

שימו לב כי במועד זה הוספה עמודה לתיאור דרגת הקושי של כל שאלה (סביר, קשה או לא סביר).
עמודה זו הוספה במטרה לאפשר מבט מלמעלה על דרגת הקושי של השאלות בכדי להציף שאלות בהן רמת הקושי אינה סבירה ביחס לזמן או ביחס לרמת המורכבות החשבונאית. לצערנו, מבחני המועצה חוטאים לא אחת בשאלות שאינן הולמות את תחום הזמן ו/או היקף החומר ההולם. אנו, באקדמיה לפיננסים מבית BDO מאחלים לכם הצלחה ומקווים שפיתרון זה יסייע לכם לצלוח את הבחינה.

תשובה תיאורטי דרגת

שאלה	תשובה	נושא	סופית או חישובי קושי	דרגת
שאלה 1	תשובה ב' - סך ההשפעה על רווח והפסד 642,000	IAS 17	חישובי	סביר
שאלה 2	תשובה ד' - יתרת התחייבות מס נדחה 31/12/17 (15,909) וליום 31/12/18 (27,386)	IAS 12	חישובי	סביר
שאלה 3	תשובה ד' - אין השפעה של השקעה זו על הכנסות (הוצאות) מסים נדחים	IAS 12	חישובי	סביר
שאלה 4	תשובה ה' - טענות II ו-III בלבד נכונות	IAS 38, IAS 36	תיאורטי	סביר
שאלה 5	תשובה ג' - סכום ההכנסה שתוכר בגין מקרר 3,773	IFRS 15	חישובי	
שאלה 6	תשובה א' - קיטון בביאור המס התאורטי של 247,500	IAS 12	חישובי	סביר
שאלה 7	תשובה ה' - כל הטענות לא נכונות.	IFRS 15	תיאורטי	סביר
שאלה 8	תשובה ב' - סך ההשפעה על רווח והפסד 325,000	IFRS 15	חישובי	סביר
שאלה 9	תשובה ב' - יתרת המלאי ל-31/12/18 הינה 1,268,150	IAS 23	חישובי	סביר
שאלה 10	תשובה ב' - השפעה על רווח והפסד 90,000 הפסד	IAS 17	חישובי	סביר
שאלה 11	תשובה ג' - פעילויות 500,000, נכסים נטו 400,000	גילוי דעת 69 - מלכ"ר	חישובי	סביר
שאלה 12	תשובה ב' - דוח על הפעילויות 360,888	גילוי דעת 69 - מלכ"ר	חישובי	סביר
שאלה 13	תשובה ה' - דוח על הפעילויות 300,000	גילוי דעת 69 - מלכ"ר	חישובי	סביר
שאלה 14	תשובה א' - מבנה 2,082,781	IAS 23	חישובי	סביר
שאלה 15	תשובה ג' - טענות I ו-III בלבד נכונות.	IAS 1	תיאורטי	סביר
שאלה 16	תשובה ה' - כל הטענות נכונות.	המסגרת המושגית	תיאורטי	סביר
שאלה 17	תשובה ה' - רווח גולמי 101,000	IAS 34, IAS 8	חישובי	סביר
שאלה 18	תשובה ב' - רווח כולל אחר 2018: 1,500, 2019: 63,000	IFRS 9	חישובי	סביר
שאלה 19	תשובה ב' - השקעה בהלוואה: 307,500, רווח והפסד: 2,875	IFRS 9	חישובי	סביר
שאלה 20	תשובה א' - סך ההשפעה על רווח והפסד 2,324,762	IFRS 15	חישובי	סביר
שאלה 21	תשובה ג' - השפעה רק על תורים מפעילות השקעה 190,000	IAS 7	חישובי	סביר
שאלה 22	תשובה א' - תורים ששימש לפעילות השקעה 310,228	IAS 7	חישובי	סביר
שאלה 23	תשובה ב' - קרן מבנה -420,000, קרן קרקע - 0	IAS 16	חישובי	סביר
שאלה 24	תשובה ד' - הפסד כולל אחר: 15,391 גידול ברווח בסך 11,866	IFRS 9	חישובי	קשה
שאלה 25	תשובה ד' - הוצאות פרסום Q1 - 154,000, Q2-54,000	IAS 34	חישובי	סביר
שאלה 26	תשובה א' - כל ההיגדים שגויים.	IAS 10	תיאורטי	סביר
שאלה 27	תשובה ג' - יתרת ההפרשה ל"ע בגין מבנה 10,260	IAS 36, IFRS 5	חישובי	סביר
שאלה 28	תשובה א' - הוצאות מצטברות לשנים 2017-2018: 56,195	IAS 16, IFRIC 1	חישובי	סביר
שאלה 29	תשובה ה' - יתרת קרן הערכה מחדש 6,262	IAS 16, IFRIC 1	חישובי	סביר
שאלה 30	אף תשובה נכונה	IAS 8, IAS 16	תיאורטי	סביר

פתרון לשאלה 1

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 17 חכירות.

נדרש - השפעה על רווח והפסד של החוכר ב-2017.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

שיחזור ערך נוכחי של עסקת החכירה בעזרת נתוני הערכה מחדש של הנכס החוכר, בנוסף חישובי פחת והוצאות מימון. שימו לב כי יש להתייחס גם להוצאות דמי אחזקה, שאינם נכללים במסגרת תשלומי החכירה הקבועים בחוזה וגם

חכירה שאינה ניתנת לביטול (A non-cancellable lease) היא חכירה שניתן לבטלה רק:

- (א) בהתרחש תלוייה קלושה איזו שהיא;
- (ב) באישורו של המחכיר;
- (ג) אם החוכר מתקשר בחכירה חדשה של אותו נכס או של נכס דומה עם אותו מחכיר; או
- (ד) לאחר שהחוכר ישלם סכום נוסף כזה, שבמועד ההתקשרות בחכירה, המשך החכירה ודאי באופן סביר (reasonably certain).

תקופת החכירה (Lease term) היא התקופה, שאינה ניתנת לביטול, שלגביה החוכר סיכם חוזית (contracted) על חכירת הנכס ביחד עם תקופות נוספות כלשהן שלגביהן קיימת לחוכר אופציה להמשיך את חכירת הנכס, בתשלום נוסף או ללא תשלום נוסף, כאשר במועד ההתקשרות בחכירה ודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה.

שיעור הריבית הגלום בחכירה (Interest rate implicit in the lease) הוא שיעור ההיוון, שבמועד ההתקשרות בחכירה, גורם לערך הנוכחי המצטפי של (א) תשלומי החכירה המינימליים ו-(ב) ערך השייר שאינו מובטח להיות שווה לסכום של (1) השווי ההוגן של הנכס המוחכר ו-(2) עלויות ישירות ראשוניות כלשהן של המחכיר.

10. הסיווג של חכירה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית תלוי במהות העסקה ולא בצורת החוזה.¹ לחלק דוגמאות למצבים שכל אחד מהם בגפרד או בשילוב זה עם זה יובילו, בדרך כלל, לסיווג חכירה כחכירה מימונית:

- (א) החכירה מעבירה את הבעלות בנכס לחוכר בתום תקופת החכירה;
- (ב) לחוכר יש אופציה לרכישת הנכס במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד שבו ניתן לממש את האופציה, כך שתהיה וודאות סבירה, במועד ההתקשרות בחכירה, שהאופציה תמומש;
- (ג) תקופת החכירה היא למשך החלק העיקרי של אורך החיים הכלכליים של הנכס, גם אם הזכות הקניינית אינה מועברת;
- (ד) במועד ההתקשרות בחכירה הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים מסתכם בסכום המהווה באופן מהותי את מלוא השווי ההוגן של הנכס המוחכר ולא פחות מזה; וכן
- (ה) הנכסים המוחכרים הם בעלי מהות כה ייחודית כך שרק החוכר יכול להשתמש בהם ללא צורך בשינויים ניכרים.

תשלומי חכירה מינימליים (Minimum lease payments) הם התשלומים במשך תקופת החכירה שהחוכר נדרש או יכול להידרש לשלם, למעט דמי שכירות מותנים, עלויות עבור שירותים ומיסים שישולמו על ידי המחכיר והוא יקבל שיפוי בגינם, ביחד עם:

- (א) עבור חוכר, סכומים כלשהם שהובטחו על ידי החוכר או על ידי צד הקשור לחוכר; או
- (ב) עבור מחכיר, ערך שייר כלשהו שהובטח למחכיר על ידי:
 - (i) החוכר;
 - (ii) צד הקשור לחוכר; או
 - (iii) צד שלישי שאינו קשור למחכיר והוא בעל יכולת פיננסית לפרוע (discharging) את המחויבויות כפי שהובטחה.

אולם, אם לחוכר יש אופציה לרכוש את הנכס במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד שבו ניתן יהיה לממש את האופציה, כך שוודאי באופן סביר, במועד ההתקשרות בחכירה, שהאופציה תמומש, תשלומי חכירה מינימליים כוללים את התשלומים המינימליים שיש לשלם במהלך תקופת החכירה עד למועד המימוש הצפוי של אופציית רכישה זו ואת התשלום הנדרש על מנת לממש את האופציה.

בשלב ראשון יש לסווג את החכירה כתפעולית או כמימונית (שהרי הדבר משפיע על הטיפול החשבונאי בחכירה). בכדי לסווג את החכירה (על פי סעיף 10 לתקן IAS 17) יש לקבוע את תקופת החכירה, את דמי החכירה המינימליים וכן את שיעור הריבית הגלום בחכירה.

לפי תנאי 10ב, כאשר ישנה אופציית רכישה במחיר הזדמנותי, מדובר בעסקת חכירה מימונית

המשך בעמוד הבא..

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

		שחזור ערך נוכחי במועד עסקת החכירה	
	31/12/18	שווי הוגן	5,500,000
		עלות מופחתת מקורית	5,014,000
$5,500,000 - 486,000 =$		קרן הערכה מחדש	486,000
	1.1.17	מכונה	5,450,000
$5,014,000 * 25/23 =$		עלויות ראשוניות	50,000
		ערך נוכחי של עסקת החכירה	5,400,000

מציאת התשלום של הקבוע של עסקת החכירה

שיעור הריבית הידוע לחוכר	6%	I
מספר תשלומי החכירה	15	N
ערך נוכחי של עסקת החכירה	5,400,000	PV
ערך אופציית הרכישה	1,000,000	FV
התשלום הקבוע בעסקה	513,036	PMT

ניתן לראות שבתקופה של 15 שנים הריבית היא 6%.
לתזרים האחרון הוספנו את האופציית רכישה מאחר והיא מהווה מחיר הזדמנותי.

לכן, ההשפעה על דוח רווח והפסד לשנת 2017 אצל החוכר הינה:

$5,450,000 / 25 =$	218,000	הוצאות פחת
$5,400,000 * 6\% =$	324,000	הוצאות מימון
נתון 6	100,000	הוצאות אחזקה
	642,000	סה"כ השפעה

תשובה ב'

פתרון לשאלה 2

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 12 מסים על ההכנסה.

