

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

בעיות מתקדמות בחשבונאות א'

מרצה: רו"ח אבי דנוס

מתרגלות: רו"ח שירי ורטמן, גב' חני לחמי

סמסטר ב' תשע"ב
מועד א'

מועד הבחינה:	יום חמישי 19.7.12, שעה 09:00
משך הבחינה:	ארבע שעות
מס' עמודים:	12 עמודים
חומר עזר:	אסור השימוש בחומר עזר מותר השימוש במחשבון.

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

ב ה ע ל ח ה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

- נא להימנע מכתובה בעט ירוק או בעפרון
- נא לא לכתוב בתחום השוליים

בתום הבחינה על התלמיד להקפיד ולמסור למשגיחה באופן אישי את גיליון ומחברות הבחינה, ולהמתין עד אשר תסמן המשגיחה את המסירה

N-92

שאלה מס' 1 (32 נקודות):

חברת "מיקי מאוס בע"מ" (להלן: "החברה") עוסקת בייבוא ושיווק של מחבתות וכלי מטבח.

החברה מחזיקה 80% ממניותיה של חברת "דונלד דק בע"מ" (להלן: "דונלד"), חברה העוסקת בייצור סירים. דונלד הוקמה ע"י החברה בשנת 2009.

להלן סעיפים מתוך דוחות רווח והפסד המאוחדים של החברה לתקופות של שלושה חודשים שהסתיימו ביום 31.3.2012 ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30.6.2012:

שלושה חודשים שהסתיימו ביום 30.6.2012	שלושה חודשים שהסתיימו ביום 31.3.2012	
500,000	300,000	מכירות
(300,000)	(150,000)	עלות המכירות
200,000	150,000	רווח גולמי
(45,000)	(35,000)	הוצאות מכירה ושיווק
(25,000)	(25,000)	הוצאות הנהלה וכלליות
12,000	8,000	הכנסות אחרות
142,000	98,000	רווח תפעולי
2,000	1,000	הכנסות מימון
(12,000)	(3,000)	הוצאות מימון
(10,000)	(2,000)	הוצאות מימון, נטו
132,000	96,000	רווח לפני מסים על ההכנסה

להלן סעיפי ההון במאזן המאוחד של החברה ליום 31.12.2011:

10,000	הון מניות (1 ש"ח ע.נ.)
16,000	פרמיה על מניות
25,000	קרן הון בגין שערך רכוש קבוע
40,000	יתרת עודפים
32,000	זכויות המיעוט

הנתונים הבאים מתייחסים לפעילות עצמית של החברה:

1. המלאי נכלל בדוחותיה הכספיים של החברה לפי עלות. החברה מנהלת מלאי לפי שיטת "נכנס ראשון - יוצא ראשון" (FIFO). להלן נתונים על הרכב המלאי:

עלות ליחידה	יחידות	
12	5,000	יתרה ליום 31.12.2011 (מקורה ברכישה אחת שבוצעה ביום 31.12.2011)
9	2,000	קניות ביום 4.1.2012
	(3,000)	מכירות ביום 12.2.2012
13	4,000	קניות ביום 4.4.2012
	(3,000)	מכירות ביום 31.5.2012

- שווי מימוש נטו לכל יחידת מלאי לימים 31.12.2011, 31.3.2012 ו- 30.6.2012 הינו 11.5 ש"ח, 8 ש"ח ו-13 ש"ח, בהתאמה.
- ביום 15.6.2012 החליטה החברה לשנות את שיטת ניהול המלאי משיטת FIFO לשיטת ממוצע משוקלל, אך טרם נתנה לכך ביטוי בדוחותיה הכספיים. להערכת החברה, שינוי זה מקיים את הוראות תקן בינלאומי 8 (IAS 8), "מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות".
2. ביום 30.6.2010 רכשה החברה כלי רכב, המשמש את מנכ"ל החברה, תמורת 130,000 ש"ח. החברה הפחיתה את כלי הרכב בשיטת סכום ספרות השנים הפוחת על פני 5 שנים, עם ערך שייר של 30,000 ש"ח. ביום 10.6.2012 נערכה בדיקה שגרתית לכלי הרכב, ובה נקבע כי השיטה הנאותה יותר להפחתת כלי הרכב הינה שיטת הקו הישר. כמו כן, נקבע בבדיקה כי אורך החיים השימושיים של כלי הרכב הינו 6 שנים ממועד רכישתו, וכי ערך השייר שלו הינו 0. החברה טרם נתנה ביטוי בדוחותיה הכספיים לשינויי האומדנים דלעיל.
3. ליום 31.12.2011 קיימים לחברה הפסדים מועברים לצרכי מס בסך של 120,000 ש"ח, אשר בגינם לא הכירה החברה בנכס מסים נדחים.
4. ליום 31.3.2012 מעריכה החברה כי הרווח החשבונאי השנתי לפני מס לשנת 2012 מפעילות עצמית של החברה יסתכם לסך של 260,000 ש"ח. ליום 30.6.2012 מעריכה החברה כי הרווח החשבונאי השנתי לפני מס לשנת 2012 מפעילות עצמית של החברה יסתכם לסך של 350,000 ש"ח.
5. ביום 1.2.2012 הנפיקה החברה למשקיעים 3,000 כתבי אופציה תמורת 5.5 ש"ח לכל כתב אופציה. כל כתב אופציה ניתן למימוש עד ליום 15.6.2012 למניה רגילה אחת בת 1 ש"ח ע.נ. של החברה, תמורת תוספת מימוש לא צמודה בסך 25 ש"ח. העלויות בגין הנפקת כתבי האופציה הסתכמו לסכום של 1,500 ש"ח.
6. ביום 15.3.2012 מומשו 300 כתבי אופציה.
7. ביום 30.4.2012 חילקה החברה מניות הטבה מתוך הפרמיה על מניות, לכל בעלי המניות, כך שבגין כל חמש מניות בנות 1 ש"ח ע.נ. הונפקה מניה אחת נוספת בת 1 ש"ח ע.נ..
8. ביום 20.5.2012 מומשו 1,000 כתבי אופציה.

