צריך לפרט איזה צירוף של הצדדים נדרש להסכים פה אחד להחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר."

הטיפול החשבונאי בחשבון ההשקעה בחברת מונטיפיורי נותר בעינו לעניין יישום הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 28, שיטת השווי המאזני, בהתאם לסעיף 24 לתקן זה, לפיו אם השקעה בעסקה משותפת הופכת להשקעה בחברה כלולה, יש להמשיך ליישם את שיטת השווי המאזני ללא מדידה מחדש של יתרת ההשקעה.

נדרש ב

להלן התפתחות חשבון ההשקעה באלפי ש"ח (הצגה בטור) :

$486,444 * 4.2 =$	2,043,065	רכישה 1.1.2018
$3,616 * 4.25 =$	(15,368)	הפסדי אקויטי H1
	48,463	הפרשי תרגום H1
$482,828 * 4.3 =$	2,076,160	יתרה 30.6.2018 לפני ירידה בשיעור החזקה
	(30,693)	ירידה בשיעור החזקה
$475,690 * 4.3 =$	2,045,466	יתרה 30.6.2018
$3,013 * 4.25 =$	(12,806)	הפסדי אקויטי H2
	47,114	הפרשי תרגום H2
$472,676 * 4.4 =$	2,079,774	יתרת סגירה 31.12.2018

חישובי עזר

הפחתת ע"ע רכוש קבוע לשנה (באלפי אירו) $80 = 2,000 * 80\% * 1/20 =$

הפחתת נדל"ן להשקעה לשנה $68,000 = 1,700,00 * 80\% * 1/20 =$

חשבון השקעה ליום 1/1/2018 באלפי אירו

	486,444	תמורה
$1,189,110 * 40\% =$	(475,644)	שווי מאזני נרכש
	10,800	ע"ע לייחוס
$2,000 * 40\% =$	(800)	מבנה משרדים
	10,000	מוניטין

(א) הפסדי אקוויטי 1-6/2018 לפני ההנפקה (באלפי אירו)

$789,110 - 589,110 =$	200,000	רווח בדוחות לשנה
$1,850,000 - 1,700,000 =$	(150,000)	שערוך נדליין להשקעה
	50,000	רווח ללא שערוך
$50,000 * 1/2 =$	25,000	לחצי השנה הראשונה
$68,000 * 1/2 =$	(34,000)	פחת חצי שנה נדליין
$80 * 1/2 =$	(40)	הפחתת ע"ע חצי שנה
	(9,040)	הפסד מתוקן

(ב) תנועה בחשבון השקעה עד 30/6 לפני הנפקה (באלפי אירו)

	486,444	השקעה 1/2018
$9,040 * 40\% =$	(3,616)	הפסדי אקוויטי
	482,828	השקעה 6/2018

(ג) הפסד כתוצאה מדילול

$1,189,110 - (9,040 - 40) + 220,000 * =$	1,400,110	שווי מאזני מתוקן לאחר הנפקה
	x	
$40,000 / (100,000 + 20,000) =$	1/3	שיעור החזקה לאחר ההנפקה
	466,703	
$10,000 * (33.333 / 40) =$	8,333	מוניטין
$(2,000 - 80 * 1/2) * 1/3 =$	653	ע"ע
	475,690	השקעה 30/6 לאחר ההנפקה

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

* נתון א' – גידול בהון המניות והפרמיה (700,000-500,000+120,000-100,000)

הפסד בש"ח

$486,444 * 4.2 =$	2,043,065	השקעה י.פ (1.1.18)
$40\% * 9,040 * 4.25 =$	(15,368)	הפסדי אקוויטי 1-6/2018
	48,463	הפרשי תרגום
$482,828 * 4.3 =$	2,076,160	השקעה 30/6/2018 (לפני הנפקה)
$475,690 * 4.3 =$	2,045,467	השקעה 30/6/2018 (לאחר הנפקה)
	30,693	
$48,463 * (6.6667 / 40) =$	(8,077)	מימוש הפרשי שער
	22,616	

פק' יומן

33,095	ח' השקעה
15,368	ח' הפסדי אקוויטי
48,463	ז' רווח כולל אחר
22,616	ח' הפסד מהנפקה לצד ג'
8,077	ח' רווח כולל אחר
30,693	ז' השקעה

(ד) הפסדי אקוויטי 7-12/2018 (באלפי אירו)

$789,110 - 589,110 =$	200,000	רווח בדוחות לשנה
	(150,000)	שערוך נדליין להשקעה
	50,000	רווח ללא שערוך
$50,000 * 1/2 =$	25,000	לחצי השנה השנייה
$68,000 * 1/2 =$	(34,000)	פחת חצי שנה נדליין
$80 * 1/2 =$	(40)	הפחתת ע"ע חצי שנה
	(9,040)	הפסד מתוקן