נדרש - יתרות מסים נדחים לתאריכים 31/12/17 ו-31/12/18

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

בסיס המס

7. בסיס המס של נכס הוא הסכום אשר יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס כנגד הטבות כלכליות חייבות במס כלשהן, אשר יזרמו לישות, כאשר היא משיבה את הערך בספרים של הנכס. אם הטבות כלכליות אלה לא יהיו חייבות במס, בסיס המס של הנכס שווה לערכו בספרים.

הפרשים זמניים הניתנים לניכוי

24. נכס מסים נדחים יוכר בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי, אלא אם נכס המסים הנדחים נובע מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:

(א) אינה צירוף עסקים; וכן

(ב) בעת העסקה, אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).

אולם, לגבי הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ולזכויות בהסדרים משותפים, נכס מסים נדחים יוכר בהתאם לסעיף 44.

הפרשים זמניים חייבים במס

15. התחייבות מסים נדחים תוכר בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס, למעט במידה שהתחייבות המסים הנדחים נובעת כתוצאה:

(א) מההכרה לראשונה במוניטין; או

(ב) מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות במסגרת עסקה אשר:

(i) אינה צירוף עסקים; וכן

(ii) במועד העסקה, לא משפיעה על הרווח החשבונאי ולא משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

בסיס להפחתה

$$10 * (10+1) / 2 = 55$$

סיכום ספרות 55

חישוב יתרת מס נדחה ל- 31/12/17

	12/31/2017	
נכס בספרים	1,863,636	$2,050,000 - 2,050,000 * 10/55 * 6/12 =$
נכס לצרכי מס	1,800,000	$2,000,000 * 4.5/5 =$
הפרש זמני	-63,636	
יתרת מס נדחה	<u>-15,909</u>	$63,636 * 0.25 =$

חישוב יתרת מס נדחה ל- 31/12/18

	12/31/2018	
נכס בספרים	1,509,545	$1,863,636 - 2,050,000 * (10/55 * 6/12 + 9/55 * 6/12) =$
נכס לצרכי מס	1,400,000	$2,000,000 * 3.5/5 =$
הפרש זמני	-109,545	
יתרת מס נדחה	<u>-27,386</u>	$109,545 * 0.25 =$

תשובה ד'

פתרון לשאלה 3

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 12 מסים על ההכנסה, IFRS 9 מכשירים פיננסיים
 נדרש - הכנסות/הוצאות המיסים הנדחים לשנת 2018
 קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

הפרשים זמניים הניתנים לניכוי	הפרשים זמניים חייבים במס
24. נכס מסים נדחים יוכר בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי, אלא אם נכס המסים הנדחים נובע מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:	15. התחייבות מסים נדחים תוכר בגין כל הפרשים הזמניים החייבים במס, למעט במידה שהתחייבות המסים הנדחים נובעת כתוצאה:
(א) אינה צירוף עסקים; וכן	(א) מההכרה לראשונה במוניטין; או
(ב) בעת העסקה, אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).	(ב) מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות במסגרת עסקה אשר:
אולם, לגבי הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ולזכויות בהסדרים משותפים, נכס מסים נדחים יוכר בהתאם לסעיף 44.	(i) אינה צירוף עסקים; וכן
	(ii) במועד העסקה, לא משפיעה על הרווח החשבונאי ולא משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

מציאת ההפרשים הזמניים

12/31/2017		
10*5,000 =	50,000	השקעה בספרים
12*5,000 =	60,000	השקעה לצרכי מס
60,000-50,000 =	10,000	הפרש זמני

12/31/2018		
(5,000*0.8*14+2,000*14) =	84,000	השקעה בספרים
5,000*0.8*12+2,000*11 =	70,000	השקעה לצרכי מס
70,000-84,000 =	-14,000	הפרש זמני

תנועה במס הנדחה לשנת 2018

10,000*0.25 =	2,500	י.פ. 1/1/18
	-	שינוי תוצאתי
הכל נזקף כנגד קרן הון זאת משום שאין זקיפה לרווח והפסד גם בעת מימוש	-6,000	שינוי הוני
(14,000)*0.25 =	-3,500	י.ס. 31/12/18

מאחר ומדובר בהשקעה במניות המטופלת דרך רווח כולל אחר, אזי אין שום שינוי הנזקף לרווח והפסד בגין השקעה זו גם בעת מכירה יש לשערך את ההשקעה רגע לפני רווח כולל אחר, כך שכל השינוי במס הנדחה הינו הוני

תשובה ד'

פתרון לשאלה 4

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 38 נכסים בלתי מוחשיים, IAS36 ירידת ערך נכסים

נדרש - שאלה תאורטית

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

94. אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הנובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות לא יעלה על התקופה של הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות, אולם אורך החיים השימושיים עשוי להיות קצר יותר, בהתאם לתקופה בה הישות צופה להשתמש בנכס. אם הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות נמסרות לתקופה מוגבלת שניתנת לחידוש, אורך החיים השימושיים של הנכס הבלתי מוחשי יכלול את תקופת החידוש או את תקופות החידוש רק אם קיימת ראייה התומכת בחידוש על ידי הישות ללא עלות משמעותית. אורך החיים השימושיים של זכות שנרכשה בחזרה שהוכרה כנכס לא מוחשי בצירוף עסקים הוא התקופה החוזית הנותנת של החוזה שבו הזכות הוענקה ולא יכלול תקופת חידוש.

76. מודל ההערכה מחדש אינו מאפשר:

- (א) הערכה מחדש של נכסים בלתי מוחשיים שלא הוכרו קודם לכן כנכסים; או
- (ב) הכרה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים בסכומים אחרים מחעלות.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

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

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

(א) מידי שנה, וכן

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

81. אם לא ניתן לבצע הערכה מחדש לנכס בלתי מוחשי, בקבוצת נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש, מאחר ואין שוק פעיל לנכס זה, הנכס יוצג בעלותו בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טענה I: לא נכונה, לא ניתן לבצע הערכה מחדש לכל סוגי הנכסים הבלתי מוחשיים ראה סעיף 76 לתקן II: בסעיף 94 לתקן, נאמר כי אורך חיים יכלול את התקופה של הזכויות המשפטיות ובמידה וקיימת ראייה התומכת בחידוש על ידי הישות ניתן להאריך את אורך החיים לתקופת החידוש, ראייה שכזו עונה על ההגדרה שהחברה צופה כי תממש את אפשרות החידוש, לכן טענה זו נכונה

טענה III: לפי סעיף 108 לתקן ישות נדרשת לבצע בדיקת ירידת ערך לפחות מידי שנה, לכן טענה נכונה

תשובה ה'

פתרון לשאלה 5

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות.

נדרש - חישוב הכנסה שתוכר ממכירת מקרר ב-2018

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עזור להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

53. ישות תאמוד סכום של תמורה משתנה על ידי שימוש באחת מהשיטות הבאות, בהתאם לציפייה של הישות לגבי השיטה שתתאר בצורה טובה יותר את סכום התמורה שהיא תהיה זכאית לו:

(א) התוחלת - התוחלת היא סך הסכומים המשוקללים לפי הסתברות בתחום של סכומי תמורה אפשריים. תוחלת יכולה להיות אומדן מתאים של הסכום של תמורה משתנה אם לישות יש מספר רב של חוזים עם מאפיינים דומים.

(ב) הסכום הסביר ביותר - הסכום הסביר ביותר הוא הסכום היחיד שהוא הסביר ביותר בתחום של סכומי תמורה אפשריים (כלומר התוצאה היחידה הסבירה ביותר של החוזה). הסכום הסביר ביותר יכול להיות אומדן מתאים של הסכום של תמורה משתנה אם לחוזה יש רק שתי תוצאות אפשריות (לדוגמה, הישות משיגה בונס על ביצועים או

76. על מנת להקצות את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של מחיר המכירה הנפרד, ישות תקבע את מחיר המכירה הנפרד במועד ההתקשרות בחוזה של הסחורה או השירות המובחנים בבסיס כל מחויבות ביצוע בחוזה ותקצה את מחיר העסקה באופן יחסי למחירי מכירה נפרדים אלה.

77. מחיר המכירה הנפרד הוא המחיר שבו ישות הייתה מוכרת בנפרד סחורה או שירות שהובטחו ללקוח. הראיה הטובה ביותר למחיר מכירה נפרד הוא המחיר הניתן לצפייה של סחורה או שירות כאשר הישות מוכרת סחורה או שירות אלה בנפרד בנסיבות דומות וללקוחות דומים. מחיר שנקבע בחוזה או מחיר מחירון לסחורה או שירות עשויים להיות (אך לא בהכרח) מחיר המכירה הנפרד של סחורה או שירות אלה.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

תמורה ממכירת מקרר	4,000	בהסתברות של 10%
שובר הנחה עתידי	270	$900 \times 0.3 =$
שובר הנחה שניתן בכל מקרה	18	$900 \times 0.02 =$
שובר הנחה עתידי נטו	252	$900 \times 0.28 =$
מחיר מכירה נטו	3,748	בהסתברות של 90%
הכנסה שתוכר ממכירת מקרר	3,773	$4,000 \times 0.1 + 3,748 \times 0.9 =$
יש לחשב את ההכנסה לפי ההסתברות של התמורה		

תשובה ג'

פתרון לשאלה 6

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 12 מסים על ההכנסה.

נדרש - השפעה על הביאור על המס התאורטי בשנת 2018

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

81. יינתן גם גילוי נפרד לפריטים הבאים:

(א) הסכום המצרפי של מסים שוטפים ושל מסים נדחים, המתייחס לפריטים שנזקפו ישירות להון (ראה סעיף 62א);

(אב) הסכום של מסים על ההכנסה המתייחס לכל רכיב של רווח כולל אחר (ראה סעיף 62 ותקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007));

(ב) [בוטל];

(ג) הסבר לגבי הקשר בין הוצאת מסים (הכנסת מסים) לבין הרווח החשבונאי באחת או בשתי הצורות הבאות:

(i) התאמה מספרית בין הוצאת מסים (הכנסת מסים) לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור המס שחל (בשיעורי המס שחלים), תוך גילוי לבסיס על פיו חושב שיעור המס שחל (חושבו שיעורי המס שחלים); או

(ii) התאמה מספרית בין שיעור המס האפקטיבי הממוצע לבין שיעור המס שחל, תוך גילוי לבסיס על פיו חושב שיעור המס שחל;

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

סעיפים המשפיעים על ביאור המס התאורטי

$100,000 \times 0.25 =$	25,000	קנסות
$1,000,000 \times 0.23 =$	-250,000	הפסד מועבר
$150,000 \times (23\% - 10\%) =$	-22,500	הכנסה חייבת בעלת שיעור מס שונה
	-247,500	סה"כ קיטון בביאור מס תאורטי

תשובה א'

פתרון לשאלה 7

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

נדרש - שאלה תאורטית

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה

60. בקביעת מחיר העסקה, ישות תתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה (בין אם באופן מפורש או באופן משתמע) מספק ללקוח או לישות הטבה משמעותית של מימון של העברת הסחורות או השירותים ללקוח.

62. על אף ההערכה בסעיף 61, חוזה עם לקוח לא יכול רכיב מימון משמעותי אם גורם כלשהו מהגורמים הבאים קיים:

(א) הלקוח שילם עבור הסחורות או השירותים מראש ועיתוי ההעברה של סחורות או שירותים אלה נתון לשיקול דעתו של הלקוח.

