

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

דוחות כספיים מאוחדים וסוגיות מיוחדות

מרצה: רו"ח משה פרץ

מתרגלים: רו"ח יונתן אלדן, מייקל סיט

סמסטר א' תש"ע
מועד א'

מועד הבחינה: יום שלישי 9.2.10 שעה 09:00

משך הבחינה: ארבע וחצי שעות

מס' עמודים: 13 עמודים

חומר עזר: מחשבון בלבד

נא לענות על: שאלה 1 במחברת 1

שאלה 2 במחברת 2

שאלות 3-4 במחברת 3

K-70

בהצלחה!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

- נא להמנע 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

כל הזכויות שמורות © מבלי לפגוע באמור לעיל, אין להעתיק, לצלם, להקליט, לשדר, לאחסן במאגר מידע, בכל דרך שהיא, בין מכנית בין אלקטרונית או בכל דרך אחרת כל חלק שהוא מטופס הבחינה

שאלה מספר 1 (40 נקודות):

להלן מאזני הבוחן של חברות א', ב' ו- ג' ליום 31.12.2010:

<u>א</u> <u>ש"ח</u>	<u>ב</u> <u>ש"ח</u>	<u>ג</u> <u>ש"ח</u>	
12,350	?	8,560	מזומנים
3,500	3,000	900	לקוחות וחייבים אחרים
2,400	1,000	1,300	מלאי
?	-	-	השקעה בחברה ב'
?	-	-	השקעה בחברה ג'
-	?	-	השקעה בחברה ד'
?	4,000	7,000	רכוש קבוע
-	300	1,200	נכסים בלתי מוחשיים
(2,500)	(2,500)	(1,400)	ספקים וזכאים אחרים
(35,000)	(12,000)	(10,000)	הלוואות לזמן ארוך
(1,000)	(2,000)	(1,000)	הון מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.)
(4,000)	(23,000)	(500)	פרמיה על מניות
(15,000)	(5,000)	(3,000)	יתרת רווח לתחילת שנה
(50,000)	(20,000)	(20,000)	מכירות
34,000	12,000	14,000	עלות המכר
200	240	320	הוצאות מחקר ופיתוח
1,000	450	600	הוצאות מכירה ושיווק
4,500	1,000	500	הוצאות הנהלה וכלליות
500	(130)	-	הוצאות (הכנסות) אחרות
2,800	960	500	הוצאות מימון
<u>1,750</u>	<u>1,370</u>	<u>1,020</u>	הוצאות מיסים
-	-	-	

השקעה בחברה ד'

1. ביום 31.12.2009 רכשה חברה ב' 30% מהון המניות של חברה ד' תמורת 2,500 ש"ח. נכון ליום 31.12.2009, שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברה ד' זהה לערכם הפנקסני, פרט לרכוש קבוע אשר עלותו בספרים הינה 2,000 ש"ח ושווי ההוגן הינו 3,000 ש"ח. יתרת אורך חיי הרכוש קבוע למועד זה הינה שנתיים. הון חברה ד' ליום 31.12.2009 עמד על סך של 5,000 ש"ח.
2. רווחי חברה ד' לשנת 2010 הסתכמו לסך של 1,800 ש"ח והתפלגו באופן אחיד על פני השנה.
3. ביום 31.3.2010 מכרה חברה ב' 5% מסך הון המניות של חברה ד' תמורת 500 ש"ח.
4. נכון ליום 30.6.2010, שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברה ד' זהה לערכם הפנקסני, פרט לרכוש הקבוע, המוזכר לעיל, אשר שווי ההוגן הינו 2,500 ש"ח.

השקעה בחברה ב'

5. ביום 1.1.2010 רכשה חברה א' 300 מניות של חברה ב', העוסקת בשיווק ומכירה של משקפי שמש, תמורת סכום כולל של 5,100 ש"ח. שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברה ב' ליום זה זהה לערכם הפנקסני, פרט למצוין להלן:

הערות	שווי הוגן	ערך פנקסני	מלאי
המלאי מומש במהלך חודש ינואר 2010.	350	250	
יתרת אורך חיי השימושיים של הציוד המשרדי הינה 5 שנים. הציוד המשרדי משמש את הנהלת החברה.	500	300	ציוד משרדי

6. ביום 30.6.2010 הנפיקה חברה ב' 1,000 מניות בנות 1 ש"ח ע.ג. תמורת 22 ש"ח למניה (מחיר המייצג את השווי ההוגן של כל מניה של חברה ב'). חברה א' רכשה בהנפקה זו 900 מניות. שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברה ב' ליום זה זהה לערכם הפנקסני, פרט למצוין להלן:

הערות	שווי הוגן	ערך פנקסני	מלאי
המלאי מומש במהלך חודש נובמבר 2010.	600	300	
יתרת אורך חייו השימושיים של הציוד המשרדי הינה 4.5 שנים	800	600	ציוד משרדי
(ראה/י סעיפים 4-1 לעיל)	2,750	?	השקעה בחברה ד'

7. חברה א' בחרה להכיר בזכויות המיעוט בחברה ב' לפי חלקו של המיעוט בשווי ההוגן של הנכסים המזהים בניכוי שוויין ההוגן של ההתחייבויות המזוהות.

8. ביום 31.12.2010 רכשה חברה א' מחיצוניים 400 מניות נוספות של חברה ב' תמורת 28 ש"ח למניה.

השקעה בחברה ג'

9. ביום 30.9.2009 רכשה חברה א' 800 מניות של חברה ג', תמורת 8 ש"ח למניה. ההון של חברה ג' באותו יום עמד על סך של 4,200 ש"ח. שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברה ג' ליום זה זהה לערכם הפנקסני, פרט למצוין להלן:

הערות	שווי הוגן	ערך פנקסני	מלאי
מחצית מהמלאי מומש ברבעון האחרון של שנת 2009 והיתרה ברבעון הראשון של שנת 2010.	400	200	
*	800	-	פרויקט מו"פ בתהליך

* חברה ג' משקיעה בפרויקטים מחקר ופיתוח של סוגי עדשות אופטיות חדשות. חברה ג' עומדת בכל התנאים להכרה בנכס בלתי מוחשי בגין מו"פ בתהליך, פרט לתנאי השימויות הטכנולוגיות, בהתאם להוראות IAS 38. ביום 31.3.2010, הוכיח ניסוי מוצלח במעבדות חברה ג', כי חברה ג' עומדת בתנאי השימויות הטכנולוגיות החל מאותו מועד.