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

(ה) תנועה בחשבון השקעה עד 31/12 (באלפי אירו)

השקעה 1/7/2018 475,690

הפסדי אקוויטי (3,013) = 9,040 * 33.333%

השקעה 31/12/2018 472,676

(ו) הרכב חשבון ההשקעה באלפי אירו ליום 31/12/2018

$(1,189,110 - 2 * 9,000 + 220,000) * 1/3 =$	463,703	שווי מאזני מתוקן
	8,333	מוניטין
$(2,000 - 80) * 1/3 =$	640	ע"ע
$475,690 - 3,013 =$	<u>472,676</u>	

יתרת חשבון ההשקעה באלפי ש"ח ליום 31/12/2018 : $427,676 * 4.4 = 2,079,774$

לחילופין, במקום חישובי העזר לעיל, התקבל גם פתרון תוך שימוש ב"טבלאות אקוויטי" (במונחי ש"ח או אירו), ראו להלן :

טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של החברה במונטיפיורי באלפי אירו:

33.3%	33.3%	33.3%	- 6.667%	40%	40%	40%	
31.12.18	חציון שני- 2018	30.6.18	30.6.18	30.6.18	חציון ראשון- 2018	1.1.18	
1,459,110	25,000	1,434,110	220,000	1,214,110	25,000	1,189,110	הון מונטיפיורי (ללא רווחי שערוך לשנת 2018)
(68,000)	(34,000)	(34,000)	-	(34,000)	(34,000)	-	תיקון הון - פחות נדל"ן להשקעה
1,391,110	(9,000)	1,400,110	220,000	1,180,110	(9,000)	1,189,110	הון מתוקן (100%) לפני עודפי עלות
463,703	(3,000)	466,703	(5,341)	472,044	(3,600)	475,644	חלק החברה
640	(13)	653	(131)	784	(16)	800	עודף עלות - רכוש קבוע
8,333	-	8,333	(1,667)	10,000	-	10,000	מוניטין
472,676	(3,013)	475,690	(7,138)	482,828	(3,616)	486,444	סה"כ השקעה

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

טבלה התפתחות חשבון ההשקעה של החברה במונטיפיורי באלפי ₪:

4.4	4.25		4.3		4.3		4.25		4.2	
33.3%	33.3%	33.3%	33.3%	6.667%	40%	40%	40%	40%		
31.12.18	הפרשי תרגום H2	רווח חציון שני- 2018	30.6.18	- 30.6.18	30.6.18	הפרשי תרגום H1	רווח חציון ראשון- 2018	1.1.18		
6,420,084	147,161	106,250	6,166,673	946,000	5,220,673	120,161	106,250	4,994,262	הון מונטיפיורי (ללא רווחי שערוך לשנת 2018)	
(299,200)	(8,500)	(144,500)	(146,200)	-	(146,200)	(1,700)	(144,500)	-	תיקון הון - פחת נדל"ן להשקעה	
6,120,884	138,661	(38,250)	6,020,473	946,000	5,074,473	118,461	(38,250)	4,994,262	הון מתוקן (100%) לפני עודפי עלות	
2,040,295	46,221	(12,750)	2,006,824	(22,964)	2,029,789	47,384	(15,300)	1,997,705	חלק החברה	
2,813	60	(56)	2,809	(562)	3,371	79	(68)	3,360	עודף עלות - רכוש קבוע	
36,666		-	35,833	(7,167)	43,000	1,000	-	42,000	מוניטין	
2,079,774	47,114	(12,806)	2,045,466	(30,693)	2,076,160	48,463	(15,368)	2,043,065	סה"כ השקעה	

(ז) תנועה בקרן הפרשי תרגום:

0	1/1/2018
48,463	1-6/2018
(8,077)	מימוש
47,114	7-12/2018
87,500	31/12/2018

חלק ב' - 47 נקודות

פתרון שאלה מספר 3 – צירופי עסקים - 25%

נדרש 1 הנחה א – הרכישה מהווה צירוף עסקים:

נדרש 1א – פקודת היומן למועד הרכישה:

	אלפי ש"ח	
ביאור 1	55,170	ח' - נכסים מזוהים נטו
ביאור 2	2,653	ח' - מוניטין
ביאור 3	1,815	ח' - הוצאות עסקה
ביאור 1	2,900	ז' - התחייבות בגין תמורה מותנית
	200	ז' - הון מניות + פרמיה
	56,538	ז' - מזומן

יתקבלו גם פתרונות המפרטים את הרכב הנכסים נטו של הנרכשת.