(ב) סכום משמעותי של התמורה שהובטחה על ידי הלקוח הוא משתנה והסכום או העיתוי של תמורה זו משתנה על בסיס ההתרחשות או אי ההתרחשות של אירוע עתידי שהוא למעשה אינו בשליטת הלקוח או הישות (לדוגמה, אם התמורה היא תמלוגים המבוססים על מכירות).

(ג) ההפרש בין התמורה שהובטחה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורה או השירות (כמתואר בסעיף 61) נובע מסיבות שאינן מתן המימון ללקוח או לישות, וההפרש בין סכומים אלה הוא פרופורציונאלי לסיבה להפרש. לדוגמה, תנאי התשלום עשויים לספק לישות או ללקוח הגנה מפני כשל של הצד האחר להשלים במידה מספקת חלק מהמחויבויות שלו על פי החוזה, או את כולן.

63. כהקלה מעשית, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות מצפה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהתקופה בין המועד בו הישות מעבירה סחורה או שירות שהובטחו ללקוח לבין המועד בו הלקוח משלם עבור סחורה או שירות אלה תהיה שנה אחת או תקופה קצרה משנה אחת.

64. על מנת לקיים את המטרה בסעיף 61, בעת התאמת סכום התמורה שהובטחה בגין רכיב מימון משמעותי, ישות תשתמש בשיעור ההיוון שישתקף בעסקת מימון נפרדת בין הישות ללקוח שלה במועד ההתקשרות בחוזה. שיעור זה ישקף את מאפייני האשראי של הצד שמקבל מימון בחוזה, וכן ביטחונות וערבויות כלשהם המסופקים על ידי הלקוח או הישות, כולל נכסים שהועברו בחוזה. ישות עשויה להיות מסוגלת לקבוע שיעור זה על ידי זיהוי השיעור שמנכה את הסכום הנומינלי של התמורה שהובטחה למחיר שהלקוח היה משלם במזומן עבור הסחורות או השירותים כאשר (או ככל ש) הם מועברים ללקוח. לאחר מועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תעדכן את שיעור ההיוון בגין שינויים בשיעורי הריבית או נסיבות אחרות (כגון שינוי בהערכת סיכון האשראי של הלקוח).

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טענה I: לא נכונה, סעיף 62 לתקן מציינ גורמים בהם החוזה לא יכול רכיב מימון משמעותי ללא תלות בפרק הזמן של החוזה.

טענה II: לא נכונה, בסעיף 60 נאמר כי השפעות ערך הזמן עשויות לספק הטבה מימון משמעותית ללקוח או לישות

ובסעיף 64 נאמר כי שיעור ההיוון ייקבע על ידי מאפייני האשראי של הצד שמקבל את המימון בחוזה.

טענה III: טענה לא נכונה, הקלה מעשית בדבר אי התאמת סכום התמורה בגין השפעות המימון הניתנת לישות

רק אם מדובר על תקופה הקצרה משנה.

תשובה א'

פתרון לשאלה 8

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות.

נדרש - השפעה על רווח והפסד בשנת 2017

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע

73. המטרה בעת הקצאת מחיר העסקה היא שהישות תקצה את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע (או סחורה או שירות מובחנים) בסכום שמתאר את הסכום של התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית עבור העברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח.

עלויות חוזה

עלויות תוספתיות של השגת חוזה

91. ישות תכיר כנכס את העלויות התוספתיות של השגת חוזה עם לקוח אם הישות מצפה להשיב עלויות אלה.
92. העלויות התוספתיות של השגת חוזה הן אותן עלויות שמתהוות לישות על מנת להשיג חוזה עם לקוח ושלא היו מתהוות לה אם החוזה לא היה מושג (לדוגמה, עמלת מכירה).
93. עלויות להשגת חוזה שהיו מתהוות ללא קשר אם החוזה הושג יוכרו כהוצאה בעת התהוותן, אלא אם כן ניתן לחייב את הלקוח בגין עלויות אלה באופן מפורש ללא קשר אם החוזה הושג.
94. כהקלה מעשית, ישות עשויה להכיר בעלויות התוספתיות של השגת חוזה כהוצאה בעת התהוותה אם תקופת ההפחתה של הנכס שהישות הייתה מכירה אילולא כן, היא שנה אחת או תקופה קצרה יותר.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

עלויות החוזה

עלויות בפועל	1,500,000
עלויות צפויות	2,500,000
סה"כ עלויות	4,000,000

חישוב שיעור השלמה (יחס עלויות)

$$1,500,000 / 4,000,000 = 37.50\%$$

דוח רווח והפסד 2018

הכנסות	5,000,000	$5,000,000 * 0.375 =$	1,875,000
הוצאות			1,500,000
רווח גולמי			375,000
הוצאות שכ"ט			50,000
רווח תפעולי			325,000

יש לציין כי רכישת המעליות מהוות כמלאי כך שהשפעתן על עלות המכר היא 0 (מאחר וזה חלק מהקניות שבוצעו השנה אך יחד עם זאת יש לנטרל את המלאי סגירה באותו סכום מאחר ובנתון 6 נאמר כי התקנתן תתבצע רק בשנת 2018

פתרון לשאלה 9

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 23, היוון עלויות אשראי.

נדרש - הצגת יתרת המלאי ל-31/12/18

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

1. עלויות אשראי שניתן ליחסן במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של נכס כשיר מהוות חלק מהעלות של אותו נכס. עלויות אשראי אחרות מוכרות כהוצאה.

14. במידה שישות לווה כספים באופן כללי ומשתמשת בהם להשגת נכס כשיר, הישות תקבע את הסכום של עלויות האשראי הראויות להיוון על ידי ייחוס שיעור היוון ליציאות בגין נכס זה. שיעור ההיוון יהיה הממוצע המשוקלל של עלויות האשראי המתאימות לאשראי של הישות שקיים (outstanding) במהלך התקופה, למעט אשראי שהתקבל במיוחד כדי להשיג נכס כשיר. הסכום של עלויות האשראי שישות מהוות במהלך תקופה לא יעלה על הסכום של עלויות האשראי שהתהוו לה באותה תקופה.

הלוואה נתון 4

מדובר בהלוואה מסוג שפיצר לכן בשלב הראשון נשחזר את התשלום הקבוע

N -	5
I -	2%
PV -	-200000
FV -	0
PMT -	42432

נציג לוח סילוקין על מנת למצוא את הוצאות המימון של 4 התקופות ואת יתרת ההלוואה הממוצעת.

תקופה	קרן י.פ.	ע"ח ריבית 2%	ע"ח קרן	סה"כ תשלום	קרן י.ס.
1/1-31/3/18	200,000	4,000	38,432	42,432	161,568
1/4-30/6/18	161,568	3,231	39,201	42,432	122,367
1/7-30/9/18	122,367	2,447	39,985	42,432	82,383
1/10-31/12/18	82,383	1,648	40,784	42,432	41,598
1/1-31/3/19	41,598	832	41,600	42,432	-2

הוצאות המימון הן סיכום תשלומי ע"ח ריבית בשנת 2018 כלהלן:

11,326	$4,000+3,231+2,447+1,648 =$
141,580	$200,000*3/12+161,568*3/12+122,367*3/12+82,383*3/12=$

הלוואה מנתון 4ב

הוצאות מימון

$100,000 * 4 * ((1.07^{0.25}) - 1) =$	6,823	הוצאות ריבית
$6,823 / 4 * (4.2 - 4) =$	341	הפרשי שער על ריבית
$100,000 * (4.2 - 3.5) =$	70,000	הפרשי שער על הקרן
	77,165	סה"כ הוצאות מימון

$350,000 * ((1.08^{0.25}) - 1) =$	6,799	בדיקת מגבלת ריבית ז'
	6823	נבחר להוון את סכום ה-6823
$100,000 * 3.5 * 3/12 =$	87,500	יתרת הלוואה ממוצעת

שיעור היוון תאורטי

$$\frac{11,326 + 6,823}{141,580 + 87,500} = 7.92\%$$

יתרת השקעה ממוצעת

מנוף א'

$300,000 * 9/12 =$	225,000	3/31/2018
$500,000 * 5.5/12 =$	229,167	/4-31/10 (15/7/18)
$150,000 * 0/12 =$	-	12/31/2018
$50,000 * 9/12 =$	-37,500	בניכוי מקדמות מלקוח
	416,667	סה"כ השקעה ממוצעת

מנוף ב'

$300,000 * 3/12 =$	75,000	/6-31/12 (30/9/18)
	75,000	סה"כ השקעה ממוצעת

$7.92\% * (416,667 + 75,000) =$	38,940	סכום היוון תאורטי
$11,326 + 6,823 =$	18,149	תקרת ההיוון
$\text{MIN}(38,940, 18,149) =$	18,149	סכום להיוון

יתרת המלאי תוצג כלהלן:

$300,000 + 500,000 + 150,000 =$	950,000	מנוף א'
	300,000	מנוף ב'
	18,149	עלויות אשראי שהונו
	1,268,149	סה"כ מלאי

תשובה ב'

פתרון לשאלה 10

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 17 חכירות.

נדרש - השפעה על רווח והפסד של החוכר ב-2018.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עזור להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

עסקת מכירה וחכירה חוזרת עם רווח לדחייה שנוצר כתוצאה מהמכירה.

59. אם כתוצאה מעסקת מכירה וחכירה בחזרה נוצרת חכירה מימונית, עודף כלשהו של התמורה מהמכירה על הערך בספרים לא יוכר באופן מיידי כהכנסה על ידי מוכר-חוכר (seller-lessee). במקום זאת, העודף ידחה ויופחת לאורך תקופת החכירה.

שיעור הריבית הגלום בחכירה (Interest rate implicit in the lease) הוא שיעור ההיוון, שבמועד ההתקשרות בחכירה, גורם לערך הנוכחי המצרפי של (א) תשלומי החכירה המינימליים ו-(ב) ערך השייר שאינו מובטח להיות שווה לסכום של (1) השווי ההוגן של הנכס המוחכר ו-(2) עלויות ישירות ראשוניות כלשהן של המכירה.

תקופת החכירה (Lease term) היא התקופה, שאינה ניתנת לביטול, שלגביה החוכר סיכם חוזית (contracted) על חכירת הנכס ביחד עם תקופות נוספות כלשהן שלגביהן קיימת לחוכר אופציה להמשיך את חכירת הנכס, בתשלום נוסף או ללא תשלום נוסף, כאשר במועד ההתקשרות בחכירה וודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה.

10. הסיווג של חכירה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית תלוי במהות העסקה ולא בצורת החוזה.² להלן דוגמאות למצבים שכל אחד מהם בנפרד או בשילוב זה עם זה יובילו, בדרך כלל, לסיווג חכירה כחכירה מימונית:

- (א) החכירה מעבירה את הבעלות בנכס לחוכר בתום תקופת החכירה;
- (ב) לחוכר יש אופציה לרכישת הנכס במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד שבו ניתן לממש את האופציה כך שתהיה וודאית סבירה, במועד ההתקשרות בחכירה, שהאופציה תמומש;
- (ג) תקופת החכירה היא למשך החלק העיקרי של אורך החיים הכלכליים של הנכס, גם אם הזכות הקניינית אינה מועברת;
- (ד) במועד ההתקשרות בחכירה הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים מסתכם בסכום המהווה באופן מהותי את מלוא השווי ההוגן של הנכס המוחכר ולא פחות מזה; וכן
- (ה) הנכסים המוחכרים הם בעלי מהות כה ייחודית כך שרק החוכר יכול להשתמש בהם ללא צורך בשינויים ניכרים.