ביום 30.9.2010 השיקה חברה ג' את סוג העדשות החדשות אשר פיתחה ואמדה את אורך חיי הנכס הבלתי מוחשי ב- 10 שנים.

10. חברה א' בחרה להכיר בזכויות המיעוט בחברה ג' לפי שוויין ההוגן במועד הצירוף העסקי. שוויין ההוגן של זכויות המיעוט ליום 30.9.2009, כפי שהוערך על ידי מעריך שווי, הינו 1,475 ש"ח.

11. ביום 30.6.2010 מכרה חברה א' 150 מניות של חברה ג', תמורת 12 ש"ח למניה.

עסקאות בין חברתיות

12. ביום 1.10.2009 רכשה חברה א' מכונה לייצור עדשות מחברה ג' תמורת 200 ש"ח, אשר עלותה המופחתת בספרי חברה ג', לאותו היום, עמדה על 500 ש"ח. יתרת אורך חיי המכונה ליום העסקה הינה 3 שנים.

13. ביום 31.12.2010 מכרה חברה א' פטנט לחברה ב' תמורת 300 ש"ח. חברה א' פיתחה את הפטנט במהלך שנת 2010 וזקפה את כל הסכומים שהתהוו לה בגינו לחובת סעיף "הוצאות מחקר ופיתוח" בדוח רווח והפסד. חברה א' זקפה את הרווח ממכירת הפטנט לזכות סעיף "הכנסות אחרות" בדוח רווח והפסד.

נתונים נוספים

14. חברה א' טיפלה בהשקעותיה, הן בחברה ב' והן בחברה ג', לפי שיטת העלות.

15. חברה ב' טיפלה בהשקעתה בחברה ד' לפי שיטת העלות ורשמה את הרווח מהירידה בשיעור ההחזקה בחברה ד' לזכות סעיף "הכנסות אחרות" בדוח רווח והפסד שלה.

16. החברות נוהגות להפחית רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים בשיטת הקו הישר.

17. כל הסעיפים התוצאתיים, של כל החברות המוזכרות בשאלה, מתפלגים באופן אחיד על פני שנת 2010, מלבד רווח ההון שהכירה חברה ב' בגין מכירת מניותיה של חברה ד' (ראה/י סעיפים 3 ו- 15 לעיל).

18. שיעור המס החל על החברות הינו 25%.

19. רווחי הון ממימוש ושערוך השקעות פטורים ממס.

20. החברות ישמו כהלכה את IAS 38.

21. בכל התקופות האמורות לא היו ירידות ערך.

22. החברות לא הנפיקו מניות מעבר לנתון בשאלה.

23. בכל התקופות האמורות החברות לא חילקו דיבידנדים.

נדרש

לענות על הסעיפים הבאים בהתאם להוראות של התקינה הבינלאומית החדשה:

1. להציג טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של חברה א' בחברה ב' החל מיום 1.1.2010 ועד ליום 31.12.2010.
2. להציג טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של חברה א' בחברה ג' החל מיום 30.9.2009 ועד ליום 31.12.2010.
3. לרשום את פעולות היומן שיירשמו בספרי חברה א' בשנים 2009 ו- 2010 בגין העסקאות הבין חברתיות המתוארות בשאלה.
4. להציג גיליון לאיחוד דוח רווח והפסד של חברה א' לשנת 2010.
5. להציג דוח רווח והפסד מאוחד של חברה א' לשנת 2010.
6. להציג גיליון לאיחוד המאזן של חברה א' ליום 31.12.2010.
7. להציג מאזן מאוחד של חברה א' ליום 31.12.2010.

שאלה מספר 2 (40 נקודות):

להלן המאזנים המאוחדים של חברת לדורה בע"מ ליום 31.12.2008 וליום 31.12.2009:

<u>31.12.2008</u>	<u>31.12.2009</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
42,800	62,400	מזומנים
5,000	7,000	נכסים פיננסיים בשווי הוגן כנגד רווח או הפסד
2,400	3,200	ריבית לקבל
?	12,000	לקוחות וחייבים אחרים
18,000	22,000	מלאי
?	-	השקעה בנכס פיננסי זמין למכירה – חברת אשטד
-	?	השקעה בחברה כלולה – חברת אפסום
70,000	48,000	רכוש קבוע
10,130	?	מוניטין
(10,000)	(7,000)	משיבות יתר
(19,000)	?	ספקים וזכאים אחרים
?	-	הפרשה בגין תביעה משפטית
(11,000)	(16,000)	התחייבות מסים נדחים
?	(300)	הון מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.)
(41,000)	?	פרמיה על מניות
-	?	קרן הון בגין עסקאות עם המיעוט
(80)	-	קרן הון בגין שערך נכס פיננסי זמין למכירה – חברת אשטד
(72,700)	(112,499)	יתרת רווח
(4,230)	-	זכויות המיעוט
-	-	