הנתונים הבאים מתייחסים לפעילות דונלד:

1. להלן נתונים מתוך דוחותיה של דונלד:

שלושה חודשים שהסתיימו ביום 30.6.2012	שלושה חודשים שהסתיימו ביום 31.3.2012	
45,000	30,000	רווח לפני מסים על ההכנסה
(11,000)	(8,000)	הוצאות מסים על ההכנסה

2. ביום 15.7.2012 התבצע טיפול אחזקה גדול במכונת ייצור הסירים של דונלד, בעלות של 20,000 ש"ח. כבר בסוף הרבעון הראשון צפתה דונלד כי יהיה צורך לבצע טיפול כזה, ובמהלך הרבעון השני אישר דירקטוריון דונלד את ההוצאה. טרם ניתן ביטוי להוצאה זו.

3. ביום 1.3.2012 רכשה דונלד 1,000 מניות של חברת גופי בע"מ (להלן: "גופי"), שהינה חברה ציבורית הנסחרת בבורסה בתל אביב. דונלד סיווגה את המניות בספריה בהתאם להוראות IAS 39 כנכס פיננסי זמין למכירה (Available for Sale). ביום 20.5.2012 מכרה דונלד 200 מהמניות הנ"ל לצד ג'. להלן נתונים אודות השווי ההוגן של מניית גופי בתאריכים שונים:

1.3.2012	20 ש"ח
31.3.2012	23 ש"ח
20.5.2012	25 ש"ח
30.6.2012	29 ש"ח

מלבד מניות גופי, לא החזיקו החברות בנכסים פיננסיים נוספים שסווגו כזמינים למכירה במהלך התקופות המתוארות בשאלה.

4. דונלד מיישמת את מודל ההערכה מחדש בהקשר לחלק מפריטי הרכוש הקבוע שברשותה. בכל אחד משני הרבעונים הראשונים של 2012 רשמה דונלד שערך לרכוש הקבוע בסך של 15,000 ש"ח (לפני השפעת המס). במהלך הרבעון השני נמכר רכוש קבוע אשר קרן ההערכה מחדש בגינו למועד המכירה במאזן של דונלד הינה בסך של 6,250 ש"ח (לפני השפעת המס). החברה מעבירה את קרן ההערכה מחדש של רכוש קבוע לעודפים רק במועד גריעת הרכוש הקבוע.

5. ביום 18.5.2012 הכריזה דונלד על דיבידנד לחלוקה בסך 40,000 ש"ח, אשר מתוכם סך של 20,000 ש"ח שולמו ביום 29.6.2012 והיתרה תשולם ביום 30.7.2012.

נתונים נוספים:

1. כל אחת מהחברות נישומה על בסיס פעילותה העצמית.
2. שיעור מס חברות ומס רווחי הון החל על החברות הינו 20%. ביום 10.7.2012 אושרה בקריאה שלישית בכנסת העלאת שיעור מס חברות בלבד ל-25%. דיבידנד בין חברות פטור ממס. לחברת דונלד מעמד מס מיוחד ורווח ממכירת מניותיה פטור ממס.
3. יש להניח כי בכל התקופות אין הבדלים בין הרווח החשבונאי לפני מס של כל החברות המוזכרות בשאלה לבין הכנסתן החייבת, אלא אם נתון אחרת.
4. החברות מפרסמות את דוחותיהן הרבעוניים חודשיים לאחר תאריך המאזן.
5. החברה מציגה את הדוח על הרווח הכולל בדוח אחד, הכולל הן את פריטי דוח רווח והפסד והן את פריטי הרווח הכולל האחר. כמו כן, החברה מגלה את סכום התיאומים בגין סיווג מחדש במסגרת הביאורים בלבד. בדוח על הרווח הכולל מציגה החברה בנפרד את השפעת המס בגין כל רכיב של רווח כולל אחר.

נדרש:

1. להציג את הדוחות המאוחדים על הרווח הכולל של החברה לתקופות של שלושה חודשים שהסתיימו ביום 31.3.2012 ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30.6.2012, כפי שייכללו במסגרת מספרי השוואה בדוחות הכספיים הרבעוניים של שנת 2013.
2. להציג את הדוח המאוחד על השינויים בהון של החברה לתקופה של שישה חודשים שהסתיימו ביום 30.6.2012.

שאלה מס' 2 (32 נקודות):

- חברה אלון בע"מ (להלן - "החברה") נוסדה ביום 1.1.2009 ומטבע הפעילות שלה עד ליום 1.1.2011 הינו השקל החדש (להלן - ש"ח). ביום 1.1.2011 חל שינוי באופי פעילותה של החברה, ובעקבות כך קבעה החברה כי החל ממועד זה מטבע פעילותה הינו דולר ארה"ב (להלן - דולר).

להלן הפירוט של השקעות החברה:

השקעה בחברת ברוש בע"מ:

- ביום 1.1.2010 (להלן - מועד הרכישה) רכשה החברה 8,000 ממניותיה של חברת ברוש בע"מ (להלן - "חברת ברוש") תמורת 56,000 דולר.
- מטבע הפעילות של חברת ברוש הינו הדולר.
- העודפים של חברת ברוש למועד הרכישה מסתכמים בסך 40,000 דולר.
- שווי ההון של נכסי והתחייבויות חברת ברוש למועד הרכישה זהה לערכם הפנקסני, פרט למצוין להלן:

ערך פנקסני	שווי הוגן	הערות
דולר	דולר	
3,000	5,000	המלאי נמכר באופן אחיד על פני המחצית הראשונה של שנת 2010.
-	1,000	יתרת אורך חייו השימושיים של הזיכיון למועד הרכישה הינה 10 שנים.