תשלומי חכירה מינימליים (Minimum lease payments) הם התשלומים במשך תקופת החכירה שהחוכר נדרש או יכול להידרש לשלם, למעט דמי שכירות מותנים, עלויות עבור שירותים ומיסים שישולמו על ידי המכירה והוא יקבל שיפוי בגינם, ביחד עם:

- (א) עבור חוכר, סכומים כלשהם שהובטחו על ידי החוכר או על ידי צד הקשור לחוכר; או
- (ב) עבור מחכיר, ערך שייר כלשהו שהובטח למחכיר על ידי:
 - (i) החוכר;
 - (ii) צד הקשור לחוכר; או
 - (iii) צד שלישי שאינו קשור למחכיר והוא בעל יכולת פיננסית לפרוע (discharging) את המחויבויות כפי שהובטחה.

אולם, אם לחוכר יש אופציה לרכוש את הנכס במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד שבו ניתן יהיה לממש את האופציה, כך שוודאי באופן סביר, במועד ההתקשרות בחכירה, שהאופציה תמומש, תשלומי חכירה מינימליים כוללים את התשלומים המינימליים שיש לשלם במהלך תקופת החכירה עד למועד המימוש הצפוי של אופציית רכישה זו ואת התשלום הנדרש על מנת לממש את האופציה.

בשלב ראשון יש לסווג את החכירה כתפעולית או כמימונית (שהרי הדבר משפיע על הטיפול החשבונאי בחכירה). בכדי לסווג את החכירה (על פי סעיף 10 לתקן IAS 17) יש לקבוע את תקופת החכירה, את דמי החכירה המינימליים וכן את שיעור הריבית הגלום בחכירה.

לפי תנאי 10g, אורך תקופת החכירה זהה ליתרת אורך חיי הנכס ולכן זה גדול מ-75% והחכירה תסווג כמימונית

המשך בעמוד הבא..

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

שווי הוגן 1/1/18	1,000,000	נתון 3
עלות מופחתת מקורית	850,000	$1000000 * 17/20 =$
רווח לדחייה	150,000	
רווח זה ימומש לפי אורך תקופת החכירה		

שחזור התשלום הקבוע בעסקה

שיעור הריבית הידוע לחוכר	4% I
מספר תשלומי החכירה	17 N
ערך נוכחי של עסקת החכירה	-1,000,000 PV
ערך אופציית הרכישה	- FV
התשלום הקבוע בעסקה	82,199 PMT

לכן, ההשפעה על דוח רווח והפסד לשנת 2018 אצל החברה הינה:

הוצאות פחת	58,824	$1,000,000/17 =$
הוצאות מימון	40,000	$1,000,000 * 0.04 =$
הכרה ברווח יחסי	-8,824	$150,000/17 =$
סה"כ השפעה	90,000	

תשובה ב'

פתרון לשאלה 11

הבנת השאלה:

נושאים - נוסח משולב של גילוי דעת 69 בדבר מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים).
נדרש - השפעה על דוח על הפעילויות ועל דוח על השינויים בנכסים נטו לשנת 2018.
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

סיווג הכנסות, הוצאות ושינויים בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

33. (א) הכנסות והוצאות יסווגו בהתאם למהותן.
(ב) הכנסות ממימוש נכסים קבועים יוצגו כפריטים מיוחדים בדוח על הפעילויות.^(*)
(ג) הכנסות ממימוש נכסים קבועים מסוימים, שקיימת הגבלה על השימוש בתמורה ממימושם, יוצגו כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.
34. מתכונת הדוח על תוצאות הפעילויות מוצגת כנספח ב', ומתכונת הדוח על השינויים בנכסים נטו, מוצגת כנספח ג'.

תרומות, הקצבות ותמיכות

35. הכנסות מהעברות חד-צדדיות, כגון: תרומות, הקצבות, עזבוניות ומתנות, שהובטחו אך טרם התקבלו, יוכרו כהכנסות, או כתוספות ל"נכסים נטו שהשימוש בהם הוגבל" על ידי הנותן, בהתקיים כל התנאים להלן:

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

השפעה על דוח על הפעילויות

1,000,000 * 1/2 =	500,000	הכנסות מהקצבה
	500,000	הכנסות משחרור התניה
	-500,000	הוצאות חלוקת מלגות
	<u>500,000</u>	סה"כ השפעה

השפעה על הדוח על השינויים בנכסים נטו

1,000,000 * 1/2 =	900,000	תרומה מוגבלת זמנית
	-500,000	שחרור התניה לפעילות
	<u>400,000</u>	סה"כ השפעה

תשובה ג'

פתרון לשאלה 12

הבנת השאלה:

נושאים - נוסח משולב של גילוי דעת 69 בדבר מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים).
 נדרש - השפעה על דוח על הפעילויות לשנת 2018.
 קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

תרומות בתנאי אנונה (Annuity)

30. "קרן אנונה" כוללת נכסים נטו שהתקבלו בהתניה שהמלכ"ר ישלם לתורם, או לפקודתו, סכומים מסוימים לכל ימי חייו או לתקופה אחרת שהוסכמה עמו. עם פקיעת ההתחייבות האמורה הנכסים שנתרו מועברים לשימוש חופשי של המלכ"ר או למטרות מוגדרות שנקבעו על ידי התורם.
31. תרומות שנתקבלו בתנאי אנונה יוצגו כלהלן:
- (1) המחויבות כלפי התורם תוצג כהתחייבות על בסיס חישוב אקטוארי.
 - (2) התרומה, בניכוי ערך ההתחייבות, כאמור בפסקה (1) לעיל, תוצג במסגרת נכסים נטו, בהתאם להתניות התורם לגבי השימוש ביתרת הנכסים נטו שיוותרו במועד פקיעת המחויבות.
 - (3) כל סכום הנובע משינוי בחישוב ההתחייבות ייזקף ליתרה, כאמור בפסקה (2) לעיל.
 - (4) בביאורים לדוחות הכספיים יציגו סכומי קרנות האנונה ותנאי ההתחייבות כאמור בפסקה (1) לעיל.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

בשלב הראשון נמצא ריבית אפקטיבית חודשית לצורך היוון תשלומי האנונה

$$0.643\% = 1 - (1/12)^{(1.08)}$$

חישוב הערך הנוכחי של התחייבות האנונה

- N	120 = 12 * 10
- I	0.643%
- PMT	2,500
- FV	0
- PV	208,581

עדכון בגין שינוי אומדן להתחייבות האנונה

PV(N=114, I=0.64%, PMT=2500, FV=0)	201,520	31/12/18 אנונה רשומה
PV(N=60, I=0.64%, PMT=2500, FV=0)	124,112	31/12/18 אנונה צ"ל
	77,408	עדכון

השפעה על דוח על הפעילויות

500,000 - 208,581 =	291,419	30/6/18 הכנסות מתרומה
ε(INT1-6) =	-7,939	הוצאות מימון בגין אנונה
	77,408	הכנסות מתרומה עדכון אנונה
	360,888	הכנסות מתרומה עדכון אנונה

תשובה ב'

פתרון לשאלה 13

הבנת השאלה:

נושאים - נוסח משולב של גילוי דעת 69 בדבר מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים).
 נדרש - השפעה על דוח על הפעילויות לשנת 2018.
 קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

רכוש קבוע ופחת	
21.	הכללים הבאים יחולו לגבי רכוש קבוע:
(א)	הרכוש הקבוע יוצג לפי העלות בניכוי פחת שנצבר, בכפוף לאמור להלן.
(ב) (1)	נכסים קבועים מסוימים, המוחזקים במסגרת אוספים, כגון יצירות אמנות במוזיאונים, נכסים היסטוריים, עצים בגנים בוטניים ובפארקים ציבוריים, חיות בגני-חיות, ניתן להציג כהוצאה ולא כנכס. נכסים המוחזקים במסגרת אוספים הם אותם נכסים המוחזקים למטרות תצוגה לקהל, לחינוך או מחקר, לשם טובת הציבור, ושיש לשמורם ולהגן עליהם.
	בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו פרטים באשר לאופי האוספים ו/או היקפם, בהתאם לנסיבות.
(2)	למרות האמור במסקנה (1) לעיל, יצירות אמנות שירכשו החל מ-1 בינואר 2001 יוצגו כנכס ולא ניתן יהיה לרשום אותן כהוצאה. ניתן להציג למפרע כנכס בדרך של הצגה מחדש יצירות אמנות שנרכשו לפני המועד האמור.
(ג)	אין לרשום פחת לגבי יצירות אמנות או נכסים היסטוריים, אשר השימוש בתועלת הכלכלית הטמונה בהם, או בפרוטנציאל השירות שבהם, הוא איטי, כך שתקופת חייהם השימושיים ארוכה במידה יוצאת מן הכלל.
(ד)	רכוש קבוע שעל פי התניות התורמים או החלטת מוסדות המלכ"ר יש להעבירו לשימוש ולתפעול בלעדי של צד ג' ללא הגבלה בזמן וללא כל תמורה כספית או בתמורה כספית סמלית בלבד, יוצג כהוצאה ולא כנכס, במועד ההשקעה. בביאורים לדוחות הכספיים תצוין עובדה זו כל עוד הנכס לא הועבר לשימוש ולתפעול בלעדי של צד ג'.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טלסקופ שנמכר	
100,000	תמורה
$250000 * 4.25 / 5 = 212,500$	עלות מופחתת
112,500	הפסד מיוחד
טלסקופ בספרי החברה	
100,000	סכום בר השבה
212,500	עלות מופחתת
112,500	הפסד מירידת ערך

השפעה על דוח על הפעילויות

$500000 / 5 * 9 / 12 = 75,000$	הוצאות פחת
112,500	הפסד מיוחד
112,500	הפסד מירידת ערך
300,000	סה"כ השפעה על הפעילויות

תשובה ה'

פתרון לשאלה 14

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 23, היוון עלויות אשראי.

נדרש - הצגת הנכס ל- 31/12/18

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עזור להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

8. ישות תהווה עלויות אשראי הניתנות לייחוס במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של נכס כשיר כחלק מהעלות של אותו נכס. ישות תכיר בעלויות אשראי אחרות כהוצאה בתקופה שבה הן מתהוות לישות.

10. עלויות האשראי שניתן לייחסן במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של נכס כשיר הן אותן עלויות אשראי אשר היו נמנעות אילו היציאה בגין הנכס הכשיר לא הייתה מבוצעת. כאשר ישות לווה כספים במיוחד כדי להשיג נכס כשיר מסוים, עלויות האשראי שקשורות במישרין לנכס הכשיר הזה ניתנות לזיהוי בנקל.