השקעה בחברת אשטד

1. ביום 1.1.2008 רכשה חברת לדרהד 12 מניות של חברת אשטד תמורת 100 ש"ח למניה וסיווגה השקעה זו כנכס פיננסי זמין למכירה (Available For Sale).
2. ביום 30.12.2008 הכריזה חברת אשטד על דיבידנד בסך של 5,000 ש"ח, אשר ישולם ביום 15.2.2009.
3. ביום 31.3.2009 הנפיקה חברת אשטד 400 מניות (בנות 1 ש"ח ע.נ.) תמורת 110 ש"ח למניה (מחיר המייצג את השווי ההוגן של כל מניה של חברת אשטד למועד זה). לחברת אשטד התהוו עלויות הנפקה בסך 4,000 ש"ח אשר שולמו במזומן לחתם באותו היום. חברת לדרהד רכשה 78 מניות בהנפקה זו. באותו היום, מונו שני דירקטורים מטעם חברת לדרהד בדירקטוריון של חברת אשטד, הכולל תשעה דירקטורים (ייצוג זה בדירקטוריון נותר ללא שינוי עד סוף שנת 2009). בנוסף, מאותו היום, החלו להתבצע עסקאות בין חברתיות מהותיות במזומן בין חברת לדרהד לבין חברת אשטד.
4. ביום 1.7.2009 רכשה חברת לדרהד 60 מניות נוספות של חברת אשטד תמורת 120 ש"ח למניה במזומן (מחיר המייצג את השווי ההוגן של כל מניה של חברת אשטד למועד זה). לחברת לדרהד התהוו עלויות רכישת מניות בסך 700 ש"ח אשר שולמו במזומן באותו היום.
5. שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברת אשטד לימים 1.4.2009 ו- 1.7.2009 היה זהה לערכם הפנקסני, פרט למצוין להלן:

הערות	שווי הוגן		ערך פנקסני
	1.7.2009	1.4.2009	1.4.2009
המלאי נמכר לחיצוניים במהלך חודש מאי 2009.		1,200	1,000
מכונה	4,500	4,800	4,200
המכונה נרכשה ביום 1.1.2009 ומופחתת על פני שנתיים מיום רכישתה.			

6. ביום 31.12.2009 חתמו חברת לדרהד וחברת גילדפורד, המחזיקה 180 מניות של חברת אשטד, על הסכם לשליטה משותפת בחברת אשטד למשך 5 שנים. חברת לדרהד בחרה לטפל בהשקעתה בחברת אשטד לפי שיטת האיחוד היחסי. שווייה ההוגן של כל מניה של חברת אשטד למועד זה הינו 135 ש"ח. שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברת אשטד ליום 31.12.2009 היה זהה לערכם הפנקסני, פרט למכונה המוזכרת בסעיף 5 לעיל, אשר שווייה ההוגן נותר ללא שינוי מיום 1.7.2009 (קרי, שווייה ההוגן של המכונה ליום 31.12.2009 הינו 4,500 ש"ח).

להלן מאזן חברת אשטד ליום 31.12.2009:

ש"ח	31.12.2009	
31,000	מזומנים ושווי מזומנים	
13,000	נכסים פיננסיים בשווי הוגן כנגד רווח או הפסד (*)	
2,000	ריבית לקבל	
8,500	לקוחות וחיובים אחרים	
9,500	מלאי	
30,000	רכוש קבוע	
(9,000)	משיכות יתר	
(11,000)	ספקים וזכאים אחרים	
(600)	הון מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.)	
(40,400)	פרמיה על מניות	
(33,000)	עודפים	
-		

(*) מורכב מאג"ח קונצרניות סחירות אשר נרכשו ביום 1.8.2009.

7. רווחי חברת אשטד לשנת 2009 הסתכמו לסך של 12,000 ש"ח.

השקעה בחברת אפסום

8. ביום 1.7.2007 רכשה חברת לדרהד מחיצוניים 70 מניות של חברת אפסום במזומן. חברת לדרהד בחרה להכיר בזכויות המיעוט למועד הרכישה לפי חלקו של המיעוט בשווי ההוגן של הנכסים המזוהים, נטו. שווים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברת אפסום ליום זה זהה לערכם הפנקסני, פרט למצוין להלן:

הערות	שווי הוגן	ערך פנקסני	
המלאי נמכר לחיצוניים באופן אחיד מיום השגת השליטה ועד ליום 30.6.2008.	3,100	1,600	מלאי
כלי הרכב נרכשו ביום 1.7.2006 ומופחתים על פני 5 שנים מיום רכישתם.	5,600	4,000	כלי רכב
	(2,000) (*)	-	תביעה משפטית

(*) ביום 15.3.2007 הוגשה תביעה משפטית נגד חברת אפסום על ידי אחד מעובדיה בטענה שהעוגיות הנמצאות על יד עמדת הקפה גרמו להשמנתו. עמדת יועציה המשפטיים של חברת אפסום הייתה שמדובר בתביעה קנטרנית אשר סיבוייה להתקבל קלושים. עמדה זו לא השתנתה עד לבוררות שקיימה החברה עם העובד (ראה/י סעיף 12 להלן). שוויה ההוגן של התביעה המשפטית ליום 31.12.2008 הינה 2,500 ש"ח.

9. ביום 31.12.2008 רכשה חברת אפסום ריהוט משרדי מחיצוניים תמורת 2,400 ש"ח אשר שולמו ביום 31.3.2009. אורך חיי הריהוט המשרדי נאמד בשנתיים מיום רכישתו. חברת אפסום מיישמת לגבי רכוש קבוע זה בלבד את מודל ההערכה מחדש, וזוקפת את הקרן לעודפים רק במועד המכירה של הרכוש הקבוע (מדיניות הערכה מחדש זאת מקובלת גם על חברת לדרהד). ביום 1.5.2009 מכרה חברת אפסום את הריהוט המשרדי לחיצוניים תמורת 6,000 ש"ח (מייצג את שווי ההוגן של הריהוט המשרדי) במזומן.
10. ביום 30.6.2009 הכריזה וחילקה חברת אפסום דיבידנד בסך של 2,900 ש"ח.
11. ביום 1.7.2009 מכרה חברת לדרהד לחיצוניים 15 מניות של חברת אפסום תמורת סכום כולל של 4,400 ש"ח במזומן.
12. ביום 31.8.2009 קיימה חברת אפסום בוררות עם העובד אשר הגיש נגדה תביעה משפטית (ראה/י גם סעיף 8 לעיל), בה סיכמו הצדדים שהעובד יקבל פיצוי בסך של 2,200 ש"ח. הפיצוי שולם לעובד ביום 20.9.2009.
13. ביום 30.9.2009 הנפיקה חברת אפסום 300 מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.). תמורת 310 ש"ח למניה (מחיר המייצג את השווי ההוגן של כל מניה של חברת אפסום למועד זה). חברת לדרהד רכשה 141 מניות בהנפקה זו. שוויים ההוגן של נכסי והתחייבויות חברת אפסום ליום 30.9.2009 היה זהה לערכם הפנקסני, פרט לכלי הרכב, המוזכרים בסעיף 8, אשר שוויים ההוגן הינו 2,180 ש"ח.
- להלן מאזן חברת אפסום ליום 1.10.2009:

הערות	1.10.2009 ש"ח	
	97,400	מזומנים ושווי מזומנים
	7,000	לקוחות וחייבים אחרים
	4,000	מלאי
	12,000	רכוש קבוע
כולל של סכום של 800 ש"ח בגין רכישת מלאי מחברת לדרהד.	(5,000)	ספקים וזכאים אחרים
	(3,000)	התחייבות מסים נדחים
	(400)	הון מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.)
	(96,800)	פרמיה על מניות
	(15,200)	עודפים
	-	

חברת לדרהד

14. נכסים פיננסיים בשווי הוגן כנגד רווח או הפסד ליום 31.12.2008 מורכבים מאג"ח קונצרניות, הנושאות סיכון בלתי משמעותי, אשר נרכשו בבורסה ביום 2.11.2008. אגרות החוב עומדות לפירעון ביום 20.1.2009. ליום 31.12.2009 מורכב הסעיף מאג"ח ממשלתיות סחירות אשר נרכשו ביום 1.8.2009 ומועד פדיון הינו ביום 15.1.2010.
15. הכנסות הריבית בדוח רווח והפסד המאוחד של חברת לדרהד לשנת 2009 הסתכמו לסך של 1,100 ש"ח.
16. ביום 15.2.2009 הנפיקה חברת לדרהד 100 מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.) תמורת 252 ש"ח למניה.
17. ביום 30.12.2009 הכריזה חברת לדרהד על דיבידנד בסך 4,000 ש"ח, כאשר 40% מהסכום שולם במזומן ביום זה והיתרה תשולם בשנת 2010.

נתונים נוספים

18. שיעור המס החל על כל אחת מהחברות הינו 20%.
19. דיבידנד בין חברתי ורווחי הון ממימוש ושיערוך השקעות פטורים ממס.
20. הרווחים של כל אחת מהחברות המוזכרות בשאלה מתפלגים באופן אחיד על פני שנת 2009.
21. החברות ישמו את IAS 37 כהלכה.
22. החברות מיישמות את מודל העלות לגבי הרכוש הקבוע שברשותן, למעט אם נאמר מפורשות אחרת. החברות נוהגות להפחית רכוש קבוע בשיטת הקו הישר.
23. החברות נוהגות לשלם לספקי הרכוש הקבוע שלהן בתנאים של שוטף פלוס 4 חודשים.
24. משיכות היתר עומדות לפירעון לפי דרישה ומהוות חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים השוטף של הקבוצה.
25. בכל התקופות האמורות לא היו ירידות ערך.
26. לא היו הנפקות מניות או חלוקת דיבידנד מעבר לנתון בשאלה.

הנחיה

במידה ואינך מצליח/ה לחלץ את סך ההון של חברת אפסום ליום 31.12.2008, יש להניח שסך ההון של חברת אפסום ליום זה הינו 13,100 ש"ח.

נדרש

- לענות על הסעיפים הבאים בהתאם להוראות התקינה הבינלאומית החדשה:
1. לערוך נייר עבודה לצורך הכנת הדוח המאוחד על תזרימי המזומנים של חברת לדרהד לשנת 2009.
 2. להציג את הדוח המאוחד על תזרימי המזומנים של חברת לדרהד לשנת 2009.

שאלה 3 - 12 נקודות

יש לענות בתמציתיות על הסעיפים הבאים בהתאם להוראות של התקינה הבינלאומית החדשה. תשובות לא מנומקות לא יתקבלו.

א. בשיחת חולין בבית קפה ברחוב בזל בתל-אביב נשמעו חילופי הדברים הבאים:

רו"ח שרה-לי: "על חברות בנות להכין את דוחותיהן הכספיים תוך שימוש במדיניות חשבונאית אחידה לזו של החברה המחזיקה לגבי עסקאות ואירועים דומים בנסיבות דומות. לעומת זאת, אין כלל זה חל על חברות כלולות".

בתגובה, ענה רו"ח שנטל: "איני מסכים איתך. על חברות כלולות, בדומה לחברות בנות, להכין את דוחותיהן הכספיים תוך שימוש במדיניות חשבונאית אחידה לזו של החברה המחזיקה לגבי עסקאות ואירועים דומים בנסיבות דומות".

מי מבין השניים צודק?

ב. מספר תקנים עוסקים בטיפול החשבונאי במצב בו חברה מחזיקה במניות של חברה אחרת. יש להשלים את הטיפול החשבונאי בכל אחד מהתאים בטבלה שלהלן (X מציין את שיעור ההחזקה):

בתשובתך, יש לציין:

(1) את כל החלופות האפשריות לטיפול חשבונאי ו-

(2) לנקוב בשמות התקנים הרלוונטיים

שיעור החזקה	דוחות כספיים מאוחדים	דוחות כספיים נפרדים
$X < 20\%$		
$20\% \leq X \leq 50\%$		
$X > 50\%$		
$* X = 30\%$		

* יש להניח כי לחברה הסכם ארוך טווח לשליטה משותפת בחברה המוחזקת עם חברה אחרת, אשר שיעור החזקה בחברה המוחזקת הינו 25%.

ג. מהו הטיפול החשבונאי, במועד הרכישה ולאחר מכן, ברכישה של חברה בת, כאשר נכון למועד הרכישה קיימת לחברה הבת התחייבות תלויה אשר לא הוכרה בדוחותיה הכספיים של החברה הבת מכיוון שאין זה צפוי שידרש ממנה תזרים שלילי של משאבים כדי לסלק את המחויבות?

