

**הפתרון מציג את הסוגיות העיקריות בהן ניתן לדון ואינו כולל את כל הפתרונות האפשריים. פתרונות אחרים שהצביעו על הבנת הסוגיות החשבונאיות קיבלו ניקוד בהתאם לניתוח החשבונאי שהציגו**

**שאלה 1 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד**

חברת 'גבינות אפרים' בע"מ (להלן: "החברה") עוסקת ביבוא ושיווק מוצרי גבינה ממדינות השפלה. במהלך חודש יולי 2014, נכנס לתפקידו מנכ"ל חדש לחברה (להלן: "המנכ"ל"). עם כניסתו לתפקיד ביקש המנכ"ל "לנקות את השולחן" מביצועי המנהל הקודם. כחלק מתהליך זה, החליט המנכ"ל להגיע כמה שיותר מהר להסדרי פשרה בתביעות שונות שהופנו כנגד החברה.

ביום 30/06/2014 הגיש מר ברקוביץ' (להלן: "התובע") תביעה ייצוגית בסך 50 מיליון ש"ח כנגד החברה. באותו מועד, יועציה המשפטיים של החברה העריכו כי סיכויי התביעה להתקבל הינם 30%.

ביום 30/09/2014, לאחר משא ומתן אינטנסיבי בין החברה לתובע, קיבל דירקטוריון החברה החלטה עקרונית לחתום על הסכם פשרה עם התובע. על פי יועציה המשפטיים של החברה, סיכויי התביעה להתקבל באותו היום הינם 40%. הנהלת החברה צופה ברמת ודאות גבוהה מאוד שהסכם פשרה ייחתם - ולפי אותו הסכם על החברה יהיה לשלם לתובע 30 מיליון ש"ח. בנוסף, צופה הנהלת החברה שהתובע צפוי לחתום על הסכם הפשרה.

**תקן 37 IAS, 'הפרשות, התחייבויות תלויות נכסים תלויים', סעיפים 16, 30-28:**

16. בכל המקרים כמעט, יהיה ברור אם אירוע מהעבר הביא ליצירת מחויבות בהווה. במקרים נדירים, לדוגמה בתביעה משפטית, תיתכן מחלוקת אם אירועים מסוימים אכן קרו או שאירועים אלה אכן יצרו מחויבות בהווה. במקרה כזה הישות קובעת אם קיימת מחויבות בהווה לסוף תקופת הדיווח בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, כולל, לדוגמה, חוות דעת של מומחים. בחינת הראיות כוללת גם ראיות נוספות המתקבלות כתוצאה מאירועים שלאחר תקופת הדיווח.

29. כאשר ישות אחראית ביחד ולחוד למחויבות, חלק המחויבות שחוזי להיות מסולק על ידי צדדים אחרים מטופל כהתחייבות תלויה. הישות מכירה בהפרשה בגין חלק המחויבות שלגבי צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, פרט לנסיבות הנדירות ביותר בהן לא ניתן לבצע אומדן מהימן.

30. התחייבויות תלויות עשויות להתפתח בצורה שלא נחזתה מלכתחילה. לפיכך, הן מוערכות בהתמדה כדי לקבוע אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות הפך לצפוי. אם הצורך בתזרים שלילי של הטבות כלכליות עתידיות בגין פריט, שקודם לכן טופל כהתחייבות תלויה, הפך לצפוי, הפרשה מוכרת בדוחות הכספיים לתקופה שבמהלכה חל השינוי בהסתברות (למעט בנסיבות הנדירות ביותר בהן לא ניתן לערוך אומדן מהימן).

**נדרש:**

מהו הטיפול החשבונאי הנאות בתביעה בספרי החברה לרבעון השני, והשלישי? בסס תשובתך על עקרונות המסגרת המושגית תוך דיון על התפיסה של 37 IAS ליישום המסגרת המושגית.