14. במידה שישות לווה כספים באופן כללי ומשתמשת בהם להשגת נכס כשיר, הישות תקבע את הסכום של עלויות האשראי הראויות להיוון על ידי ייחוס שיעור היוון ליציאות בגין נכס זה. שיעור ההיוון יהיה הממוצע המשוקלל של עלויות האשראי המתאימות לאשראי של הישות שקיים (outstanding) במהלך התקופה, למעט אשראי שהתקבל במיוחד כדי להשיג נכס כשיר. הסכום של עלויות האשראי שישות מהוונת במהלך תקופה לא יעלה על הסכום של עלויות האשראי שהתהוו לה באותה תקופה.

היוון אשראי ספציפי

התמורה מהאג"ח נתונה, שיעור הריבית האפקטיבית נתון, לכן חישוב הוצאות המימון

הוצאות מימון	30,000	$500,000 \cdot 0.06 =$
--------------	--------	------------------------

היוון אשראי לא ספציפי

11/1/2018	-4,000,000	
הוצאות מימון	-104,412	
12/31/2018	-4,104,412	$4,000,000 \cdot (1.04)^{(2/12)} \cdot 105/103 =$
יתרת הלוואה ממוצעת	666,667	$4,000,000 \cdot 2/12 =$
שיעור היוון תאורטי	15.66%	$104,412/666,667 =$

חישוב יתרת השקעה ממוצעת

1/1/2018	600,000	$600,000 \cdot 12/12 =$
1/1-31/3 (15/2/18)	87,500	$100,000 \cdot 10.5/12 =$
1/4-30/6 (15/5/18)	312,500	$500,000 \cdot 7.5/12 =$
10/1/2018	150,000	$600,000 \cdot 3/12 =$
1/12-31/12 (15/12/18)	6,250	$150,000 \cdot 0.5/12 =$
בניכוי אשראי ספציפי	-500,000	$500,000 \cdot 12/12 =$
סה"כ	656,250	

15.66%*667,394	102,781	סכום היוון תאורטי
	104,412	תקרת ההיוון
MIN(104,412 , 102,781)	102,781	נבחר להוון את סכום ההיוון התאורטי

		<u>סכום הנכס במאזן</u>
	600,000	קרקע
=100K+500K+600K+150K	1,350,000	עלויות שהושקעו
= 102,781+30,000	132,781	עלויות אשראי
	<u>2,082,781</u>	סה"כ

תשובה א'

פתרון לשאלה 15

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח.

נדרש - שאלה תיאורית.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממרמרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

66. ישות תסווג נכס כנכס שוטף כאשר:	69. ישות תסווג התחייבות כהתחייבות שוטפת כאשר:
(א) היא מצפה (expects) לממש את הנכס, או מתכוונת למכור או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;	(א) היא מצפה לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;
(ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;	(ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר;
(ג) היא מצפה לממש את הנכס בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או	(ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או
103. צורת הניתוח השנייה היא שיטת "מאפיין הפעילות של ההוצאה" או שיטת "עלות המכר" אשר מסווגת הוצאות בהתאם למאפיין הפעילות שלהן כחלק מעלות המכר או, לדוגמה כעלויות של פעילויות הפצה או מנהליות. לכל הפחות, ישות נותנת גילוי לעלות המכר שלה לפי שיטה זו בנפרד מהוצאות אחרות. שיטה זו יכולה לספק מידע רלוונטי יותר למשתמשים מאשר הסיווג של הוצאות לפי מהותן, אבל הקצאת העלויות למאפיין פעילות עשויה לדרוש הקצאות שרירותיות ולחייב שיקול דעת ניכר. להלן דוגמה של סיווג תוך שימוש בשיטת מאפיין הפעילות של ההוצאה:	(ד) אין לישות זכות בלתי מותנית לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיף 73). תנאי התחייבות, אשר מאפשרים לצד שכנגד לסלק את ההתחייבות על ידי הנפקה של מכשירים הוניים אינם משפיעים על סיווגה.
	19. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שהציות לדרישה של תקן יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת <i>במסגרת המושגית</i> , הישות תסטה מהדרישה הזו באופן המפורט בסעיף 20, אם המסגרת הפיקוחית הרלוונטית דורשת, או לחילופין לא אוסרת, סטייה כזו.

מטרה, שימושיות ומגבלות של דיווח כספי למטרות כלליות

1.2 מטרת הדיווח הכספי למטרות כלליות¹ היא לספק מידע כספי לגבי הישגיות המדווחת, שהוא שימושי למשקיעים קיימים ופוטנציאליים, למלווים ולנותני אשראי אחרים בקבלת החלטות לגבי הספקת משאבים לישות. החלטות אלה כוללות קניה, מכירה או החזקת מכשירים הוניים ומכשירי חוב, והספקת הלוואות או סילוקן וצורות אחרות של אשראי.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טענה I - טענה נכונה, בסעיף 103 לתקן מצוין כי שיטה זו יכולה לספק מידע רלוונטי יותר מאשר השיטה הראשונה.

טענה II - לא נכונה, לפי סעיף 66א וסעיף 69א ישות תסווג נכס כשוטף והתחייבות כשוטפת אם היא צופה לממש את הנכס/התחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה

טענה III - טענה נכונה, לפי סעיף 1.2 של המסגרת המושגית לעיל וסעיף 19 לתקן 1, נאמר כי בנסיבות נדירות כאשר ציות לתקן סותר את מטרת הדוחות הכספיים שהינה לספק מידע כספי שימושי למשקיעים לגבי הישגיות המדווחת אזי ניתן לסטות מדרישת התקן.

תשובה ג'

פתרון לשאלה 16

הבנת השאלה:

נושאים - המסגרת המושגית.

נדרש - שאלה תיאורטית.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים מכירה בעובדה כי, במספר מוגבל של מקרים, עלולה להיות סתירה בין המסגרת המושגית לבין תקן דיווח כספי בינלאומי. במקרים של סתירה כאמור, יגברו הדרישות של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על אלה של המסגרת המושגית. אולם, ככל שתסתייע הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים במסגרת המושגית בפיתוחם של תקני דיווח כספי בינלאומיים בעתיד ובסקירתה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הקיימים, יפחת עם הזמן מספרם של מקרי הסתירה בין המסגרת המושגית לבין תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

4.6 כדי להעריך אם פריט מקיים את ההגדרה של נכס, התחייבות או הון, יש לשים לב למחלות ולמצואות הכלכלית של הפריט ולא רק לצורתו המשפטית. כך, לדוגמה, במקרה של חכירות מימוניות, המחלות והמצואות הכלכלית הן שהחוכר רוכש את ההטבות הכלכליות הנובעות מהשימוש בנכס החכור על פני מרבית אורך החיים השימושיים שלו, בתמורה להתקשרות במחויבות לשלם עבור זכות זאת סכום הקרוב לשווי ההון של הנכס בתוספת עלויות המימון המתייחסות. לפיכך, החכירה המימונית יוצרת פריטים אשר מקיימים את ההגדרה של נכס והתחייבות ומוכרים ככאלה במאזנו של החוכר.

עסק חי

4.1 דוחות כספיים מוכנים, באופן רגיל, בהנחה שהישות היא "עסק חי" (Going Concern) ושהישות תמשיך בפעילות בעתיד הנראה לעין. לפיכך, ההנחה היא שלישות אין כוונה ואין צורך לחסל או לצמצם באופן משמעותי את פעילותה; אם כוונה כזו או צורך כזה קיימים, ייתכן שיש להכין את הדוחות הכספיים על בסיס אחר, ובמסגרת כזו. יש לתת גילוי לבסיס שנבחר.

התחייבויות

4.15 מאפיין חיוני של התחייבות הוא קיומה של מחויבות בהווה מצד הישות. מחויבות היא חובה או אחריות לפעול או לבצע באופן מסוים. מחויבויות עשויות להיות ניתנות לאכיפה משפטית כתוצאה מחוזה מחייב או הוראות חוק. זה המצב הרגיל, לדוגמה, לגבי סכומים העומדים לתשלום בגין סחורות ושירותים שהתקבלו. אולם, מחויבויות עשויות לנבוע גם מפרקטיקה עסקית מקובלת, נוהג ושאפה לשמור על יחסים עסקיים טובים או לפעול באופן הוגן. אם, לדוגמה, ישות מחליטה כעניין שבמדיניות לתקן ליקויים במוצריה אף אם התגלו לאחר תום תקופת האחריות, סכומי ההוצאות החזויות להתהוות לישות בגין סחורות שנמכרו הם התחייבויות.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טענה I - נכונה, בסעיף 4.15 במסגרת המושגית בעניין התחייבויות נאמר כי מחויבויות שונות עשויות לנבוע מפרקטיקה עסקית מקובלת כנוהג וכי יש להכיר במחויבויות אלו כהתחייבות בספרי הישות (בסעיף מצוינת דוגמה גם לאמור בטענה)

טענה II - נכונה, סעיף 4.6 מציין דוגמה להכרה בנכס ובהתחייבות ומביא את עסקת החכירה המימונית כדוגמה בה מחד ישנן הטבות כלכליות הנובעות מהנכס החכור ומאידך התקשרות במחויבות לשלם עבור הנכס החכור, ולכן זה מקיים את ההגדרה של נכס והתחייבות במאזנו של החוכר.

טענה III - נכונה, הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים מכירה בהיווצרות של סתירה בין המסגרת המושגית לבין דרישות תקן הדיווח הכספי הבינלאומי ומציינת שבמקרה כזה יגברו דרישותיו של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

טענה IV - נכונה, בסעיף 4.1 במסגרת המושגית בדבר עסק חי, נאמר כי אם קיימת כוונה לצמצם באופן משמעותי או לחסל את פעילותה של הישות, ייתכן שיש להכין את הדוחות הכספיים לפי בסיס אחר ובמקרה שכזה יש לתת גילוי לבסיס הנבחר.

תשובה ה'

פתרון לשאלה 17

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 34 דיווח לתקופות ביניים, IAS 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים וטעויות נדרש - תיקון רווח גולמי והצגתו כמספר השוואה.
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עזור להתרכז)

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

16א. בנוסף למתן גילוי לעסקאות ואירועים משמעותיים בהתאם לסעיפים 15-15ג, ישות תכלול את המידע, המפורט להלן, בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלה או במקום אחר בדיווח הכספי ביניים. הגילויים הבאים יינתנו בדוחות הכספיים לתקופות ביניים או יכללו על ידי הפניה מהדוחות הכספיים לתקופות ביניים לדוח אחר (כגון דוח ההנהלה או דוח סיכונים) שזמין למשתמשים בדוחות הכספיים באותם תנאים כמו הדוחות הכספיים לתקופות ביניים ובאותו מועד. אם למשתמשים בדוחות הכספיים אין גישה למידע שנכלל על ידי הפניה באותם תנאים ובאותו מועד, הדיווח הכספי ביניים אינו שלם. באופן רגיל, המידע ידווח על בסיס מצטבר מתחילת השנה (year-to-date basis).

(א) הצהרה שאותה מדיניות חשבונאית ואותן שיטות חישוב ננקטות בדוחות הכספיים לתקופות ביניים בהשוואה

לדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר, או, אם חלו שינויים במדיניות החשבונאית ושיטות אלו, תיאור מהות השינוי והשפעתו.