ד. מהו הטיפול החשבונאי, במועד הרכישה ולאחר מכן, ברכישה של חברה בת, כאשר נכון למועד הרכישה החברה הבת נמצאת בעיצומו של פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך (IPR&D) אשר לא הוכר כנכס בלתי מוחשי בדוחותיה הכספיים של החברה הבת מכיוון שאינה עומדת בתנאי ההכרה לפי הוראות IAS 38?

שאלה 4 - 8 נקודות

חברת אוליביה מחזיקה 40% ממניותיה של חברת קימברלי מזה מספר שנים. ביום 7.2.2009 מכרה חברת אוליביה מלאי לחברת קימברלי תמורת 800 ש"ח במזומן. עלות המלאי בספרי חברת אוליביה, טרם המכירה, הייתה 350 ש"ח. ביום 7.9.2009 רכשה חברת אוליביה 30% נוספים ממניות חברת קימברלי תמורת 2,450 ש"ח (למועד זה שוויה ההוגן של ההשקעה ב- 40% ממניות חברת קימברלי אשר נרכשו לפני מספר שנים הינו 1,700 ש"ח וערכה בספרים בדוחותיה הכספיים המאוחדים של חברת אוליביה, לפי שיטת השווי המאזני, הינה 1,280 ש"ח). נכון לימים 7.9.2009 ו- 31.12.2009 נותר במחסני חברת קימברלי 55% ו- 25% מהמלאי אשר נרכש בעסקה המתוארת לעיל, בהתאמה. שיעור המס החל על כל אחת מהחברות הינו 20%. רווחי הון ממימוש ושערוך השקעות פטורים ממס.

נדרש:

1. להסביר את הטיפול החשבונאי בגין עסקאות בין חברתיות בהן חברה מחזיקה מוכרת נכס לחברה כלולה, כאשר בתקופה מאוחרת יותר החברה הכלולה הופכת לחברה בת והנכס נשוא העסקה הבין חברתית טרם נגרע מספרי החברה הכלולה. מה הרציונאל העומד מאחורי טיפול חשבונאי זה והאם הוא רלוונטי לעסקאות בהן הנכס נשוא העסקה הבין חברתית נרכש על ידי החברה המחזיקה מהחברה הכלולה לפני שהאחרונה נהפכה לחברה בת?
2. לרשום את פעולות היומן שיירשמו בדוחותיה הכספיים המאוחדים של חברת אוליביה בשנת 2009 בגין העסקה הבין חברתית המתוארת לעיל.
3. לרשום את פעולת היומן שתירשם בדוחותיה הכספיים המאוחדים של חברת אוליביה ביום 7.9.2009 בגין השגת השליטה.
4. לחשב את הרווח מהשגת שליטה בחברת קימברלי, כפי שיירשם בדוח רווח והפסד המאוחד של חברת אוליביה בשנת 2009.

פתרון בחינה בדוחות בספיים מאוחדים וסוגיות מיוחדות

**סמסטר א' תש"ע - מועד א'
9.2.2010**

מרצה: רו"ח משה פרץ

מתרגלים: רו"ח יונתן אלדן, מייקל סיט

פתרון שאלה מספר 1

טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של חברה אי בחברה בי מיום 1.1.2010 ועד ליום 30.6.2010:

שיעור התזקה	30%		30%
תאריך	1.1.2010	H1 2010	30.6.2010
הון בי	8,000	2,275	10,275
חלק אי	2,400	682	3,082
המ"מ מלאי	30	(30)	-
התחייבות מסים נדחים	(8)	8	-
המ"מ רכוש קבוע	60	(6)	54
התחייבות מסים נדחים	(15)	2	(14)
מוניטין	2,633	-	2,633
השקעה	5,100	655	5,755

שיעור התזקה:

1,000

סה"כ מניות בי

300

מוחזק ע"י אי

30%

שיעור התזקה:

17.00

עלות המניה:

1,000

הון מניות בתחילת השנה:

2,000

פרמיה בתחילת השנה:

5,000

יתרת רווח בתחילת השנה:

8,000

סך ההון למועד השגת השליטה:

סך ההון למועד השגת השליטה:

23000 - 21000 =

המ"מ מלאי

30

$(350-250) \cdot 0.3 =$

המ"מ מלאי

25%

שיעור המס:

(8)

התחייבות מסים נדחים

המ"מ רכוש קבוע

60

$(500-300) \cdot 0.3 =$

המ"מ רכוש קבוע

(15)

התחייבות מסים נדחים

20%

שיעור פחת

(12)

פחת שנתי:

טבלה להתפתחות חשבון ההשקעה של חברה א' בחברה ב' מיום 30.6.2010 ועד ליום 31.12.2010:

שיעור החזקה	60%	H2 2010	30.12.2010	20%	20%	31.12.2010
תאריך	30.6.2010			רכישת 20%		
הון ב'	32,275	2,176	34,451	-	34,451	
המ"מ ר"ק	200	(22)	178	-	178	
התחייבות מסים נדחים	(50)	6	(44)	-	(44)	
המ"מ מלאי	300	(300)	-	-	-	
התחייבות מסים נדחים	(75)	75	-	-	-	
המ"מ השקעה בחברה ד'	489	-	489	-	489	
זכויות מיעוט	(13,255)	(774)	(14,029)	7,015	(7,015)	
מוניטין:	6,517		6,517		6,517	
סך הכל	26,400	1,161	27,561	7,015	34,575	

הנפקת מניות

מספר מניות	לפני ההנפקה	הנפקה	לאחר ההנפקה
מניות מוחזקות ע"י א	1,000	1,000	2,000
אחוז החזקה	30%	30%	60%
שווי המניה			22.00
שווי סך ההשקעה			26,400
תמורה במוזמן			19,800
סך התמורה			22,000
פרמיה			21,000

שווי הכלולה טרם העלייה לשליטה: 6,600
 ערך ההשקעה בספרים: 5,755
 רווח מהשגת שליטה: 845

פקודת היום בניו השגת השליטה:

חי' איכסום, נטו"ח חברה ב'	26,400
ז' מוזמן	19,800
ז' השקעה בחברה כלולה	5,755
ז' רווח	845