- ביום 1.1.2010 קיבלה החברה הלוואה בסכום של 40,000 דולר מבנק בארה"ב לצורך מימון רכישת חלק מההשקעה בחברת ברוש. ההלוואה תיפרע ביום 31.12.2013. החברה ייעדה הלוואה זו כמגדרת את השקעתה בחברת ברוש.
- ביום 1.7.2010 הכריזה חברת ברוש על דיבידנד בסך 5,000 דולר. הדיבידנד חולק ביום 15.8.2010.
- ביום 31.12.2010 הנפיקה חברת ברוש 5,000 מניות נוספות בנות 1 דולר ע.נ. כ"א, תמורת 60,000 דולר. לחברת ברוש התהוו בגין הנפקת המניות עלויות הנפקה בסך 2,000 דולר. החברה רכשה בהנפקה זו 1,750 מניות.
- הרווח הנקי של חברת ברוש הינו זהה בשנת 2010 ובשנת 2011.

9. להלן הרכב ההון של חברת ברוש ליום 31.12.2011:

דולר	
15,000	הון מניות (בנות 1 דולר ע.נ. כל אחת)
63,000	פרמיה על מניות
55,000	עודפים
133,000	סך הון

השקעה בחברת דקל בע"מ:

1. ביום 1.7.2010 (להלן - מועד הרכישה השני) רכשה החברה 60% ממניותיה של חברת דקל בע"מ (להלן - "חברת דקל"), אשר מטבע הפעילות שלה הינו ש"ח, תמורת 50,672 ש"ח. להלן הרכב ההון של חברת דקל למועד הרכישה השני:

ש"ח	
12,000	הון מניות (בנות 1 ש"ח ע.נ. כל אחת)
38,000	עודפים
50,000	סך הון

2. להלן השווי ההוגן של נכסי והתחייבויות חברת דקל למועד הרכישה השני, אשר שווים ההוגן שונה מערכם הפנקסני למועד זה:

הערות	שווי הוגן	ערך פנקסני	
	ש"ח	ש"ח	
המלאי נמכר באופן אחיד על פני שנת 2011.	1,500	900	מלאי
רכוש קבוע הרכוש הקבוע נרכש ביום 31.12.2008 ואורך חייו השימושיים נאמד ב-5 שנים ממועד רכישתו על ידי חברת דקל.	3,000	2,000	רכוש קבוע

3. הרווח הנקי של חברת דקל בשנת 2010 ובשנת 2011 הסתכם לסך של 12,000 ש"ח ו-15,000 ש"ח, בהתאמה.

4. ביום 31.12.2011 מכרה החברה 1,800 ממניות חברת דקל שברשותה תמורת 2 דולר לכל מניה. מחיר המכירה משקף את השווי ההוגן של כל מניה של חברת דקל למועד זה.

נתונים נוספים:

1. החברות נוהגות להפחית רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים בשיטת הקו הישר.
2. כל הסעיפים התוצאתיים, של כל החברות המוזכרות בשאלה, מתפלגים באופן שווה על פני השנה, אלא אם כן נאמר אחרת.
3. שיעור המס החל על החברות הינו 30%. הפרשי שער בגין הלוואת במט"ח אינם מוכרים לצרכי מס.
4. החברה בחרה לשקף את זכויות המיעוט למועד השגת השליטה, גם בגין רכישת חברת ברוש וגם בגין רכישת חברת דקל, לפי חלקו של המיעוט בשווי ההון של הנכסים המזוהים נטו במועד השגת השליטה.
5. שיעור המס על מכירת השקעות במניות הוא 0%. דיבידנד בין חברות פטור ממס.
6. יתרת קרן ההון בגין תרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ במאזן המאוחד של החברה ליום 1.1.2010 הינה 0.
7. נתונים על שער החליפין של הדולר:

תאריך	שער חליפין (ש"ח ל- 1 דולר)
1.1.2010	4
1.7.2010	4.3
15.8.2010	5.0
31.12.2010	4.8
ממוצע 1.1.2010-30.6.2010	4.6
ממוצע 1.1.2010-31.12.2010	4.5
1.1.2011	4.8
31.12.2011	5.1
ממוצע 1.1.2011-31.12.2011	5.4

נדרש:

1. הצג/י טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של החברה בחברת ברוש מיום 1.1.2010 ועד ליום 31.12.2011.
2. רשום/י את פקודות היומן שתירשמנה בדוחות המאוחדים של החברה בגין ההנפקה שביצעה חברת ברוש ביום 31.12.2010.
3. הצג/י טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של החברה בחברת דקל מיום 1.7.2010 ועד ליום 31.12.2011.
4. רשום/י את פקודות היומן הקשורות למכירת חלק מההשקעה בחברת דקל ביום 31.12.2011.
5. הצג/י את היתרה של קרן ההון בגין תרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ, שתוצג במאזן המאוחד של החברה ליום 31.12.2010.
6. הצג/י את היתרה של קרן ההון בגין תרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ, שתוצג במאזן המאוחד של החברה ליום 31.12.2011.

יש להציג את הפתרון לנדרשים במטבע הפעילות של חברת אלון, לכל מועד רלוונטי. כך למשל, באשר לנדרש מספר 1, את הטבלה להתפתחות חשבון ההשקעה בחברת ברוש מיום 1.1.2010 ועד ליום 31.12.2010 יש להציג בש"ח ואת הטבלה להתפתחות חשבון ההשקעה בחברת ברוש מיום 1.1.2011 ועד ליום 31.12.2011 יש להציג בדולר. כנ"ל לגבי יתר הנדרשים.

פרט/י את החישובים באופן מסודר.

שאלה מס' 3 (21 נקודות):

עמותת "עמית" (להלן - "העמותה") הינה מלכ"ר הפועל למען איסוף בגדים וחלוקתם לנזקקים. העמותה הוקמה ביום 1.1.2010.