ישום שינויים במדיניות חשבונאית

19. בכפוף לסעיף 23:

(א) ישות תטפל בשינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, בהתאם להוראות המעבר הספציפיות, במידה וקיימות, באותו תקן דיווח כספי בינלאומי; וכן

(ב) כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית, בעת ישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, אשר אינו כולל הוראות מעבר ספציפיות החלות על שינוי זה, או משנה באופן יזום מדיניות חשבונאית, על הישום ליישם את השינוי בדרך של ישום למפרע.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

חישוב ההשפעה על עלות המכר

	לפני	אחרי
מ.פ 1/1/18	68,000	65,000
מ.ס 31/3/18	71,000	69,000
השפעה על עלות המכר	-3,000	-4,000

לפני שינוי המדיניות המלאי הקטין את ע"מ ב-3,000 בנטו לאחר שינוי המדיניות המלאי הקטין את ע"מ ב-4,000 בנטו אם כך עלות המכר תקטן לאחר יישום שינוי המדיניות ב-1,000 ומכך שהרווח הגולמי יגדל ב-1,000

100,000	רווח גולמי מדווח
1,000	יישום שינוי מדיניות
101,000	רווח גולמי כמספר השוואה

תשובה ה'

פתרון לשאלה 18

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS 9, מכשירים פיננסיים

נדרש - השפעה על רווח כולל אחר לשנים 2018 ו-2019.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממרקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

4.1.2 נכס פיננסי יימדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

(א) הנכס הפיננסי מוחזק במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא הן לגבות תזרימי מזומנים חוזיים והן למכור נכסים פיננסיים וכן

(ב) התנאים החוזיים של הנכס הפיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה.

סעיפים 4.1.26-4.1.21 מספקים הנחיות כיצד ליישם תנאים אלה.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

שלב מקדים שחזור כמות המניות שנרכשו ב-25/5/18

סכום דיבידנד שחולק לחבר	63,000
סך הדיבידנד שחולק	350,000
שיעור החזקה	18.00%
כמות מניות של מצליח	100,000
15,000/15% =	
כמות מניות מוחזקות ע"י הו	18,000
3,000	
כמות שנרכשה ב-25/5/18	18,000-15,000 =

תנועה בהשקעה במצליח

1/1/2018	300,000
רכישה 25/5/18	40,500
13.5*3,000 =	
קרן הון (שערוך לש"ה)	1,500
12/31/2018	342,000
18,000*19 =	
מכירה 25/3/19	-171,000
342,000*0.5 =	
קרן הון (שערוך לש"ה)	18,000
12/31/2018	189,000
18,000*0.5*21 =	

מעבר לכך רגע לפני המכירה ב-25/3/19 ישנו שערוך לשווי ההוגן כנגד הקרן הון

יש לציין שקרן הון בגין השקעה בנכס פיננסי המהווה מכשיר הוני לא מועברת לרווח והפסד בעת גריעה

קרן הון שנוצרה	45,000
18,000*0.5*(24-19) =	

ש"ח	סך הכל קרן הון
1,500	2018
63,000	2019

תשובה ב'

פתרון לשאלה 19

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS 9, מכשירים פיננסיים

נדרש - הצגת ההשקעה בהלוואה ליום 31/12/18 והשפעתה על רווח והפסד לשנת 2018.
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

4.1.2 נכס פיננסי יימדד בעלות מופחתת אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

463

(א) הנכס הפיננסי מוחזק במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא להחזיק נכסים פיננסיים על מנת לגבות תזרימי מזומנים חוזיים; וכן

(ב) התנאים החוזיים של הנכס הפיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

הערות לפתרון: המודל העסקי הינו גביית תזרימי מזומנים חוזיים בלבד, לכן סיווג לעלות מופחתת כמו כן אין רלוונטיות לריבית השוק ב-31/12/18 שכן אין עדכון לשווי ההוגן בקבוצת העלות המופחתת.

תנועה בהלוואה לחברת המנצחים

	300,000	6/30/2018
	22,875	הכנסות מימון
$300,000 * 0.05 * 1.025 =$	-15,375	תקבול ריבית
$300,000 * 1.025 =$	307,500	12/31/2018

תשובה ב'

פתרון לשאלה 20

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
נדרש - חישוב השפעה על רווח והפסד לשנת 2018
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

קביעת מחיר העסקה

47. ישות תביא בחשבון את התנאים של החוזה ואת הפרקטיקות העסקיות הנהוגות שלה לקביעת מחיר העסקה. מחיר העסקה הוא סכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח, מלבד סכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים (לדוגמה, מיסי מכירות אחדים). התמורה שהובטחה בחוזה עם לקוח יכולה לכלול סכומים קבועים, סכומים משתנים, או את שניהם.

31. ישות תכיר בהכנסות כאשר (או ככל ש) הישות מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברה של סחורה או שירות שהובטחו (כלומר נכס) ללקוח. נכס מועבר כאשר (או ככל ש) הלקוח משיג שליטה על נכס זה.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

תנועה בהפרשה לאחריות		
י.פ 1/1/18	16,871	ראה תת חישוב ערך נוכחי י.פ.
הוצאות אחריות	175,238	P.N
עלות האחריות	-140,000	
י.ס 31/12/18	52,109	ראה תת חישוב ערך נוכחי י.ס.

חישוב י.פ אחריות 1/1/18		
סך הכל אחריות 2017	60,000	$10,000 * 200 * 0.03 =$
זמן 0 (זמן במחשבון הפיננסי = 1)	-	
זמן 1 (זמן במחשבון הפיננסי = 2)	12,000	$60,000 * 0.2 =$
זמן 2 (זמן במחשבון הפיננסי = 3)	6,000	$60,000 * 0.1 =$
	0	
NPV	16,871	

חישוב י.ס אחריות 31/12/18		
סך הכל אחריות 2017	165,000	$25,000 * 220 * 0.03 =$
זמן 0 (זמן במחשבון הפיננסי = 1)	-	
זמן 1 (זמן במחשבון הפיננסי = 2)	39,000	$165,000 * 0.2 + 6,000 =$
זמן 2 (זמן במחשבון הפיננסי = 3)	16,500	$165,000 * 0.1 =$
	0	
NPV	52,109	

חישוב השפעה על רווח והפסד		
מכירות	5,500,000	$25,000 * 220 =$
עלות המכר	3,000,000	$25,000 * 120 =$
רווח גולמי	2,500,000	
הוצאות אחריות	175,238	ראה חישוב למטה
רווח תפעולי	2,324,762	

תשובה א'

פתרון לשאלה 21

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 7, דוח על תזרימי מזומנים, IAS 16 רכוש קבוע
נדרש - השפעת התזרים מזומנים מפעילות שוטפת, פעילות השקעה ופעילות מימון לשנת 2017
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עזור להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

מודל הערכה מחדש

31. לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע, שניתן למדוד את שווי ההוגן באופן מהימן, יוצג בסכום משוערך, שהוא שווי ההוגן במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק, על מנת לוודא שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הוגן בסוף תקופת הדיווח.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

מעגל בקרן הערכה מחדש

	קרן 1.1.17	40,000	
	שערוך	-15,834	
$833-16,667 =$	הפחתה לעודפים	-13,333	
$40,000/3 =$	קרן 31.12.17	10,833	

2017

מכונה ישנה

	מכונה 1.1.17	280,000	
	פחת	-93,333	
$280,000/3 =$	יתרה רגע לפני שערוך	186,667	
P.N. =	שערוך לשווי הוגן	-16,667	
נתון =	מכונה 31.12.17	170,000	

2017

מכונה חדשה

	מכונה 31/10/17	380,000	
	פחת	-15,833	
$380,000/4*2/12 =$	יתרה רגע לפני שערוך	364,167	
P.N. =	שערוך לשווי הוגן	833	
נתון =	מכונה 31.12.17	365,000	

2017

סך הכל הוצאות פחת 109,166
השפעה הוצאות פחת על תזרים מפעילות שוטפת
משום שהוצאות אלו נרשמו ברווח והפסד ובוטלו בהתאמות לרווח
השפעת רכישת מכונה ב' על תזרים מפעילות השקעה
אין השפעה על פעילות מימון מאחר ונתון כי תנאי האשראי הם מקובלים ובנוסף הפירעון יתבצע בשנת 2018

$$15,833+93,333 = 109,166$$

$$109,166-109,166 = 0$$

$$380,000*0.5 = (190,000)$$

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

לצורך פתרון בדרך הקצרה ביותר יש לזהות ששאלו על כלל ההשפעה של המתואר לעיל על התזרימים ידוע שלהוצאות הפחת אין השפעה על התזרימים מפעילות שוטפת וזאת משום שהן נכללות כהוצאה ברווח הנקי שהינו חלק בלתי נפרד מהפעילות השוטפת ובהתאמות לרווח אנו מוסיפים הוצאה זאת כך שההשפעה המצטברת על הפעילות השוטפת הינה 0
אין השפעה על תזרימים מפעילות מימון וזאת משום שתנאי האשראי הינם רגילים ומקובלים סך ההשפעה של רכישת המכונה תיזקף בפעילות השקעה בגובה מחצית מעלות מכונה ב'
לכן תזרימים שלילי של $190,000 = 380,000 * 0.5$

תשובה ג'

פתרון לשאלה 22

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 7, דוח על תזרימי מזומנים.

נדרש - חישוב תזרימי מזומנים ששימשו לפעילות השקעה לשנת 2018

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

פעילויות השקעה

16. הגילוי הנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה חשוב, משום שתזרימי המזומנים מייצגים את המידה שבה יציאות בוצעו לצורך השגת משאבים המיועדים להפקת הכנסה עתידית ותזרימי מזומנים. רק יציאות שכתוצאה מהן יוכר נכס בדוח על המצב הכספי כשירות לסיווג כפעילויות השקעה.