המ"מ השקעה בחברה ד': 489

2750-2261=

המ"מ ר"ק

המ"מ ר"ק	200
שיעור המס:	25%
התחייבות מסים נדחים	(50)
יתרת חי' הר"ק	4.50
פחת שנתי:	(44)

רכישה נוספת של 400 מניות

שווי המניה	28
מספר מניות	400
תמורה:	11,200

פקודת היום שתרשם:

חי' זכויות מיעוט	7,015
ז' מוזמן	11,200
חי' קרן הון	4,186

השקעה בחברה ד'

טבלת להתפתחות חשבון ההשקעה של חברה ב' בחברה ד' מיום 1.1.2010 ועד ליום 31.6.2010:

שיעור החזקה	30%	Q1 2010	31.3.2010	-5%	25%	Q2 2010	30.6.2010	25%
תאריך	1.1.2010			מכירה	1.4.2010			
הון ד'	5,000	450	5,450	-	5,450	450	5,900	
חלק ב'	1,500	135	1,635	(273)	1,363	113	1,475	
המיי"מ רכוש קבוע	300	(38)	263	(44)	219	(31)	188	
התחייבות מסים נדחים	(75)	9	(66)	11	(55)	8	(47)	
מוניטין	775	-	775	(129)	646	-	646	
השקעה	2,500	107	2,607	(434)	2,172	89	2,261	

פקודת שנרשמה בספרי חברה ב' לפי שיטת העלות:

ח' מוזמן	500
ז' השקעה (בעלות)	417
ז' רווח הון	83
פקודה שצריכה הייתה להרשם בספרי חברה ב':	
ח' מוזמן	500
ז' השקעה	434
ז' רווח הון	66

תיקון רווחי חברה ב' לטבלת האקויטי לחצי שנה:

רווח נקי נתון של חברה ב':	4,110
נטרול רווח ההון שהוכר	(83)
רווח נתון שמתפלג באופן שווה על פני השנה:	4,027

H1 2010

רווח נתון של חברה ב' לחצי שנה:

בתוספת רווח הון נכון	2,013
בתוספת רווחי אקויטי בגין ד'	66
סך רווח לחציין ראשון לצורך טבלת האקויטי של חברה ב'	196
	2,275

H2 2010

רווח נתון של חברה ב' לחצי שנה:

בתוספת רווחי אקויטי בגין ד'	2,013
סך רווח לחציין השני לצורך טבלת האקויטי של חברה ב'	163
	2,176

טבלת להתפתחות חשבון ההשקעה של חברה ב' בחברה ד', מנקודת ראות חברה א', החל מיום חשנת שליטה בחברה ב' ועד ליום 31.12.2010:

שיעור החזקה	25%	H2 2010	31.12.2010	25%	30.6.2010
תאריך					
הון ד'	5,900	900	6,800		
חלק א'	1,475	225	1,700		
המיי"מ רכוש קבוע	250	(83)	167		
התחייבות מסים נדחים	(63)	21	(42)		
מוניטין	1,088	-	1,088		
השקעה	2,750	163	2,913		

טבלה להתפתחות חשבוני השקעה של חברה אי בחברה נז מיום 30.9.2009 ועד ליום 31.12.2010 :

שיעור החזקה	80%	31.12.2009	Q4 2009	31.12.2010	H1 2010	30.6.2010	מכירת מניות	-15%	65%	1.7.2010	H2 2010	31.12.2010	65%
תאריך	4,200	300	4,500	1,530	6,030	800	מניות	800	6,030	1,530	7,560	7,560	65%
הון בי	800	-	800	800	800	800		800	800	(20)	780	780	
מז"פ בתהליך	(200)	-	(200)	-	(200)	(200)		(200)	(200)	5	(195)	(195)	
התחייבות מסים נדחים	200	(100)	100	(100)	-	-		-	-	-	-	-	
המז"מ מלאי	(50)	25	(25)	25	-	-		-	-	-	-	-	
התחייבות מסים נדחים	(1,475)	(45)	(1,520)	(291)	(1,811)	(1,452)		(1,452)	(3,263)	(530)	(3,793)	(3,793)	
זכויות מיעוט	2,925		2,925	-	2,925	2,925		2,925	6,292	985	7,277	7,277	
מוניטין	6,400	180	6,580	1,164	7,744	7,744		(1,452)	6,292	985	7,277	7,277	
סך הכל													

הון מניות בתחילת השנה : 1,000
 מרמיה בתחילת השנה : 500
 יתרת רווח בתחילת השנה : 3,000
 סה"כ הון עצמי בי לתחילת השנה : 4,500

שווי מניה בתאריך 31.3.2009 : 8
 מניות שנרכשו : 800
 שווי השקעה בתחילת השנה : 6,400

המז"מ מלאי : 200
 המז"מ מלאי : 25%
 שיעור המס : (50)
 התחייבות מס נדחה בגין : (50)

המז"מ מ"פ בתהליך : 800
 המז"מ מ"פ בתהליך : 800
 התחייבות מס נדחה : (200)

מכירת מניות :
 מחיר למניה : 150
 מניות שנמכרו : 12
 מחיר למניה : 1,800
 סך התמורה : 1,800

פקודת היומן שתרשם בגין מכירת המניות :
 חי מזומן : 1,800
 ז' זכויות מיעוט : 1,452
 ז' קרן הון : 348

פקודת היומן שנרשמה בחברה אי לפי שיטת העלות :
 חי מזומן : 1,800
 ז' השקעה במניות : 1,200
 ז' רווח הון : 600

פקודה לתיקון :
 חי השקעה במניות : 1,200
 ז' זכויות מיעוט : 1,452
 חי רווח הון : 600
 ז' קרן הון : 348

עסקה בינחברתית ראשונה - מכירת רכוש קבוע Upstream מחברה ג' לחברה א' ב- 1.10.2009

25%	שיעור המס :
80%	שיעור החזקה
500	עלות המכונה
200	מחיר העסקה
300	הפסד הון בחברה ג'