1. ביום 2.1.2010 העמיד יוסי לרשות העמותה, ללא תמורה, מבנה נייד (קרוון), לתקופה של 20 שנה (הזהה ליתרת אורך החיים השימושיים של המבנה), לשימוש משרדי הנהלת העמותה. דמי השכירות המקובלים למבנה כגון זה הינם 15,000 ש"ח לחודש.
2. בחודש אפריל 2010 החליטה העמותה לייעל את פעילותה, ולשם כך פנתה לקבלת ייעוץ מאברהם - יועץ מומחה בתחום זה. העמותה העסיקה את אברהם בהיקף של 350 שעות ובתמורה של 150 ש"ח לשעה אשר שולמו במזומן. התמורה המקובלת לשעת יועץ בעל אותה השכלה וניסיון הינה 300 ש"ח לשעה.
3. ביום 1.7.2010 תרם גדי 50 מדפים זהים בשווי כולל של 40,000 ש"ח לשימוש העמותה. גדי התנה את תרומתו בכך שאם העמותה תמכור בעתיד את המדפים, התמורה תשמש לרכישת בגדים חדשים וחלוקתם. ביום 1.10.2010 מכרה העמותה 25 מדפים תמורת 21,000 ש"ח. שיעור הפחת על ריהוט הינו 10% לשנה.
4. ביום 1.5.2010 הבטיח יהונתן לתרום סכום של עד 250,000 ש"ח לעמותה לשם מימון מחקר שיעסוק בשאלה: "פריטי לבוש - כמות או איכות". יהונתן התנה את תרומתו, בכך שהעמותה תקצה סכום דומה ממקורותיה שלה. ביום 1.11.2011 החליטה העמותה להעמיד סכום של 100,000 ש"ח בלבד לשם מטרה זו. במועד זה העמיד יהונתן תרומה בסכום זהה.
5. ביום 30.11.2010 החלה העמותה במחקר מקיף, העוסק בשאלה: "פריטי לבוש - כמות או איכות". עלות המחקר הסתכמה לעמותה בסכום של 250,000 ש"ח אשר שולמו במזומן ביום 15.12.2010.
6. ביום 1.4.2010 תרם אלי סכום של 200,000 ש"ח לעמותה, תוך התניה כי העמותה תרכוש בסכום זה ארונות אשר ישמשו לאחסון בגדים משומשים. בנוסף, באותו יום, הודיע אלי טלפנית למשרדי העמותה כי יתרום לעמותה סכום דומה (להלן - התרומה הנוספת), לפעילותה השוטפת, אם יעלה בידה לגייס סכום כאמור ממשרד הפנים. עד ליום 31.3.2011 אלי לא העביר כל סכום לעמותה בגין התרומה הנוספת.
7. ביום 1.5.2010 העביר משרד הפנים לעמותה סכום של 900,000 ש"ח לפעילותה השוטפת, בגין תקופת הפעילות מיום 1.5.2010 ועד 30.4.2011.
8. ביום 1.8.2010 תרם מתי לעמותה כלי רכב, לשימוש מנכ"ל העמותה, בשווי של 300,000 ש"ח, תוך התניה כי העמותה תשלם לו מידי שנה, ביום 1 באוגוסט, עד יום מותו, תשלום שנתי של 25,000 ש"ח, החל מיום 1.8.2011. תוחלת חייו של מתי הוערכה ביום 1.8.2010 בשנתיים ומספר חודשים. שיעור הפחת על כלי רכב הינו 12% לשנה.
9. לעמותה 5 עובדי הנהלה. סכום המשכורת החודשית לעובד מסתכמת בסך של 4,000 ש"ח לחודש. המשכורת משולמת לעובדים במזומן ביומו האחרון של החודש. רכיב הסוציאליות (חופשה ומחלה) בגין שכר עובד הינו 20% מסכום משכורתו השנתית. עד ליום 31.12.2010 העובדים טרם ניצלו ימי חופשה ו/או מחלה כלשהם.

10. רכיב מס שכר בגין שכר עובד הינו 15% מסכום משכורתו השנתית של העובד. העמותה שילמה למס הכנסה את מלוא המס בגין שנת 2010 ביום 1.6.2011.
11. שיעור הריבית השנתית להיוון, בכל התקופות, הינו 5%.
12. הדוחות הכספיים של העמותה מתפרסמים שלושה חודשים לאחר תאריך המאזן.
13. העמותה עורכת הבחנה בין נכסים נטו ללא הגבלה ששימשו לפעילויות לנכסים נטו ללא הגבלה ששימשו לרכוש קבוע.
14. מדיניותה החשבונאית של העמותה הינה להציג הכנסות ו/או הוצאות, ככל המתאפשר מכח תקן 5 המשולב של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

גדרש:

1. לרשום את כל פקודות היומן בגין פעולות העמותה לשנת 2010.
2. להציג את הדוח על הפעילויות ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו של העמותה לשנת 2010.

שאלה מספר 4 (15 נקודות):

ענה/י על השאלות הבאות, בהתאם להוראות תקן בינלאומי מספר 19 המתוקן (IAS 19 - הטבות עובד), אשר תחילתו ביום 1 בינואר 2013:

1. כיצד נמדדים ומוצגים נכסי תוכנית?
2. מהי המשמעות החשבונאית של עמידה בהגדרת נכסי תוכנית לעומת מצב בו לא עומדים בהגדרה זו?
3. ממה נוצרים רווחים והפסדים אקטואריים? הדגם/י.
4. ממה מורכבים רכיבי המדידה החוזרת ולכן הם נזקפים?
5. מהו השוני במהות בין הטבות בגין פיטורין לסוגים אחרים של הטבות עובד?
6. מהו השוני בטיפול החשבונאי בהטבות אחרות לטווח ארוך מהטבות לאחר העסקה? מה הסיבה לכך?