ריבית ודיבידנדים

31. יינתן גילוי, לגבי כל אחד מהם בנפרד, לתזרימי מזומנים מריבית ומדיבידנדים שנתקבלו או ששולמו. כל אחד מהם יסווג באופן עקבי מתקופה לתקופה כפעילות שוטפת, כפעילות השקעה או כפעילות מימון.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

מציאת ערך נוכחי של אגרות החוב מנתון א

זמן 0 (זמן במחשבון הפיננסי = 1)	-	
זמן 1 (זמן במחשבון הפיננסי = 2)	30,000	$100,000/4 + 100,000 * 0.05 =$
זמן 2 (זמן במחשבון הפיננסי = 3)	28,750	$100,000/4 + 100,000 * 3/4 * 0.05 =$
זמן 3 (זמן במחשבון הפיננסי = 4)	27,500	$100,000/4 + 100,000 * 2/4 * 0.05 =$
זמן 4 (זמן במחשבון הפיננסי = 5)	26,250	$100,000/4 + 100,000 * 1/4 * 0.05 =$
	6.50% I	
	96,687 NPV	
הערה: אין צורך להתייחס למודל בו סוג האג"ח כי אין לכך השלכות על תזרימי מזומנים מפעילות השקעה		
השפעת סעיף זה על פעילות השקעה	<u>-66,687</u>	$30,000 - 96,687 =$

מציאת השפעת רכישת מניות 'מטבחים ונהנים' על תזרימי מזומנים מפעילות השקעה

רכישה	-165,000	
תקבולי דיבידנד	67,500	$15,000 * 4.5 =$
סה"כ השפעה	<u>-97,500</u>	
הערה: אין צורך להתייחס למודל בו סוג המניות כי אין לכך השלכות על תזרימי מזומנים מפעילות השקעה		

מציאת השפעת פיקדון מנתון ג' על תזרימי מזומנים מפעילות השקעה

מדובר בפיקדון שאינו מהווה חלק מיתרת המזומנים של החברה וזאת משום שהוא מוחזק למעלה מ-3 חודשים

הפקדה לפקדון	-150,000	
תקבולי ריבית	$150,000 * 0.5\% * 4 =$	<u>3,000</u>
סה"כ השפעה על התזרים		-147,000

השפעת סעיף ד' על התזרים מזומנים של החברה, נציין כי לסעיף זה יש השפעה אך ורק מתקבולי הריבית וזאת משום שההשקעה באגרות חוב ממשלתיות לתקופה של חודשיים עונים על הגדרת מזומנים ושווי מזומנים		
תקבולי ריבית	$60,000 * 0.8\% * 2 =$	960

סך המזומנים שימשו לפעילות השקעה	$-66,687 - 97,500 - 147,000 + 960 =$	<u>-310,227</u>
---------------------------------	--------------------------------------	-----------------

תשובה א'

פתרון לשאלה 23

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 40, נדלן להשקעה, IAS 16 רכוש קבוע.
נדרש - חישוב יתרת קרן הערכה מחדש בגין מבנה ובגין קרקע ליום 31/12/18
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

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

העברות

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

- (א) התחלת שימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה לנדל"ן בשימוש הבעלים;
- (ב) התחלת פיתוח מתוך כוונה למכור את הנדל"ן, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה למלאי;
- (ג) סיום שימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן בשימוש הבעלים לנדל"ן להשקעה; או
- (ד) התחלת חכירה תפעולית לצד אחר, לגבי העברה ממלאי לנדל"ן להשקעה.

(ה) [בוטל]

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

שלב ראשון שחזור עלות הנכס ובכך גם את קרן שערוך בגין מבנה

שווי הוגן מבנה 31/12/17	6,580,000	$9,400,000 * 0.7 =$
קרן שערוך	420,000	
עלות מופחתת מקורית	6,160,000	$6,580,000 - 420,000 =$
עלות המבנה 1/1/15	7,000,000	$6,160,000 * 25/22 =$
עלות הקרקע 1/1/15	3,000,000	$7,000,000 / 0.7 * 0.3 =$
שווי הוגן קרקע	2,820,000	$9,400,000 * 0.3 =$
קרן שערוך	-180,000	$2,820,000 - 3,000,000 =$

קרן השערוך בגין הקרקע הינה בחובה, על כן יש להעבירה לרווח והפסד ולכן יתרתה תעמוד על 0

מעגל הרכוש הקבוע

	מבנה 1/1/18	6,580,000	חושב לעיל
	פחת 1-6/18	-149,545	$6,580,000/22*6/12 =$
	יתרה רגע לפני שינוי ייעוד	6,430,455	
	שינוי ייעוד	-2,143,485	$6,430,455*5/15 =$
	30/6/18 לאחר שינוי ייעוד	4,286,970	נתון
	פחת 7-12/18	-99,697	$4,286,970/21.5*6/12 =$
	יתרה רגע לפני שערוך	4,187,273	
	שערוך לשווי הוגן	-127,273	P.N. =
	מכונה 31.12.18	4,060,000	$8,700,000*0.7*10/15 =$

2018

	קרקע 1/1/18	2,820,000	חושב לעיל
	שינוי ייעוד	-940,000	$2,820,000*5/15 =$
	30/6/18 לאחר שינוי ייעוד	1,880,000	
	שערוך לשווי הוגן	-140,000	P.N. =
	קרקע 31/12/18	1,740,000	$8,700,000*0.3*10/15 =$

קרן הערכה מחדש מבנה

	1/1/18	420,000	
	שערוך בגין שינוי ייעוד 30/6/18	143,182	$9,800,000*0.7*5/15-6,430,455*5/15 =$
	שערוך 31/12/18	-127,273	
	הפחתה לעודפים	-15,909	$420,000*10/15/22+420,000*5/15/22*6/12 =$
	12/31/2018	420,000	

2018

קרן הערכה מחדש קרקע

	1/1/18	-	חושב לעיל
	שערוך בגין שינוי ייעוד 30/6/18	40,000	$9,800,000*0.3-2,820,000*0.3 =$
	שערוך 31/12/18	-140,000	
	12/31/2018	-100,000	
	העברה לרווח והפסד	100,000	
	12/31/2018	-	

תשובה ב'

פתרון לשאלה 24

הבנת השאלה:

נושאים - IFRS 9, מכשירים פיננסיים

נדרש - השפעה על רווח כולל אחר לשנים 2018 ו-2019.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

4.1.2 נכס פיננסי יימדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

(א) הנכס הפיננסי מוחזק במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא הן לגבות תזרימי מזומנים חוזיים והן למכור נכסים פיננסיים וכן

(ב) התנאים החוזיים של הנכס הפיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה.

סעיפים 4.1.13-4.1.26 מספקים הנחיות כיצד ליישם תנאים אלה.

5.5.1 ישות תכיר בהפרשה להפסד בגין הפסדי אשראי חוזיים על נכס פיננסי שנמדד בהתאם לסעיפים 4.1.2 או 4.1.22, חייבים בגין חכירה, נכס בגין חוזה או מחויבות למתן הלוואה וחובה ערבות פיננסית שלגביהם דרישות ירידת הערך מיושמות בהתאם לסעיפים 2.1 סעיף (ז), 4.2.1 סעיף (ג) או 4.2.1 סעיף (ד).

5.5.2 ישות תיישם את דרישות ירידת הערך עבור ההכרה והמדדה של הפרשה להפסד בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.22. אולם, ההפרשה להפסד תוכר ברווח כולל אחר ולא תקטין את הערך בספרים של הנכס הפיננסי בדוח על המצב הכספי.

5.5.3 בכפוף לסעיפים 5.5.13-5.5.16, בכל מועד דיווח, ישות תמדוד את ההפרשה להפסד בגין מכשיר פיננסי בסכום השווה להפסדי האשראי החוזיים לאורך כל חי המכשיר אם סיכון האשראי על מכשיר פיננסי זה עלה באופן משמעותי ממועד ההכרה לראשונה.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

שיחזור ריבית אפקטיבית

N = 8
I% = 8.43 <<< SOLVE
PV = - 243,900
PMT = 20,000 = 0.08 * 250,000
FV = 250,000

עלות מופחתת 31/12/19

N = 6
I% = 8.43
PV = - 245,077 <<< SOLVE
PMT = 20,000 = 0.08 * 250,000
FV = 250,000

עלות מופחתת 31/12/18

N = 7
I% = 8.43
PV = - 244,465 <<< SOLVE
PMT = 20,000 = 0.08 * 250,000
FV = 250,000

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

תנועה בהשקעה באגרות החוב

תאריך	עלות מופחתת	הפרשה	ע. מופחתת נטו	קרן הון	שווי הוגן
1/1/2018	243,900	-	243,900	-	243,900
הכנסות מימון	20,565				
קרן הון					
הפסד		-3,509			
תקבול	-20,000				
12/31/2018	244,465	-3,509	240,956	4,419	245,375
הכנסות מימון	20,612				
קרן הון				-15,391	
הפסד		-8,746			
תקבול	-20,000				
12/31/2019	245,077	-12,255	232,822	-10,972	221,850

חישובי הפרשה לירידת ערך

N = 6
I% = 8.43
PV = - 144,176 <<< SOLVE
PMT = 8,000 = 0.4 * 20,000
FV = 175,000 = 0.7 * 250,000
הפרשה ל"ע:
 $12,255 = 0.085 * 144,176$

N = 7
I% = 8.43
PV = - 140,343 <<< SOLVE
PMT = 8,000 = 0.4 * 20,000
FV = 175,000 = 0.7 * 250,000
הפרשה ל"ע:
 $3,509 = 0.085 * 140,343$

השפעה על רווח והפסד/כולל אחר

רווח והפסד 11,866
רווח כולל אחר -15,391
 $20,612 - 8,746 =$

תשובה ד'

פתרון לשאלה 25

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 34 דיווח רווח לתקופות ביניים, IAS 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים וטעויות נדרש - תיקון רווח גולמי והצגתו כמספר השוואה.
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

בדוחות ביניים יש לייחס הוצאות בגין תשדירי פרסום באופן פרופורציונלי לזמן הפרסום:

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

ייחוס הוצאות פרסום

$180000 \times (168 + 112) / 400 =$	126,000	הוצאות פרסום רבעון 1
$180000 \times (90 + 30) / 400 =$	54,000	הוצאות פרסום רבעון 2

תשובה ד'

פתרון לשאלה 26

הבנת השאלה:

נושאים - IAS10 אירועים לאחר תאריך המאזן

נדרש - שאלה תיאורטית.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

דיבידנדים

12. אם ישות מכריזה על דיבידנדים למחזיקי מכשירים הוניים (כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים מינסיים: הצגה) לאחר תקופת הדיווח, הישות לא תכיר בדיבידנדים אלה כהתחייבות בסוף תקופת הדיווח.
13. אם דיבידנדים מוכרזים לאחר תקופת הדיווח, אולם לפני שהדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, הדיבידנדים לא יוכרו כהתחייבות בסוף תקופת הדיווח, כיוון שלא קיימת מחויבות באותה עת. גילוי לדיבידנדים כאמור ניתן בביאורים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.
- (ח) שינויים בשיעורי המס, או בחוקי המס, שחוקקו (enacted), או שנמסרה עליהם הודעה, לאחר תקופת הדיווח, שיש להם השפעה משמעותית על נכסים והתחייבויות בגין מסים שוטפים ונדחים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על הכנסה);
9. להלן דוגמאות לאירועים מחייבי תיאום לאחר תקופת הדיווח שבגנים נדרשת הישות לבצע תיאום לסכומים שהוכרו בדוחותיה הכספיים, או להכיר בפריטים שלא הוכרו קודם לכן:
- (א) הסדר לאחר תקופת הדיווח של הליך המתנהל בבית משפט, המאשר כי בסוף תקופת הדיווח לישות היתה מחויבות בהווה. הישות מתאימה הפרשה כלשהי שהוכרה קודם לכן הקשורה להליך זה המתנהל בבית משפט בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים או מכירה בהפרשה חדשה. הישות לא תסתפק במתן גילוי בלבד להתחייבות התלויה, מאחר שההסדר מספק ראייה נוספת, אשר יש להביאה בחשבון בהתאם לסעיף 16 של תקן חשבונאות בינלאומי 37.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

היגד I - שגוי, סעיף 9 א' לתקן מציג הסדר באשר הוא של הליך המתנהל בבית משפט ושיש את הצורך לבצע עדכון/התאמה לסכום שהוכר אם בכלל בתאריך המאזן, ושיש להביא זאת בחשבון בהתאם לסעיף 16 לתקן IAS37 בדבר התחייבויות תלויות.