ביאור 1 – נכסים מזוהים שנרכשו:

נדלי"ן להשקעה	63,000	
תלויה	(3,200)	
מיסים נדחים	(4,630)	= 800 + (-5,430)
סה"כ	<u>55,170</u>	

ביאור 2 - חישוב תמורת הרכישה:

אלפי ש"ח	
תמורה ששולמה במזומן (*)	54,923
תמורה מותנית	2,900
סה"כ תמורה	<u>57,823</u>
נכסים מזוהים נטו	55,170
מוניטין	<u>2,653</u>

(*) תמורה ששולמה במזומן:

מזומן ממקורות עצמיים	27,500	
מזומן שהתקבל בהנפקה, נטו מהוצאות הנפקה	27,423	= 100 * 277 * 99%
סה"כ	<u>54,923</u>	

ביאור 3 – עלויות עסקה:

עלויות עורכי דין וייעוץ משפטי	1,300	
תשלום למתווך במזומן	315	= 63,000 * 0.5%
תשלום למתווך במניות שהבשילו מידיית (*)	200	= 722 * 277 / 1000

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

עלויות עורכי דין וייעוץ משפטי	1,300
סה"כ	<u>1,815</u>

(*) תשלום מבוסס מניות המטופל בהתאם להוראות IFRS 2. ההוצאה מוכרת בהתאם לשווי השירותים שהתקבלו. בהתאם למתואר בשאלה, התמורה ששולמה (בין היתר המכשירים ההוניים שהונפקו – מניות חברת אלפא), משקפת את שווי השירותים שהתקבלו.

נדרש א1 – הצגת יתרת הנכסים וההתחייבויות למועד הרכישה:

נדל"ן להשקעה	63,000
תלויה	(3,200)
מיסים נדחים	(4,630)
מוניטין	2,653

נדרש ב1

הצגת יתרת הנדל"ן להשקעה והמס נדחה ליום 31 בדצמבר 2019:

נתון שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה לא השתנה עד ליום 31 בדצמבר. מאחר וביום הרכישה הנדל"ן להשקעה מוצג לפי שווי ההוגן, יתרת הנדל"ן בספרי הרוכשת ליום 31 בדצמבר הינה ללא שינוי. מאחר ולצורך מס כל העלות המופחתת מיוחסת לקרקע, אין שינוי ביתרת המיסים הנדחים ליום 31 בדצמבר 2019.

נדרש ג1

הצגת ההשפעות של הנדל"ן להשקעה של ביתא על דוח רווח והפסד המאוחד של חברת אלפא לשנת 2019, כולל השפעת המס המתייחסת

מאחר והנדל"ן להשקעה הוכר במועד הרכישה בשווי הוגן ולא היה שינוי בשווי עד ליום 31 בדצמבר אין לנדל"ן להשקעה השפעה על הרווח והפסד של אלפא. כמו כן, מאחר ומלוא עלות הנכס לא מופחתת לצורך מס, אין השפעה על הרווח והפסד בגין המס נדחה המתייחס לנדל"ן להשקעה.

נדרש 1 הנחה ב – הרכישה מהווה רכישת נכסים שאינם עולים לכדי עסק

נדרש א1 – פקודת היומן למועד הרכישה:

	אלפי ש"ח	
ח' – נדל"ן להשקעה	59,638	ביאור 1
ז' – התחייבות בגין תמורה מותנית	2,900	ביאור 2
ז' – מזומן	56,538	
ז' – הון מניות + פרמיה	200	

יתקבל גם פתרון ללא הכרה בהתחייבות בגין התמורה המותנית.

ביאור 1

IFRS 3 אינו חל על הרכישה של נכס או קבוצה של נכסים שלא מהווים עסק.

במקרים אלה, התקן מצייין כי: "הרוכש יזהה את הנכסים האינדיווידואליים הניתנים לזיהוי שנרכשו (כולל אותם נכסים שמקיימים את ההגדרה של נכסים בלתי מוחשיים, ואת הקריטריונים להכרה בהם, שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים), ואת ההתחייבויות שניטלו, ויכיר 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."