300	שנת 2009 :
300	ח' רכוש קבוע
300	ז' הפסד הון

75	ח' הוצאות מסים נדחים
75	ז' התחייבות מסים נדחים

45	ח' חלק המיעוט ברווח
45	ז' זכויות מיעוט

25	הפחתה :
25	ח' הוצאות פחת
25	ז' רכוש קבוע

6.25	ח' התחייבות מסים נדחים
6.25	ז' הוצאות מסים נדחים

3.75	ח' זכויות מיעוט
3.75	ז' חלק המיעוט ברווח

275	שנת 2010 :
275	ח' רכוש קבוע
68.75	ז' התחייבות מסים נדחים
41.25	ז' זכויות מיעוט
165	ז' עודפים

100	הפחתה בשנת 2010 :
100	ח' הוצאות פחת
100	ז' רכוש קבוע

25	ח' התחייבות מסים נדחים
25	ז' הוצאות מסים נדחים

15	ח' זכויות מיעוט
15	ז' חלק המיעוט ברווח

עסקה בינחברתית שניה - מכירת פטנט Downstream מחברה א' לחברה ב'

חברה א' הכירה ברווח הון של 300 ש"ח כנגד נכס בלתי מוחשי לפי מודל העלות

300	ח' הכנסות אחרות
300	ז' נכס בלתי מוחשי

75	ח' נכס מס נדחה
75	ז' הוצאות מסים נדחים

גליון לאיחוד רוו"ה של חברה א' לשנת 2010

נכון לאוקטובר 2010								
סעיף	א	ב	ג	התאמות ב'	התאמות ג'	כ"ק Upstream	מכירת פטנט Downstream	סה"כ
מכירות	50,000	10,000	20,000					80,000
עלות המכר	(34,000)	(6,000)	(14,000)	(300)	(100)	(100)		(54,500)
הוצאות מו"פ	(200)	(120)	(320)		(20)			(660)
הוצאות מכירה ושיווק	(1,000)	(225)	(500)					(1,725)
הוצאות הנהלה וכלכליות	(4,500)	(500)	(600)	(22)				(5,622)
(הוצאות) הכנסות אחרות*	(500)	23	-		(600)		(300)	(1,377)
הוצאות מימון	(2,800)	(480)	(500)					(3,780)
רווחי אקוויטי				818	-			818
רווח מהשגת שליטה				845				845
הוצאות מיסים	(1,750)	(685)	(1,020)	81	30	25	75	(3,244)
רווח נקי	5,250	2,013	3,060	1,421	(690)	(75)	(225)	10,754
הפסד (רווח) המשוויד לבעלי מניות המיועט		-		(774)	(821)	15		(1,580)
רווח המשוויד לבעלי מניות החברה	5,250	2,013	3,060	647	(1,511)	(60)	(225)	9,174

* הכנסות אחרות חברה ב' במחצית השנייה של 2010 - 23 (130-83)/2

חברה א' בע"מ

ד"ר רונח והפסד מאוחד לשנה שנסתיימה ביום 31.12.2010

ש"ח		מכירות	
80,000	ח' הוצאות פחת	80,000	מכירות
(54,500)	ח' הוצאות פחת	(54,500)	מכירות
25,500	ח' הוצאות פחת	25,500	מכירות
(660)	ח' הוצאות פחת	(660)	מכירות
(1,725)	ח' הוצאות פחת	(1,725)	מכירות
(5,622)	ח' הוצאות פחת	(5,622)	מכירות
(1,377)	ח' הוצאות פחת	(1,377)	מכירות
16,116	ח' הוצאות פחת	16,116	מכירות
(3,780)	ח' הוצאות פחת	(3,780)	מכירות
818	ח' הוצאות פחת	818	מכירות
845	ח' הוצאות פחת	845	מכירות
13,999	ח' הוצאות פחת	13,999	מכירות
(3,244)	ח' הוצאות פחת	(3,244)	מכירות
10,754	ח' הוצאות פחת	10,754	מכירות
9,174	ח' הוצאות פחת	9,174	מכירות
1,580	ח' הוצאות פחת	1,580	מכירות
10,754	ח' הוצאות פחת	10,754	מכירות
5,250	ח' הוצאות פחת	5,250	מכירות
655	ח' הוצאות פחת	655	מכירות
845	ח' הוצאות פחת	845	מכירות
1,161	ח' הוצאות פחת	1,161	מכירות
2,149	ח' הוצאות פחת	2,149	מכירות
(600)	ח' הוצאות פחת	(600)	מכירות
(285)	ח' הוצאות פחת	(285)	מכירות
9,174	ח' הוצאות פחת	9,174	מכירות
1,200	ח' הוצאות פחת	1,200	מכירות
600	ח' הוצאות פחת	600	מכירות
348	ח' הוצאות פחת	348	מכירות

גיליון לאיחוד המאזן של חברה א' ליום 31.12.2010:

מאזן	מכירת מטנט Downstream	ר"ק Upstream	התאמות ג'	התאמות ב'	ג'	ב'	א'	סעיף
59,137					8,560	38,227	12,350	מוזמנים
7,400					900	3,000	3,500	לקוחות וחייבים אחרים
4,700					1,300	1,000	2,400	מלאי
-				(36,100)	-	-	36,100	השקעה בחברה ב'
-			(5,200)	-	-	-	5,200	השקעה בחברה ג'
2,913				829	-	2,083	-	השקעה בחברה ד'
14,553		175		178	7,000	4,000	3,200	רכוש קבוע
1,980	(300)		780		1,200	300	-	נכסים בלתי מוחשיים
9,442			2,925	6,517				מוניטין
(6,400)					(1,400)	(2,500)	(2,500)	ספקים וזכאים אחרים
(208)	75	(44)	(195)	(44)	-	-	-	התחייבויות מסים נדחים
(57,000)				-	(10,000)	(12,000)	(35,000)	הלוואות לזמן ארוך
(1,000)			1,000	2,000	(1,000)	(2,000)	(1,000)	הון מניות (בנות 1 ש"ח ע.ג.)
(4,000)			500	23,000	(500)	(23,000)	(4,000)	פרמיה על מניות
3,838			(348)	4,186				קרנות הון
(24,519)	225	(105)	4,331	6,450	(6,060)	(9,110)	(20,250)	עודפים
(10,834)		(26)	(3,793)	(7,015)				זכויות מיעוט