## פתרון:

המסגרת המושגית ותקן 37 IAS, מלמדים כי החשבונאות של תביעות שעדיין לא התבררו (התחייבויות תלויות) מבוססת על מודל דיכוטומי, שלפיו ההפרשה נרשמת רק אם צפוי תשלום (מעל 50%) ובתנאי כי ניתן יהיה לאמוד אותה.

עם זאת כאשר צפוי שהתביעה תיושב באמצעות פשרה, קיימת התקרבות בין הגישה הדיכוטומית לגישה התוחלתית, כי התזרים שינבע מהפשרה הופך להיות צפוי. כלומר, אם קיים משא ומתן בין הצדדים וקיימת ציפייה להגיע לפשרה בגובה תוחלת התשלומים, הרי שיידרש רישום הפרשה בגובה ההפשרה הצפויה.

בשאלה-

- רבעון 2- סיכויי התביעה להתקבל עומדים על 30% ולכן אין להכיר בכל הפרשה, אלא גילוי בלבד.
- רבעון 3- אמנם סיכויי התביעה להתקבל הם 40% בלבד (ובהתבסס על כך בלבד הרי שלא ניתן להכיר בהפרשה בספרים), אך מכיוון שנתון כי: "הנהלת החברה צופה ברמת ודאות גבוהה מאוד שהסכם פשרה ייחתם- ולפי אותו הסכם על החברה יהיה לשלם לתובע 30 מיליון ש"ח. בנוסף, צופה הנהלת החברה שהתובע צפוי לחתום על הסכם הפשרה." אזי על החברה להכיר בספריה בדוחות רבעון 3 בהפרשה בגובה 30 מיליון ₪.

הערה-

התקבלה גם גישה הטוענת כי עצם קיומו של משא ומתן לא מעיד על ציפייה מוצדקת (מחויבות משתמעת) אם החברה כופרת בעובדות.

## שאלה 2 (15 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד

בשנת 2014 פרצה מחאה חברתית בירדן לאור יוקר המחייה במדינה. בעקבות המחאה מונתה ועדה על ידי הממשלה על מנת לבדוק מהן הסיבות ליוקר המחייה. הועדה הצביעה על עלויות היבוא, ובדגש על עבודת הנמלים במדינה, כגורם מרכזי בו יש לטפל על מנת להקל על יוקר המחיה במדינה.

ביום 30/11/2014, לאחר מאבקים קשים בין שר התחבורה הירדני לוועד עובדי הנמל, קיבלה ממשלת ירדן החלטה על הקמת שני רציפים נוספים בנמל עקבה וזאת לצורך הגברת התחרות והוזלת המחירים בשוק הירדני. בהחלטת הממשלה נקבע כי 'חברת נמלי ירדן' בע"מ (להלן: "החברה"), חברה בבעלות ממשלתית מלאה, היא שתקים את הרציפים ותתפעל אותם לאחר הקמתם.

ביום 31/12/2014, בעקבות החלטת הממשלה, התקבלה בדירקטוריון החברה ההחלטה על הקמת שני הרציפים.

עלות הקמת כל רציף נאמדת ב- 200 מיליון ש"ח והרווחים העתידיים להתקבל מכל פרויקט הינם 10 מיליון ש"ח לשנה על פני 15 שנים. שיעור ההיוון המתאים לסיכון הפרויקט הינו 5% לשנה.

### **נדרש:**

כיצד לדעתך על החברה לטפל בעסקת הקמת הרציפים בהתאם למסגרת המושגית? לווה את תשובתך בפקודות יומן.