במועד הרכישה יש לבחון מהם הנכסים וההתחייבויות המזוהים בספרי הנרכשת שניתן להכיר בהם, כלהלן:

- נדלן להשקעה – נכס מזוהה.
 - מיסים נדחים – בהתאם ל-12 IAS, התחייבות מיסים נדחים תוכר בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס למעט במידה שההפרש נוצר בגין הכרה לראשונה במוניטין או בהכרה לראשונה בנכס או התחייבות במסגרת עסקה שאינה מהווה צירוף עסקים וכן במועד העסקה לא משפיע על הרווח וההפסד או על ההכנסה החייבת. תחת עיקרון זה, מאחר וההפרש בין בסיס המס של הנדל"ן להשקעה לבין ערכו בספרי הרוכשת נוצר במועד ההכרה לראשונה מנקודת מבטה של הרוכשת ואין מדובר בעסקת צירוף עסקים, אין להכיר במיסים נדחים בגין ההפרש הזמני החייב במס הקיים במועד הרכישה.
 - תביעה תלויה – בהתאם לסעיף 14 ב-37 IAS, יש להכיר בהפרשה כאשר "א) לישות מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר; (ב) צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; וכן (ג) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות". עבור צירופי עסקים, IFRS 3 כולל חריג לכלל ומצייין שיש להכיר בהתחייבות תלויה שניטלה בצירוף עסקים אם היא מחויבות בהווה שנובעת מאירועים בעבר והשווי ההוגן שלה ניתן למדידה באופן מהימן. במקרה שהעסקה מטופלת כרכישת נכסים, לא חל החריג המתואר ב-3 IFRS ולפיכך לא תוכר בדוחות הרוכשת התחייבות בגין תלויה.
- לסיכום האמור לעיל, תמורת הרכישה תוקצה במלואה לנדל"ן להשקעה שנרכש מאחר והוא הנכס או ההתחייבויות המזוהים היחידים הקיימים בספרי הנרכשת. מאחר ומדובר ברכישת נכס ולא עסק יש לבחון את הצורך בהיוון עלויות עסקה לנכס בהתאם להוראות התקן הספציפי – 40 IAS נדלן להשקעה וכן את אופן הטיפול בתמורה מותנית.

עלויות עסקה:

40 IAS מצייין כי נדל"ן להשקעה יימדד לראשונה לפי העלות. עלויות עסקה יכללו במדידה לראשונה זו. סעיף 21 לתקן זה מצייין כי: "העלות של נדל"ן להשקעה שנרכש כוללת את מחיר רכישתו, וכן כל יציאה שניתן לייחס במישרין. יציאה שניתן לייחס במישרין, כוללת לדוגמה, שכר טרחה של יועצים מקצועיים עבור שירותים משפטיים, מסי רכישה של נדל"ן ועלויות עסקה אחרות."

בהתאם לאמור, עלויות שניתן לייחס במישרין לרכישת הנדל"ן יהוונו לעלות הנכס ולפיכך התשלום לעורכי הדין וכן התשלום למתווך בגין רכישת הנכס, אשר ניתן לייחס במישרין לרכישת הנכס, יהוונו לעלות הנדל"ן להשקעה.

תמורה מותנית:

IAS 40 אינו כולל התייחסות לטיפול החשבונאי בתמורה מותנית ברכישת נדלן להשקעה. לצורך קביעת הטיפול החשבונאי ננתח את מהות התמורה המותנית במקרה המתואר בשאלה.

בהתאם לתנאי התשלום, החברה תידרש לתשלום המענק כתלות בשווי ההוגן של הנכס לסוף השנה. ככלל, שווי הוגן של נכס מושפע גם מפרמטרים התלויים בשוק כדוגמת שיעורי ההיוון ודמי השכירות בשוק. במקרה הנידון, מאחר והנכס מושכר במלואו לתקופה של לפחות חמש שנים והחברה מחויבת להתקשר בדמי שכירות שאינם נמוכים מתנאי השוק, ומאחר והמחויבות לתשלום נגזרת מעליית שווי לעומת מועד הרכישה, השווי של הנכס עשוי לעלות ולחברה לא תהיה האפשרות להימנע מתשלום מזומן ולכן יש להכיר בהתחייבות. מאחר וההתחייבות נוצרה בעקבות רכישת הנכס, עלות הנכס תכלול את סכום ההתחייבות לאותו מועד.

על אף האמור לעיל, ולאור העובדה שקיימת חוסר בהירות תחת ה IFRS לעניין הטיפול החשבונאי בתמורות מותנות ברכישות נכסים יתקבל גם פתרון ללא הכרה בהתחייבות בגין התמורה המותנית.

נדרש א1 – הצגת יתרת הנכסים וההתחייבויות למועד הרכישה:

כפי שתואר לעיל, במועד הרכישה החברה תכיר בנכס נדלן להשקעה על סך של 59,639 אלפי ש"ח. הערה – נבחן אשר יכיר בשערוך הנדל"ן רגע אחרי הרכישה לצורך הצגת היתרה בספרים ויכלול נימוק בתשובה בכך שהשערוך נובע מהמדידה העוקבת ולא מההכרה לראשונה לפי עלות, יקבל את מלא הניקוד.