פתרון בחינה בבעיות מתקדמות בחשבונאות א'

**סמסטר ב' תשע"ב - מועד א'
19.7.2012**

מרצה: רו"ח אבי דנוס

מתרגלות: רו"ח שירי ורטמן, גב' חני לחמי

פתרון שאלה מס' 1

1. מלא

FIFO ללא ירידת ערב:			
עלות ליחידה ערך מלאי	יח'	יח'	עלות ליחידה ערך מלאי
60,000	12	5,000	31.12.2011
78,000	9	2,000	קניות
(36,000)		(3,000)	מכירות
42,000		4,000	קניות
94,000	13	4,000	קניות
(33,000)		(3,000)	מכירות
61,000		5,000	מכירות
נמכרו 2,000 יח' במחיר 12 ו-1,000 יח' במחיר 9			
נמכרו 2,000 יח' במחיר 12 ו-1,000 יח' במחיר 9			
30.6.2012			

ממוצע משוקלל - ללא ירידת ערב:			
ממוצע ליחידה	עלות ליחידה ערך מלאי	יח'	יח'
78,000 / (5,000+2,000) = 11.14	11.14	12	5,000
3,000 * 11.14 = 33,429	78,000	9	2,000
	(33,429)		(3,000)
	44,571		4,000
44,571 + 4,000*13 = 96,571	12.07	13	4,000
96,571 / (4,000 + 4,000) = 12.07	96,571		(3,000)
3,000 * 12.07 = 36,214	(36,214)		5,000
	60,357		30.6.2012

צרכי להירשף לנצימן	נרשם	מקצוץ שדרוש להצג את הדוחות כפי שייראו במספרי ההשוואה, יש לתקן לאחר גם את Q1 (שני שיעור מלאי חושב לשינוי שיטה חשבונאית וייתכן רטרופקטיבית)	באזורים:
(2,500)	57,500	60,000	צרכי להירשם:
10,000	32,000	42,000	הסכום של 60,000 מטבלת "ממוצע משוקלל ללא ירידת ערב", מתואם בגין ירידת ערב:
7,500	Q1 להקצין ע. מכר		שינוי מימוש נטו: 57,500
(10,000)	Q1 להקצין ע. מכר		הסכום של 44,571 מטבלת "ממוצע משוקלל ללא ירידת ערב", מתואם בגין ירידת ערב:
643	Q2 להקצין ע. מכר		שינוי מימוש נטו: 32,000
(9,357)	Q2 להקצין ע. מכר		הסכום לקוח מטבלת "ממוצע משוקלל ללא ירידת ערב", לאחר שבדרך שאין ירידת ערב:
			שינוי מימוש נטו: 60,357

נרשם - הסכומים לקוחים מטבלת "FIFO ללא ירידת ערב"	צרכי להירשם	נרשם	מבנה
5,000 * 11.5 = 57,500	57,500	6,667	Q2
4,000 * 8 = 32,000	32,000	4,510	Q2
5,000 * 13 = 65,000	65,000	4,510	Q2
65,000 > 60,357	60,357	4,510	Q2

לתיקון	צרכי להירשם	נרשם	מבנה
Q2 להקצין תה"כ (2,157)	4,510	6,667	Q2
130,000	עלות	31.3.2012 ליום	ערך בספרים של המכונה ליום 31.3.2012
(53,333)	פחת שער		
76,667	ערך בספרים		
6 - 1.75 =	4.25		יתרת אורח חיים חדשה ליום זה:
(130,000 - 30,000) * 4.25 / 15 =	6,667		פחת שער ליום סיום ספרות
76,667 / 4.25 * 0.25 =	4,510		פחת שער להירשם ליום קו ישר

דוח רווח והפסד מאוחד מתוקן:

שלושה חודשים	שלושה חודשים	שלושה חודשים
שנתית	שנתית	שנתית
2012	2012	2012
30.6.2012	31.3.2012	30.6.2012
500,000	300,000	500,000
(290,643)	(157,500)	(290,643)
209,357	142,500	209,357
(45,000)	(35,000)	(45,000)
(22,843)	(25,000)	(22,843)
12,000	8,000	12,000
153,514	90,500	153,514
2,000	1,000	2,000
(12,000)	(3,000)	(12,000)
(10,000)	(2,000)	(10,000)
143,514	88,500	143,514
(25,336)	(14,300)	(25,336)
118,178	74,200	118,178
רווח נקי	רווח נקי	רווח נקי

$$88,500 - 30,000 = 58,500$$

$$143,514 - 45,000 = 98,514$$

מכיוון של אחת מהחברות נישומה על בסיס פעילותה חוצמית, יש לחשב בנפרד את חוצאות המס שלהן:

$$רווח מאוחד לפני מס בריכוז רווח זוגל לפני מס: 98,514$$

$$20\% * (260,000 - 120,000) / 260,000 = 10.77\%$$

$$58,500 = 10.77\% * 58,500$$

$$8,000$$

$$14,300$$

רווח לפני מס מיקי
רווח לפני מס מיקי
רווח לפני מס מיקי

$$20\% * (350,000 - 120,000) / 350,000 = 13.14\%$$

$$58,500 + 98,514 = 157,014$$

$$13.14\% * 157,014 = 20,636$$

רווח לפני מס מיקי
רווח לפני מס מיקי
רווח לפני מס מיקי

$$20,636 - 6,300 = 14,336$$

$$11,000$$

$$25,336$$

רווח לפני מס מיקי
רווח לפני מס מיקי
רווח לפני מס מיקי

מטבע	רוב	אחר מט	מט	מט	מט
4,400	69,800	74,200	(600)	3,000	23,000
480	1,920	2,400	(3,000)	15,000	2,000
2,400	9,600	12,000			
מט	מט	מט	מט	מט	מט
6,800	111,378	118,178	(840)	4,200	3,200
672	2,688	3,360	(3,000)	15,000	2,000
2,400	9,600	12,000			