היגד II - שגוי, סעיף 22 ח' לתקן מביא דוגמאות על אירועים שאינם מחייבים התאמה ובו הוא מציין גם ששינויים בשיעורי מס ובחוקי המס שחוקקו או שנמסרה לגביהם הודעה לאחר תקופת הדיווח.

היגד III - שגוי, סעיפים 12 ו-13 לתקן מציגים שדיבידנדים המוכרזים לאחר תקופת הדיווח ולפני פרסום הדוחות, לא יוכרו כהתחייבות בסוף תקופת הדיווח.

תשובה א'

פתרון לשאלה 27

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 36 ירידת ערך נכסים, IFRS 5 נכסים מוחזקים למכירה
נדרש - חישוב יתרת ההפרשה לירידת ערך בגין מבנה ליום 30/9/18
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממרקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

תחולה	מקורות מידע פנימיים
2. תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, למעט:	(ה) קיימות ראיות ניתנות להשגה להתיישנות או לנזק פיזי של נכס.
(א) מלאי (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי);	(ו) שינויים משמעותיים בעלי השפעה שלילית על הישות חלו במהלך התקופה או חזויים לחול בעתיד הקרוב, בהיקף או באופן שבו נעשה שימוש בנכס או חזוי שייעשה בו שימוש.
(ב) נכסים בגין חוזה ונכסים הנובעים מעלויות להשגת חוזה או לקיומו שהוכרו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות;	(ז) שינויים אלה כוללים השבתת שימוש בנכס, תוכניות להפסקת פעילות או לשינוי מבני בפעילות, שאליה שייך הנכס, תוכניות למימוש הנכס לפני המועד שנחזה קודם לכן והערכה מחדש של אורך החיים השימושיים של הנכס כמוגדר ולא כבלתי מוגדר. ²
(ג) נכסי מסים נדחים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 12 מיסים על הכנסה);	(ח) קיימות ראיות ניתנות להשגה ממערכת הדיווח הפנימי, המצביעות על כך שהביצועים הכלכליים של הנכס הם גרועים מאלה שנחזו או יהיו גרועים מהם.
(ד) נכסים הנובעים מהטבות עובד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד);	
(ה) נכסים פיננסיים שהם בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים;	
(ו) נדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה);	
(ז) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית, בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות אשר נמדדים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה;	
(ח) עלויות רכישה נדחות ונכסים בלתי מוחשיים, הנובעים מזכויות חוזיות של מבטח בהתאם לחוזה ביטוח, שהם בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח; וכן	
(ט) נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) אשר מסווגים כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהומסקו.	

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

חישוב סכום ירידת הערך

מלאי	14,700	$\text{MIN}(2100 \times 7 = 14,700, 15,000) =$
מבנה	245,000	$300,000 \times 12.25 / 15 =$
מכונת ייצור	80,000	
הפרשה לפירוק ושיווק	-23,440	
סה"כ	316,260	
סכום בר השבה	304,000	$320,000 \times 0.95 =$
ירידת ערך	12,260	

את הקצאת ירידת הערך נבצע לנכסים הרלוונטיים שהם המבנה ומכונת הייצור	
בסיס להקצאה	$245,000 + 80,000 = 325,000$
מבנה	$12,260 \times 245,000 / 325,000 = 9,242$
מכונת ייצור	$12,260 - 9,242 = 3,018$
למכונת הייצור ישנה מגבלה נבדוק את ערכה לאחר ההקצאה: $76,982 = 80,000 - 3,018$	
כלומר יש לבטל ירידת ערך עד גובה המגבלה של 78,000, כך שסכום הביטול הינו $1,018 = 78,000 - 76,982$	
לכן סך ירידת ערך שתוקצה למבנה	$10,260 = 9,242 + 1,018$

תשובה ג'

פתרון לשאלה 28

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 16 רכוש קבוע ו-IFRIC 1 שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום ובהתחייבויות דומות.
נדרש - חישוב הוצאות מצטברות לשנים 2017 ו-2018
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

5. אם הנכס המתייחס נמדד לפי מודל העלות:
- (א) בכפוף לסעיף (ב) להלן, שינויים בהתחייבות יתווספו לעלות של הנכס המתייחס, או יופחתו ממנה, בתקופה השוטפת.
- (ב) הסכום שהופחת מהעלות של הנכס לא יעלה על הערך בספרים שלו. אם קיטון בהתחייבות עולה על הערך בספרים של הנכס, יש להכיר בעודף מיידית ברווח או הפסד.
- (ג) אם כתוצאה מהתיאום נגרמת תוספת לעלות של נכס, על הישות לשקול האם עובדה זו מהווה סימן לכך שהערך החדש בספרים של הנכס עשוי שלא להיות בר השבה במלואו. אם עובדה זו מהווה סימן כאמור, על הישות לאמוד את הסכום בר השבה של הנכס כדי לבחון האם קיימת בנכס ירידת ערך, ועליה לטפל בהפסד כלשהו מירידת ערך, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36.
8. ההתרה התקופתית של ההיוון תוכר ברווח או הפסד כעלות מימון כאשר היא מתרחשת. היוון לפי תקן חשבונאות בינלאומי 23, אינו מותר.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טיפול בהתחייבות לפירוק ופינוי

$82,000/(1.05)^{20} =$	30,905	1/1/2017
$82,000/(1.05)^{19} - 30,905 =$	1,545	הוצאות מימון 2017
$86,200/(1.058)^{18} - 86,200/(1.058)^{19} =$	1,713	הוצאות מימון 2018
	<u>3,258</u>	סה"כ הוצאות מימון מצטברות

חישוב הוצאות פחת כולל עדכוני ההתחייבות לנכס.

$800,000 - 200,000 - 100,000 + 30,905 =$	530,905	בסיס להפחתה 1/1/17
$530,905/20 =$	26,545	הוצאות פחת 2017
$86,200/1.058^{19} - 82,000/1.05^{19} =$	-2,919	31/12/17 נבצע עדכון לנכס
$530,905 - 26,545 - 2,919 =$	501,441	בסיס להפחתה 1/1/18
$501,441/19 =$	26,392	הוצאות פחת 2018
$26,545 + 26,392 =$	52,937	סה"כ הוצאות פחת מצטברות
$52,937 + 3,258 =$	<u>56,195</u>	סך הכל הוצאות מצטברות

תשובה א'

פתרון לשאלה 29

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 16 רכוש קבוע ו-IFRIC 1 שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום ובהתחייבויות דומות.
נדרש - יתרת קרן הון ב-31.12.18.
קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

6.	אם הנכס המתייחס נמדד לפי מודל הערכה מחדש:
(א)	שינויים בהתחייבות משנים את הקרן או הגירעון מההערכה מחדש (revaluation surplus or deficit) שהוכר בעבר בגין נכס זה, כך ש:
(i)	קיטון בהתחייבות יוכר (בכפוף לאמור בסעיף (ב) לחלק) ברווח כולל אחר ויגדיל את קרן הערכה מחדש בתוך ההון, פרט לכך שקיטון בהתחייבות יוכר ברווח או הפסד עד למידה שבה הוא מבטל גירעון מההערכה מחדש בגין הנכס שהוכר בעבר ברווח או בהפסד.
(ii)	גידול בהתחייבות יוכר ברווח או הפסד, פרט לכך שגידול בהתחייבות יוכר ברווח כולל אחר ויקטין את קרן הערכה מחדש בתוך ההון עד למידה שבה קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בהתייחס לנכס זה.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

800,000+30,905 =	830,905	1/1/2017
530,905/20 =	26,545	הוצאות פחת 2017
	804,360	12/31/2017
	810,000	שווי הוגן
839,531 - 804,360 =	5,640	קרן הערכה מחדש
	-2,919	עדכון להתחייבות
חושב בשאלה 28, נזקף כנגד קרן הערכה מחדש	8,559	יתרת קרן הערכה מחדש 31/12/17
5,640+2,919 =		

	810,000	1/1/2018
(810,000-200,000-100,000)/19 =	26,842	הוצאות פחת 2017
810,000-26,842 =	783,158	12/31/2017
	785,000	שווי הוגן
785,000-783,158 =	1,842	קרן הערכה מחדש
88,500/(1.053)^18 - 86,200/(1.058)^18 =	3,689	עדכון להתחייבות
ייזקף כנגד קרן הערכה מחדש		י

תנועה בקרן הערכה מחדש		
	8,559	1/1/2018
8,559/19 =	-450	הפחתה לעודפים
חושב לעיל	1,842	שערור
חושב לעיל	-3,689	עדכון התחייבות לשיקום
	6,262	12/31/2018

תשובה ה'

פתרון לשאלה 30

הבנת השאלה:

נושאים - IAS 8, IAS 16

נדרש - שאלה תיאורית.

קריאת השאלה - תוך כדי הקריאה ממקרים את כל המספרים, התאריכים ומילות המפתח (עוזר להתרכז).

ידע תיאורטי מוקדם שנדרש לפתרון השאלה:

להלן סעיפים רלוונטיים מתקן חשבונאות בינלאומי 8

16. המקרים, המפורטים להלן, אינם מהווים שינויים במדיניות חשבונאית:

(א) ישום מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר שונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן

(ב) ישום מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר לא התרחשו בעבר, או שהיו לא מהותיים.

17. ישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* הוא שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או תקן חשבונאות בינלאומי 38, ולא בהתאם להוראות תקן זה.

14. ישות תשנה מדיניות חשבונאית, רק אם השינוי:

(א) נדרש בתקן דיווח כספי בינלאומי; או

(ב) מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים אחרים על המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות.

פיתרון בדרך הקצרה ביותר:

טענה I - נכונה, ישנה הקלה מעשית בתקן למעבר ממודל עלות למודל השווי ההוגן ברכוש קבוע אשר מטופל מכאן ואילך.

טענה II - לא נכונה, מעבר ממודל הערכה מחדש למודל עלות מחייב עימו תיקון רטרואקטיבי של מספרי השוואה.

טענה III - נכונה, בסעיף 14ב' לתקן IAS 8, נאמר כי ישות תשנה את המדיניות החשבונאית רק אם השינוי מתבטא בדוחות הכספיים ומציג מידע מהימן ורלוונטי יותר לגבי ההשפעות של העסקאות.

טענה IV - נכונה, בסעיף 16א' לתקן חשבונאות בינלאומי 8, נאמר כי מקרה של יישום מדיניות חשבונאית לעסקאות אשר שונות במהותם מאלה שהתרחשו בעבר לא מהווה שינוי במדיניות חשבונאית.

טענה V - נכונה, לצורך הוכחת נכונות טענה זו, ניתן להיעזר בשינוי אומדן ערך גרט, כך שהשפעתו לא חלה מיידית על דוח רווח והפסד אלא בסוף תקופת הדיווח.

אין תשובה נכונה, אלא אם כן טענה II נכונה ואז כל הטענות נכונות, לא נמצא מידע באף תקן בדבר טענה II

תשובה ד'.