נדרש ב1 –

הצגת יתרת הנדל"ן להשקעה ליום 31 בדצמבר 2019:

63,000	נדל"ן להשקעה (ביאור 1)
(840)	מס נדחה בגין הנדל"ן (ביאור 2)

ביאור 1

כאמור, בהתאם להוראות IAS 40 נדלן להשקעה יוכר לראשונה לפי עלות. מאחר ועלות הרכישה מייצגת רכישת חברה הכוללת גם נכסים התחייבויות נוספות שלא קיבלו ביטוי בספרים (תביעה תלויה, מיסים נדחים ומוניטין), הנכס שהוכר בספרים לא זהה לשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה ולפיכך במועד הדיווח הראשון שלאחר העסקה החברה תכיר ברווח משערוך הנדל"ן להשקעה לשוויו ההוגן.

ביאור 2

במועד ההכרה לראשונה נוצר הפרש זמני שבגינו לא ייווצר מס נדחה, גם לא בתקופות עוקבות. ביום 31 בדצמבר ההפרש הזמני השתנה לאור שיערוך הנדל"ן להשקעה בספרים. מאחר ושינויים אלו התרחשו לאחר מועד ההכרה לראשונה, בגינם כן ייווצר מס נדחה. לצורך התחשיב נזהה את גובה ההפרש הזמני שנוצר במועד ההכרה לראשונה ובגינו לא ייווצרו מיסים נדחים. בגין יתרת ההפרש לסוף שנה נכיר במס נדחה.

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוניות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

הפרש זמני במועד ההכרה לראשונה:

$63,000 - 5,430 / 25\% =$	41,280	עלות לצורך מס במועד הרכישה:
ראה נדרש לעיל.	59,638	עלות בספרים במועד ההכרה לראשונה:
$41,280 - 59,638 =$	(18,358)	הפרש במועד ההכרה לראשונה:

הפרש ליום 31.12.19

לא השתנה ממועד הרכישה	41,280	עלות לצורך מס
שווי הוגן ליום 31 בדצמבר	63,000	ערך בספרים
$41,280 - 63,000 =$	(21,720)	הפרש זמני ליום 31.12.19
$(21,720) - (18,358) =$	(3,362)	הפרש זמני בגינו ייווצר מס נדחה
$25\% * (3,362) =$	840	התחייבות מס נדחה
	840	הוצאות מס נדחה

נדרש ג1

הצגת ההשפעות של הנדל"ן להשקעה של ביתא על דוח רווח והפסד המאוחד של חברת אלפא לשנת 2019, כולל השפעת המס המתייחסת-

להלן פקודת היומן לשערור הנדל"ן:

אלפי ש"ח	
3,362	ח' - נדל"ן להשקעה
3,362	ז' - רווח משיערוך נדלן
840	ח' - הוצאות מס
840	ז' - מס נדחה

[הערה-מאחר ובמקרה המתואר בשאלה כל העלות מיוחסת לקרקע שאינה מופחתת, ניתן לחשב את המס הנדחה גם באופן ישיר בדרך של מכפלת השערוך שהוכר בשיעור המס]
 בהתאם לאמור לעיל, ההשפעה על הרווח והפסד הינה גידול של 3,362 אלפי ש"ח בגין שיערוך הנדל"ן וקיטון של 840 אלפי ש"ח בגין השפעת המס המתייחסת.

נדרש 2

ניתוח ההבדלים בטיפול החשבונאי במועד הרכישה בין שתי הנחות הפתרון:

רכישת נכסים	צירוף עסקים	
בהתאם להוראות IAS 40, נדלן להשקעה יוכר לראשונה לפי עלות.	בהתאם להוראות IFRS 3 הנכסים וההתחייבויות המזוהים שנרכשו מוכרים לפי שווי הוגן.	נדלן להשקעה
בהתאם ל-IAS 12 לא מוכרים מיסים נדחים בגין הפרש זמני הנוצר במועד ההכרה לראשונה בנכס או התחייבות במסגרת עסקה שאינה מהווה צירוף עסקים וכן במועד העסקה לא משפיעה על הרווח וההפסד או על ההכנסה החייבת.	מיסים נדחים מוכרים בגין הנכסים וההתחייבויות המזוהים שנרכשו.	מיסים נדחים
אין התייחסות ספציפית בתקן לטיפול החשבונאי בתמורה מותנית ברכישת נכסים. מאחר ובמקרה הנידון החברה לא תוכל להימנע מלשלם מזומן מאחר וזכאות המוכר לתמורה נוספת תלויה בין היתר באירועים שאינם בשליטת החברה, תוכר התחייבות במועד הרכישה. על אף האמור לעיל, ולאור העובדה שקיימת חוסר בהירות תחת ה IFRS לעניין הטיפול החשבונאי בתמורות מותנות ברכישות נכסים יתקבל גם פתרון ללא הכרה בהתחייבות בגין התמורה המותנית.	בהתאם לסעיף 39 ל-IFRS 3, הרוכש יכיר בשווי ההוגן למועד הרכישה של התמורה המותנית כחלק מהתמורה שהועברה עבור הנרכש.	תמורה מותנית
עלויות שניתן ליחס במישרין לרכישת הנכס יהוונו לעלות הנכס.	הרוכש יטפל בעלויות הקשורות לרכישה כהוצאות בתקופות שבהן העלויות מתהוות והשירותים מתקבלים	עלויות עסקה
בהתאם להוראות IAS 37, במידה ולא צפוי תזרים שלילי לסילוק מחויבות הנובעת מאירועי העבר, לא תוכר התחייבות בספרים.	IFRS 3 כולל חריג לכלל ההכרה בתביעות תלויות ומציין שיש להכיר בהתחייבות תלויה שניטלה בצירוף עסקים אם קיימת מחויבות בהווה שנובעת מאירועים בעבר והשווי ההוגן שלה ניתן למדידה באופן מהימן.	הכרה בתביעה תלויה
תמורת הרכישה תוקצה לנכסים ולהתחייבויות המזוהים שנרכשו. לא יוכר מוניטין.	בעסקת צירוף עסקים, הבדל, אם קיים, בין התמורה ששולמה לבין השווי ההוגן	מוניטין

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

רכישת נכסים	צירוף עסקים	
	של הנכסים וההתחייבויות המזוהים שנרכשו, יוכר כמוניטין.	

פתרון שאלה מספר 4 – רכוש קבוע 12%

נדרש א' - סכום עלות המכונה שתוכר ביום 30 ביוני 2019	3,968,383	ביאורים מס' 1 ו-2
------------------------------------------------------------	------------------	--------------------------

ביאור מס' 1 - עלות המכונה כפי שתוצג בספרים

$$2,000,000*60\%+2,000,000*40\%*1/5*PVFA(5\%,5)*1.05^{(1/12)}=$$

ראו סעיף 23 ב- IAS16	1,895,538	רכישת מכונה משומשת
עלויות הנובעות מחוסר יעילות לא יכללו בעלות הנכס בהתאם		עלויות ישירות בגין שיפוץ
לסעיף 22 ב- IAS 16	1,350,000	המכונה והתאמתה
		עלויות משפטיות
	20,000	הקשורות לרכישת המכונה
ראו סעיף 16(א) ב- IAS 16	15,000	מס רכישה
ראו סעיף 16(ב) ב- IAS 16	80,000	עלויות הובלה למפעל
		עלות הקמת תשתית
		ייעודית להצבת המכונה
ראו סעיף 17(ב) ב- IAS 16	250,000	במפעל
ראו סעיף 17(ד) ב- IAS 16	150,000	עלויות הרכבה והתקנה
ראו סעיף 17(ה) ב- IAS 16	150,000	עלויות בדיקה והרצה
		עלות הכשרת עובדים
לא נכלל בעלות המכונה בהתאם לסעיף 19(ג) ב- IAS 16	-	לתפעול המכונה
לא נכלל בעלות המכונה בהתאם לסעיף 21 ב- IAS 16	-	בדיקת כדאיות
		עלויות בגין אירוע להשקת
לא נכלל בעלות המכונה בהתאם לסעיף 19(א) ב- IAS 16	-	המכונה
	3,910,538	סה"כ עלות בספרים

ביאור מס' 2 - הפרשה לפירוק ושיקום

$250,000/1.05^{(30)}=$	57,844	הפרשה לפירוק ושיקום
		רכוש קבוע ליום 30.6.19:
	3,910,538	עלות רכוש קבוע
סעיף 16(ג) ב- IAS 16	57,844	הפרשה לפירוק ושיקום
	3,968,383	סה"כ רכוש קבוע
	1.7.19	מועד תחילת ההפחתה

שאלון הבחינה ופתרונו בנושא "חשבוונאות פיננסית מתקדמת" - מועד אביב 2020

נדרש ב' - סכום הפחת שיוכר בספרי החברה בשנים 2019-2020.		
הוצאות פחת לשנת 2019 :	137,758	ביאור מס' 3
הוצאות פחת לשנת 2020 :	305,517	ביאור מס' 4

ביאור מס' 3 - הוצאות פחת לשנת 2019:

	$(0.6 * 3,910,538 + 57,844 - 200,000) * 1/30 * 6/12 =$	36,736	תנור המכונה
	$0.35 * 3,910,538 * 1/10 * 6/12 =$	68,434	מיכל הערבוב ותבנית העיצוב
בהתאם לסעיף 14 IAS 16	$(1 - 0.6 - 0.35) * 3,910,538 * 1/3 * 6/12 =$	32,588	עלויות בדיקות סדירות משמעותיות
		137,758	סה"כ הוצאות פחת

ביאור מס' 4 - הוצאות פחת לשנת 2020

הערה

	$(0.6 * 3,910,538 + 57,844 - 200,000) * 1/30 =$	73,472	תנור המכונה
	$0.35 * 3,910,538 * 1/10 =$	136,869	מיכל הערבוב ותבנית העיצוב
	$(1 - 0.6 - 0.35) * 3,910,538 * 1/3 =$	65,176	עלויות בדיקות סדירות משמעותיות
(א)	$450,000 / 15 =$	30,000	התקנת מסנן אוויר
		305,517	סה"כ הוצאות פחת

הערה

עלות רכוש קבוע בספרים

	3,830,624	יתרת ר"ק לאחר הפחתה 2019
(ב)	450,000	התקנת מסנן אוויר
	4,280,624	יתרת ר"ק 1.1.20

- (א) ראו להלן לגבי ההכרה בהתקנת מסנן אוויר כתוספת לעלות הרכוש הקבוע
- (ב) בסעיף 11 ב- IAS 16 קיימת התייחסות לרכישת פריטי רכוש קבוע משיקולי איכות סביבה הנחוצים לצורך קבלת הטבות כלכליות ואשר כשירים להכרה כנכסים. סעיף 12 לתקן זה העוסק בעלויות עוקבות, מפנה לסעיף 7 המתייחס לעקרון של כללי ההכרה לראשונה בנכס.

פתרון שאלה מספר 5 – מיסים על הכנסה - 10%

שיעורי המס

2019	2018	
23%	24%	שיעור מס חברות

תשלום מבוסס מניות:

פריסת הוצאות שכר העבודה בגין המענק

<u>עובדים</u>	<u>כמות</u>	<u>שווי הוגן</u>	<u>תקופת הבשלה</u>		<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>		
50	1,100	18	0.88	נדרש א	866,250	לי"ר	2018	ספרים
50	1,100	18	1		990,000	123,750	2019	
15	1,100	18	1		297,000			
<u>עובדים</u>	<u>כמות</u>	<u>שווי פנימי</u>	<u>תקופת הבשלה</u>		<u>מס הכנסה</u>			מס הכנסה
50	1,100	20	0.88		962,500		2018	
50	1,100	26	1		1,430,000		2019	
15	1,100	16	1		264,000			

יתרות מיסים נדחים

	<u>31.12.2018</u>	<u>30.06.2019</u>	<u>31.12.2019</u>	
	0	0	0	ספרים
	962,500	1,430,000	264,000	מס הכנסה
	<u>-962,500</u>	<u>-1,430,000</u>	<u>-264,000</u>	הפרש זמני
	24.0%	23.0%	23%	שיעור המס
	<u>231,000</u>	<u>328,900</u>	<u>60,720</u>	נכס מס נדחה (ביאור 1)
				מול הכנסות מס – רכיב
	866,250 * 24% = 207,900	990,000*23%= 227,700	60,720	תוצאתי
	(962,500-866,250) *24%= 23,100	101,200	0	מול קרן הון - רכיב הוני

ביאור (1)

הטבה שהיא מעבר להוצאה שנרשמה בחשבונאות צריכה להירשם מול קרן הון. אולם, במידה והערך בספרים גבוה מהערך לצרכי מס, אזי כל ההטבה תרשם בדוח רווח או הפסד.

חישוב תנועה בנכס מס נדחה

$962,500 * 24\% =$	231,000	יתרת פתיחה 31.12.2018
$(962,500 - 866,250) * (23\% - 24\%) =$	-962	שינוי בשיעורי המס - נזקף להון
$(1,430,000 - 962,500 - 123,750) * (23\%) =$	79,063	גידול מול ההון - רגע לפני מימוש 30.6.2019
$866,250 * (23\% - 24\%) =$	-8,662	שינוי בשיעורי המס - נזקף לרווח והפסד
$123,750 * 23\% =$	28,463	נזקף לרווח והפסד
$50 * 1,100 * 26 * 23\% =$	328,900	יתרת סגירה 30.6.2019
ביאור (2)	-159,390	סגירת מיסים נדחים בגין עובדים - מול רווח והפסד
ביאור (3)	-70,840	סגירת מיסים נדחים בגין עובדים - מול ההון
$101,200 * 15/50 =$	-30,360	סגירת מיסים נדחים מול ההון בגין קיטון במחיר המניה
$P.N. / 15 * 1,100 * (16 - 18) * 23\% =$	-7,590	קיטון במיסים נדחים מול רווח והפסד בגין קיטון במחיר המניה
	60,720	יתרת סגירה 31.12.2019
$-962 + 79,063 - 30,360 - 70,840 =$	-23,100	השפעה על ההון
	-147,180	השפעה על רווח והפסד