מט	מט	מט	מט	מט	מט
4,400	69,800	74,200	(600)	3,000	23,000
480	1,920	2,400	(3,000)	15,000	2,000
2,400	9,600	12,000			
מט	מט	מט	מט	מט	מט
6,800	111,378	118,178	(840)	4,200	3,200
672	2,688	3,360	(3,000)	15,000	2,000
2,400	9,600	12,000			

פרש 1 - דוחות מאוזנים על הרווח הפולי:

שלושה חודשים שהסתיימו ביום 30.6.2012	שלושה חודשים שהסתיימו ביום 31.3.2012	
ש"ח	ש"ח	מכירות
500,000	300,000	עלות המכירות
(290,643)	(157,500)	רווח מזומי
209,357	142,500	הוצאות מכירה ושיווק
(45,000)	(35,000)	הוצאות הנהלה וכלליות
(22,843)	(25,000)	הכנסות אחרות
12,000	8,000	רווח תפעולי
153,514	90,500	הכנסות מימון
2,000	1,000	הוצאות מימון
(12,000)	(3,000)	הוצאות מימון נטו
(10,000)	(2,000)	רווח לפני מיסים על הכנסה
143,514	88,500	הוצאות מיסים על ההכנסה
(25,336)	(14,300)	רווח נקי
118,178	74,200	רווח כולל אחר:
		פריטים שלא עברו לרו"ח:
15,000	15,000	שערון י"ף
(3,000)	(3,000)	השפעת מס
12,000	12,000	פריטים שעשויים לעבור לרו"ח:
4,200	3,000	שערון AFS
(840)	(500)	השפעת מס
3,360	2,400	
15,360	14,400	סה"כ רווח כולל אחר
133,538	88,600	סה"כ רווח כולל
111,378	69,800	רווח נקי המשויך לבעלי מניות החברה
6,800	4,400	רווח נקי המשויך לבעלי מניות המיעוט
123,666	81,320	רווח כולל המשויך לבעלי מניות החבר
9,872	7,280	רווח כולל המשויך לבעלי מניות המיעוט

סה"כ	מיעוט	סה"כ	עודפים	AFS קרן	קרן שערך ר"ק	קרן שערך ר"ק	הקבולים ע"ה	אופציות	פרמיה	הון מעית	
123,000	32,000	91,000	40,000	0	25,000	0	0	16,000	10,000		1.1.2012, י.פ.
222,138	17,152	204,986	181,178	4,608	19,200						דוח נחל
15,000		15,000					15,000			300	מימוש אופציות
7,500		7,500					(1,500)	8,700	(2,060)	2,060	מימוש אופציות
0		0									חלוקת הטבה
(8,000)	(8,000)	0					(5,000)	28,800	1,200		הכרות דיבידנד בבת
25,000		25,000									מימוש אופציות 20.5.2012
0		0	4,000		(4,000)						מניות ר"ק
0		0					(8,500)	8,500			מניות אופציות
384,638	41,152	343,486	225,178	4,608	40,200	0	89,940	13,560			י.ס. 30.6.2012

פחותות עתון:

3,000 * 5.5 - 1,500 =	15,000	15,000	ז. תקבולים ע"ה אופציות	ה. מזון	1.2.2012	הפסקת אופציות
15,000 * 300 / 3,000 =	15,000	1,500	ז. תקבולים ע"ה אופציות	ה. תקבולים ע"ה אופציות	15.3.2012	מימוש אופציות
300 * 25 =	300	7,500	ז. הון מעיות	ה. מזון		
PN	8,700	ז. פרמיה				
(10,000 + 300) / 5 =	2,060	2,060	ז. הון מעיות	ה. פרמיה		חלוקת מעיות הטבה
	20%					שיעור חטבה
15,000 * 1,000 / 3,000 =	5,000	5,000	ז. תקבולים ע"ה אופציות	ה. תקבולים ע"ה אופציות	20.5.2012	מימוש אופציות
1,000 * 25 =	25,000	25,000	ז. הון מעיות	ה. מזון		
1,000 * (1+20%) =	1,200	1,200	ז. הון מעיות			
PN	28,800	ז. פרמיה				
6,250 * (1-80%) * (1-1) =	4,000	4,000	ז. פרמיה	ה. קרן שערך ר"ק		מניות ר"ק בבת
	4,000	ז. עודפים				

30% מס

פירוט שאלה מס' 2

מבנה גביש

תוצרת

P.N	10,000	1.1.2010 י"פ
נתון	5,000	הפקה 30.12.2010
נתון	15,000	הון מניות 31.12.2011

פרט

P.N	10,000	1.1.2010 י"פ
60,000-5,000-2,000	53,000	הפקה 30.12.2010
נתון	63,000	פרט 31.12.2011

שעיכונים

נתון	40,000	1.1.2010 י"פ
נתון	(5,000)	ד"ר 1.7.2010
הכוח זהה בשתי השנים	10,000	הון 2010
נתון	10,000	הון 2011
נתון	55,000	י"פ 31.12.2011

מחזור ש"ש	מחזור ש"ש
4.1.1.2010	31.12.2011
4.3.1.7.2010	133,000
4.8.31.12.2010	0
4.6.1.1.2010-30.6.2010	0
4.5.1.1.2010-31.12.2010	800
4.8.1.1.2011	(2,40)
5.1.30.12.2011	(47,931)
5.1.31.12.2011	6,320
5.4.1.1.2011-31.12.2011	81,948

65%	2011	65%	80%	80%	80%
31.12.2011	10,000	31.12.2010	123,000	30.12.10	הפקה 56,000
133,000	0	0	0	65,000	ד"ר 1.7.10
0	0	0	0	(5,000)	ש"ש 2010
0	(100)	900	0	(2,000)	10,000
800	30	(270)	900	(100)	600
(2,40)	(3,476)	(44,456)	(270)	30	1,000
(47,931)	6,320	(31,330)	(13,126)	(1,706)	(12,420)
6,320	6,455	85,485	6,320	6,824	56,000
81,948	26,671	58,824	(4,000)		

באג

10,000+10,000+40,000	60,000	מ"כ' הון 1.1.2010
0.35*58,000+15%*(65,000+900-270)+6,320*15%/80%	58,000	הפקה מוקד בהפקה
מעגל עורסים לע"ל	31,338	מח 2011
מעגל עורסים לע"ל	10,000	

ביום 1.1.2011 השתנה מטבע הפעילות של חברת האם. כתוצאה מכך, מטבע הפעילות של שתי החברות שונה וזמן יש לפתח קרן חן בגין הפרשי שער המל ממאריך זה.