ביאור לעודפים:

חברה ב':			
עודפים חברה ב'	9,110		6,060
רווחים מאוחדים Q4 2009	(655)		(180)
רווחים מאוחדים מחצית ראשונה 2010	(845)		(1,164)
רווחים מאוחדים מחצית שניה 2010	(1,161)		(985)
תיקון רווח ההון			600
	6,450		4,331

חברה א' בע"מ

מאזן מאוחד ליום 31.12.2010

נכסים	התחייבויות והון	נכסים שוטפים:	התחייבויות שוטפות:
מוזמנים		59,137	6,400
לקוחות וחייבים אחרים		7,400	
מלאי		4,700	
		71,237	57,000
			208
			57,208
נכסים שאינם שוטפים:			
השקעה בחברה ד' - חברה כלולה	2,913		
רכוש קבוע, נטו	14,553		
נכסים בלתי מוחשיים	11,422		
			1,000
			4,000
			(3,838)
			24,519
			25,682
			10,834
			36,516
סה"כ נכסים	100,124		100,124
			סה"כ התחייבויות והון

פעולת יומן לאיחוד המאזן של חברה א' לשנת 2010:

בנין חברה ב'	בנין חברה ג'
ח' הון מניות	2,000
ח' פרמיה על מניות	23,000
ח' קרן הון	4,186
ח' עודפים	6,450
ח' מוניטין	6,517
ח' השקעה בחברה ד'	829
ח' רכוש קבוע	178
ז' התחייבות מסים נדחים	44
ז' השקעה בחברה ב'	36,100
ז' זכויות מיעוט	7,015
ח' הון מניות	1,000
ח' פרמיה על מניות	500
ח' עודפים	4,331
ח' נכסים בלתי מוחשיים	780
ח' מוניטין	2,925
ז' קרן הון	348
ז' השקעה בחברה ג'	5,200
ז' התחייבות מסים נדחים	195
ז' זכויות מיעוט	3,793

פתרון שאלה מספר 2

דיבידנד שהתקבל ביום 15.2.2009:
ח. מזומן

$$5,000 \cdot 6\% = 300$$

פ. שוטפת

ז. חייבים

שערור השקעה AFS רגע לפני השגת ההשפעה המהותית:
ח. השקעה בחברת אשטד - AFS

$$12 \cdot 110 - 1,280 = 40$$

טור עזר

40

ז. קרן הון בגין שערור נ"פ זמין למכירה

טבלה להצגת התפתחות חשבון ההשקעה בחברת אשטד

25%		25%		15%		15%	
31.12.2009	H2	1.7.2009	רכישה	30.6.2009	Q2	31.3.2009	
74,000	6,000	68,000		68,000	3,000	65,000	הון אשטד
18,500	1,500	17,000	6,800	10,200	450	9,750	חלקי
-	-	-	-	-	(30)	30	ה.מ.מ. מלאי
-	-	-	-	-	6	(6)	התחייבות מסים נדחים
51	(26)	77		77	(13)	90	ה.מ.מ. מכונה 1
(10)	5	(15)		(15)	3	(18)	התחייבות מסים נדחים
60	(30)	90	90	-			ה.מ.מ. מכונה 2 (1)
(12)	6	(18)	(18)	-			התחייבות מסים נדחים
54		54		54		54	מוניטין 1
1,028		1,028	1,028	-			מוניטין 2
19,671	1,455	18,216	7,900	10,316	416	9,900	השקעה

$$(1) 10\% \cdot (4500 - 4200 \cdot 6/7) = 90$$

השגת השפעה מהותית:

ח. השקעה בכלולה - חברת אשטד
ז. השקעה בחברת אשטד - AFS
ז. מזומן

$$90 \cdot 110 = 1,320$$

$$12 \cdot 110 = 1,320$$

$$78 \cdot 110 = 8,580$$

ח. קרן הון בגין שערור נ"פ זמין למכירה
ז. רווח

$$12 \cdot (110 - 100) = 120$$

פ. שוטפת

רכישה נוספת של מניות חברת כלולה:
ח. השקעה בכלולה - חברת אשטד
ז. מזומן

$$60 \cdot 120 + 700 = 7,900$$

הסבר - הון אשטד:

31.12.2009	Q2-Q4	1.4.2009	הנפקה	Q1	1.1.2009	
(600)		(600)	(400)		(200)	הון מניות
(40,400)		(40,400)	(39,600)		(800)	פרמיה
(33,000)	(9,000)	(24,000)		(3,000)	(24,000)	עודפים
(74,000)	(9,000)	(65,000)	(40,000)	(3,000)	(25,000)	סה"כ

השגת שליטה משותפת:

טבלה להצגת התפתחות חשבון ההשקעה בחברת אשטד

25%	
31.12.2009	
74,000	הון אשטד
18,500	חלקי
525	ה.מ.מ. מכונה
(105)	התחייבות מסים נדחים
1,330	מוניטין
20,250	סה"כ

$$(1) 25\% \cdot (4500 - 4200 \cdot 4/7) = 525$$

שינוי במזומנים:
מזומן שנכנס
מזומן שיצא
שינוי במזומנים

$$(31,000 - 9,000) \cdot 25\% = 5,500$$

פ. השקעה

פקודת יומן:

ח. "נכסים נטו חברה באיחוד יחסי" - חברת אשטד

$$150 \cdot 135 = 19,671$$

p.n.

פ. שוטפת

579

ז. השקעה בכלולה - חברת אשטד
ז. רווח

השקעה לתקופה הפחותה מ- 3 חודשים - עומד בהגדרת שווה מזומן	31.12.2008
השקעה לתקופה העולה על 5 חודשים - לא עומד בהגדרת שווה מזומן	31.12.2009

9.

500

כניסה לאיחוד יחסי- חברת אשטד

1800

פ. שוטפט

PN ה' וטווחה

11

11

1

7777

71

11

1

1 1