ביאור (2) - תנועה במיסים נדחים בגין עובדים שמימשו את כתבי האופציה:

<u>70%</u>				
	<u>רכיב תוצאתי</u>		<u>רכיב הוני</u>	
$866,250 * 24\% * 70\% =$	145,530	$(962,500 - 866,250) * 24\% * 70\% =$	16,170	יתרת פתיחה
	-6,064		-674	תיקון
	142,354		55,344	תנועה
	<hr/>		<hr/>	
	159,390		70,840	30/06/2019
	-159,390		-70,840	תנועה
	<hr/>		<hr/>	
	0		0	יתרת סגירה

ביאור (3) - תנועה במיסים נדחים בגין עובדים שטרם מימשו את כתבי האופציה:

<u>70%</u>				
	<u>רכיב תוצאתי</u>		<u>רכיב הוני</u>	
$866,250 * 24\% * 30\% =$	62,370	$(962,500 - 866,250) * 24\% * 30\% =$	6,930	יתרת פתיחה
	-2,599		-289	תיקון
	8,539		23,719	תנועה
	<hr/>		<hr/>	
	68,310		30,360	30/06/2019
	-7,590		-30,360	תנועה
	<hr/>		<hr/>	
$264,000 * 23\% =$	60,720		0	יתרת סגירה

השפעה על דוח התאמה למס

הוצאות שכי"ע- מס הכנסה	$1,430,000 * 35/50 =$	-1,001,000	ביאור (4)
הוצאות שכי"ע- ספרים		123,750	
הפחת		-877,250	

ביאור (4) - הוצאה מוכרת למס הכנסה- רק בגין עובדים שמימשו את כתבי האופציה

הוצאה מוכרת למס הכנסה	1,430,000	* חלק מההוצאה תרשם כנגד פרמיה על מניות
רכיב תוצאתי	990,000	
רכיב הוני	440,000	

השפעה על ביאור מס תיאורטי

שינוי בשיעור המס	8,662	$866,250 * (23\% - 24\%) =$
אי יצירת מיסים נדחים בגין חלק ההוצאה השנה	7,590	$(297,000 - 264,000) * 23\% =$

בדיקה:

תאורטי	-28,463	$123,750 * 23\% =$
השפעה	16,253	
<u>אפקטיבי</u>		
מיסים שוטפים	-159,390	$(1,001,000 + (-1,430,000 + 990,000)) * 35/50 * 23\% =$
מיסים נדחים	147,180	
שנים קודמות	0	
	-12,210	

יתרות ותנועה במיסים הנדחים - נדרש (ב)

<u>31.12.2019</u>	<u>רווח או הפסד</u>	<u>הון</u>	<u>31.12.2018</u>	
60,720	-147,180	-23,100	231,000	תשלום מבוסס מניות
60,720	-147,180	-23,100	231,000	

דוח התאמה למס

1,000,000	רווח חשבונאי לפני מיסים על הכנסה
	<u>התאמות:</u>
-877,250	הפחת הוצאות שכי"ע - תשלום מבוסס מניות
122,750	הכנסה חייבת
23%	שיעור מס
28,233	הוצאות מיסים שוטפים
99,073	הוצאות מיסים שוטפים לאחר זקיפה להון

מיסים על הכנסה – נדרש (ג)

99,073	הוצאות מיסים שוטפים
147,180	הוצאות מיסים נדחים
0	הוצאות מיסים שנים קודמות
246,253	

ביאור על המס התאורטי - נדרש (ד)

1,000,000	רווח לפני מיסים על ההכנסה
23%	שיעור המס העיקרי של החברה
230,000	מס המחושב לפי שיעור המס העיקרי של החברה
	תוספת (חסכון) בחבות המס בגין:
8,662	השפעת השינוי בשיעור המס על יתרות פתיחה מיסים נדחים
7,590	הפרש בין בסיס המדידה של הכנסה/ההוצאה כמדווח לצרכי מס לבין בסיס המדידה של הכנסה/ההוצאה כמדווח בדוחות הכספיים
246,252	הוצאות מיסים על הכנסה