תאריך	60%	60%	60%
31.12.2011	שנת 2011	שנת 2010	31.12.2010
71,000	15,000	55,000	6,000
0	(600)	600	0
0	180	(180)	0
571	(285)	857	(143)
(171)	86	(257)	43
(28,560)	(5,752)	(22,808)	(2,360)
20,000		20,000	
62,840	8,628	54,212	3,540
			50,672

ביאורים:
רוח לחצון = 5,008
12,000/2 =
הסתברות ר"ק = 143
1000*0.5/3.5 =

ש"ס	שנת 2011	שנת 2010	שנת 2011
30-31.12.2	ק"ר	ק"ר	ק"ר
5.1	5.4	4.8	1.1.2011
13,922	2,778	11,867	125
0	(14)	(111)	33
0	4	(39)	179
112	(14)	(53)	(54)
(34)	4	16	(4,752)
(5,600)	217	(1,065)	4,167
3,922	(245)	0	11,284
12,322	(570)	1,588	

תחומים	תחומים	תחומים	תחומים
מ. חשקיה במחברת כלולה	3,600	נכון	7,200-1,800
ז. נכסים נטו	10,800	מחברת	3,800/1,800
ז. ראוה	2,078	P.N	
מ. תפסד	570	ממשי על קרן הון-איבוד שליטה	570
	570	מקור חרמם	570

נדרש 4:
נדרש 5-6:
נדרש 3:
נדרש 2:
נדרש 1:
נדרש 0:
נדרש -1:
נדרש -2:
נדרש -3:
נדרש -4:
נדרש -5:
נדרש -6:
נדרש -7:
נדרש -8:
נדרש -9:
נדרש -10:
נדרש -11:
נדרש -12:
נדרש -13:
נדרש -14:
נדרש -15:
נדרש -16:
נדרש -17:
נדרש -18:
נדרש -19:
נדרש -20:
נדרש -21:
נדרש -22:
נדרש -23:
נדרש -24:
נדרש -25:
נדרש -26:
נדרש -27:
נדרש -28:
נדרש -29:
נדרש -30:
נדרש -31:
נדרש -32:
נדרש -33:
נדרש -34:
נדרש -35:
נדרש -36:
נדרש -37:
נדרש -38:
נדרש -39:
נדרש -40:
נדרש -41:
נדרש -42:
נדרש -43:
נדרש -44:
נדרש -45:
נדרש -46:
נדרש -47:
נדרש -48:
נדרש -49:
נדרש -50:
נדרש -51:
נדרש -52:
נדרש -53:
נדרש -54:
נדרש -55:
נדרש -56:
נדרש -57:
נדרש -58:
נדרש -59:
נדרש -60:
נדרש -61:
נדרש -62:
נדרש -63:
נדרש -64:
נדרש -65:
נדרש -66:
נדרש -67:
נדרש -68:
נדרש -69:
נדרש -70:
נדרש -71:
נדרש -72:
נדרש -73:
נדרש -74:
נדרש -75:
נדרש -76:
נדרש -77:
נדרש -78:
נדרש -79:
נדרש -80:
נדרש -81:
נדרש -82:
נדרש -83:
נדרש -84:
נדרש -85:
נדרש -86:
נדרש -87:
נדרש -88:
נדרש -89:
נדרש -90:
נדרש -91:
נדרש -92:
נדרש -93:
נדרש -94:
נדרש -95:
נדרש -96:
נדרש -97:
נדרש -98:
נדרש -99:
נדרש -100:

פתרון שאלה מספר 3			
1	נתון 1 חובה מבנה	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	2,272,880
2	חובה עלות פעילות-הוצ' המגלה נכליות	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	2,272,880
3	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
4	נתון 2 חובה הוצאות ייעוץ	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
5	חובה ר.ק- מדפים	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
6	חובה עלות פעילות-הוצ' פחת	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
7	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
8	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
9	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
10	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
11	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644
12	חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימוש לר.ק.	113,644

13	6 נמ"ן חובה מזומן - מיועד לר.ק.	200,000 זכות נכסים נטו שהובילו באופן זמני	200,000 זכות נכסים נטו שהובילו באופן זמני	200,000 זכות נכסים נטו שהובילו באופן זמני
14	אין לרשום פ.י.נמ"ן בגין התחייבותו הנוספת של אלי', כיוון שאינו תעביר את הנספח עד להאריך פרסום הדוחות.			
15	7 נמ"ן חובה מזומן	900,000 זכות הכנסות מראש זכות מחזור פעילות-תעבורות חדר צדדיות	300,000 600,000	300,000 זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימשו לר.ק.
16	8 נמ"ן חובה רכוש קבוע - כלי רכב		300,000 זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימשו לר.ק.	300,000 זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימשו לר.ק.
17			46,485 זכות התחייבות בגין אונוה	46,485 זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימשו לפעילויות
			15,000 זכות פחת נגזר	15,000 חובה הוצ' פחת
18			15,000 זכות נכסים נטו ללא הגבלה - ששימשו לר.ק.	15,000 חובה נכסים נטו ללא הגבלה - ששימשו לר.ק.
19	9 + 10 נמ"ן חובה הוצ' שכר- הנהלה וכלליות	240,000 זכות מזומן	955 זכות התחייבות בגין אונוה	955 חובה הוצ' מימון
20		240,000 48,000 36,000	240,000 84,000 זכות התחייבות או ניצול ימי חופשה ומחלה זכות מה. לשלום	240,000 84,000 חובה הוצ' שכר

$$n=2 \text{ משלומים בלבד}$$

$$i=5\%$$

$$PV = \frac{25,000}{46,485}$$

$$300,000 \cdot 0.12^{5/12}$$

$$31.12.2010 \quad 46,485 \cdot (1.05)^{5/12} = 47,440 - 46,485 = 955$$

**עמותת עמית
דוח על הפעילויות לשנת 2010**

<u>ש"ח</u>	
52,500	מחזור הפעילות:
600,000	הכנסות מתרומות
100,000	העברות חד צדדיות-מש"ד הביים
<u>752,500</u>	סכומים ששולחו מנכסים נטו שקיימות לגביהם הגבלה זמנית - לפעילויות
250,000	עלות הפעילויות:
<u>105,000</u>	מחקר
<u>355,000</u>	ייעוץ
397,500	הכנסות נטו מפעילויות
130,144	הוצאות הנהלה ופעילות:
<u>324,000</u>	פחת
<u>(56,644)</u>	שכר עבודה
<u>955</u>	הכנסות נטו לפני מימון
<u>(57,599)</u>	הוצאות מימון
	גרעון נטו לשנה

עמותת עמית

דוח על השינויים בנכסים נטו לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2010

שקיימות לגביהם הגבלה	שלא קיימות לגביהם הגבלה	יתרה ליום 1.1.2010	שינויים במהלך השנה:
לשימוש ששימשו לפעילויות	לרכוש קבוע		גרעון נטו לשנה
סדר"כ			דוח ממלכתי רכוש קבוע שתמורתו הוגבלה
באופן זמני			סכומים שהועברו מפעילויות לרכוש קבוע
באופן קבוע			הקבלת סכומים בגין תרומות שהתקבלו
			סכומים ששולחו מהגבלה
			סכומים שהועברו לניסוי הוצאות פחת
2,912,880	340,000	2,572,880	
(57,599)		(57,599)	
1,500	1,500		
(46,485)		(46,485)	
-	100,000	(100,000)	
(100,000)	(200,000)	100,000	
-	(1,500)	130,144	
2,710,296	240,000	2,444,236	31.12.2010 יתרה ליום

פתרון שאלה מספר 4

1. נכסי תוכנית ימזדזו בשווי הוגן. השווי ההוגן של נכסי תוכנית ינוכה מהערך הנוכחי של המחויבות להטבה מוגדרת. כאשר מחיר שוק אינו ניתן להשגה, נערך אומדן של השווי ההוגן של נכסי תוכנית, לדוגמה על ידי היוון תזרימי מזומנים עתידיים חזויים באמצעות שימוש בשיעור היוון שמשקף את הסיכון המתייחס לנכסי התוכנית ואת המועד לפדיון או מועד חזוי למימוש נכסים אלה (או, אם אין להם מועד פדיון, התקופה החזויה עד לסילוק המחויבות המתייחסת).
2. כאשר הפקדות מסוימות אינן עומדות בהגדרת נכסי תוכנית, הן נחשבות "שיפויים" ומטופלות באותו אופן כמו נכסי תוכנית, למעט העובדה שיוצגו כנכס במאזן ולא ינוכו מהערך הנוכחי של המחויבות להטבה מוגדרת.
3. רווחים והפסדים אקטואריים הינם השפעות ההבדלים בין ההנחות האקטואריות בתקופה הקודמת לאלו של תקופה נוכחית (בין אם הדבר נובע מתיאומים בהתאם לנשיון, כאשר הנחות "התממשו" בצורה שונה מהחזוי ובין אם הוא נובע משינויים בהנחות).

הסיבות לרווחים ולהפסדים אקטואריים כוללות, לדוגמא, שינויים באומדנים או תיאומים בהתאם לנשיון בהקשר לתחלופת עובדים, פרישה מוקדמת או תמורתה או בהקשר להעלאות משכורות, הטבות או עלויות רפואיות וכן ההשפעה של שינויים בשיעור ההיוון.
4. רכיבי מדידה מחדש בגין תוכנית הטבה מוגדרת כוללים:
 - א) רווחים והפסדים אקטואריים;
 - ב) התשואה על נכסי תוכנית, למעט סכומים שנכללו בריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו; וכן-
 - ג) שינוי כלשהו בהשפעה של תקרת הנכס, למעט סכומים שנכללו בריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו.
רכיבי מדידה מחדש יוכרו ברווח כולל אחר ולא יסווגו מחדש לרווח או הפסד בתקופה עוקבת.
5. בהקשר להטבות בגין פיטורין, האירוע שיוצר מחויבות הוא הפיטורין ולא השירות של עובד. הטבות בגין פיטורין נובעות מהחלטה של הישות לפטר עובד או מהחלטה של העובד לקבל הצעה של הישות להטבות בתמורה לסיום העסקתו. זאת בשונה מיתר הסוגים ל הטבות עובד בהתאם ל- IAS 19, אשר קשורות בשירות המתמשך של העובד.
6. בגין הטבות לאחר העסקה - רכיבי מדידה מחדש יוכרו ברווח כולל אחר ולא יסווגו מחדש לרווח או הפסד בתקופה עוקבת. בגין הטבות אחרות לטווח ארוך - רכיבי מדידה מחדש יוכרו ברווח או הפסד, למעט עד למדידה שתקן דיווח כספי בינלאומי אחר דורש או מאפשר לכלול אותן בעלותו של נכס. הסיבה לכך הינה שהמדידה של הטבות עובד אחרות לטווח ארוך, בדרך כלל, אינה נושאת את אותה רמת אי הוודאות המאפיינת את המדידה של הטבות לאחר סיום העסקה.