## פתרון:

השאלה דנה בטיפול בהפסד שצפוי כבר היום מהקמת 2 רציפים בגובה ההפרש שבין עלות הקמת כל רציף, 200 מיליון ₪, לבין הרווחים העתידיים מכל רציף, 10 מיליון ₪ על פני 15 שנה מהוונים בריבית של 5%:

$$n=15, i=5\%, pmt=10,000,000, FV=0 \rightarrow PV = 103,796,580 \quad \text{הכנסה:}$$

$$(200,000,000) \quad \text{עלות פרויקט:}$$

$$(96,203,420) \quad \text{רווח (הפסד) צפוי:}$$

$$(96,203,420) * 2 = (192,406,840) \quad \text{רווח (הפסד) ל-2 רציפים:}$$

צורת הטיפול בהפסד האמור תלויה בסיווג היחסים שבין מדינת ירדן לבין 'חברת נמלי ירדן' שהיא חברה בבעלות ממשלתית מלאה, דהיינו בבעלות המדינה.

כלומר, יש לבצע הבחנה בין כובעה של המדינה כריבון שבסמכותו לקבל החלטות כלכליות במשק המשפיעות בין השאר על החברה, לבין כובעה כבעלת שליטה, שתחתיו היא מכוונת את פעילותה של החברה.

אם נראה את ההחלטה הנ"ל כאילו התקבלה בכובעה כריבון- כי אז יש להכיר בהתחייבות ובהפסד כבר היום.

$$192,406,840 \quad \text{ח' הוצאה}$$

$$192,406,840 \quad \text{ז' התחייבות}$$

ואילו אם נראה את ההחלטה הנ"ל כאילו התקבלה ממערכת היחסים של החברה עם המדינה כבעלת שליטה בה, אזי צריכה להיות מטופלת מבחינה חשבונאית במישור ההוני, כמשיכת בעלים ולא כהוצאה.

$$192,406,840 \quad \text{ח' משיכת בעלים}$$

$$192,406,840 \quad \text{ז' התחייבות}$$

\*ההבחנה בין הכובעים לא תמיד ברורה, שהרי ניתן לטעון כי השיקולים המדיניים נובעים מכובעה של המדינה כריבון שדואג לצרכים בסיסיים של אזרחיו.

### שאלה 3 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד

בעולם התרופות קיימים שני סוגי תרופות:

- א. "תרופות פטנט" - תרופות שעל החומר הפעיל שבהן יש פטנט רשום ותקף (לרוב תוקפו של הפטנט הוא 20 שנה), ואותן רק הישות בעלת הפטנט מורשת לייצר ולשווק.
- ב. "תרופות גנריות" - תרופות שעל החומר הפעיל שבהן אין פטנט רשום ותקף, כך שכל גורם יכול לייצרן ולשווקן בהנחה ומכילות בדיוק את אותו החומר הפעיל שקיים בתרופת הפטנט.

עובדה ידועה היא שמחירי התרופות הגנריות זולים משמעותית ממחירי תרופות הפטנט המקוריות, כך שעם יציאתן לשוק הן גורמות להורדת מחירים משמעותית גם בקרב תרופות הפטנט.

חברת 'שבע' בע"מ (להלן: "החברה") הנה חברה לייצור תרופות. תרופת הדגל של החברה 'אל-זיעה', גלולה למניעת הזעת יתר בכפות הידיים (להלן: "התרופה"), הנה תרופת פטנט. התרופה רווחית מאוד ומכירותיה מהוות כמחצית מסעיף מכירות החברה.

בין לקוחות החברה, להם משווקת התרופה, בתי מרקחת רבים (להלן: "בתי המרקחת"). בתי המרקחת נוהגים לקנות מראש מהחברה מלאי תרופה לחצי שנה קדימה (הקנייה מתבצעת בתאריכים ה- 01/01 וה- 30/06 כל שנה).

תוקפו של הפטנט של החברה על התרופה צפוי לפוג ביום 31/03/2013. החברה מודעת לכך שחברות גנריות מתחרות רק ממתיונות לתום תוקף הפטנט כדי לנגוס נתח שוק. כדי להקטין עד כמה שניתן את הפגיעה הצפויה במכירות החברה כתוצאה מכניסת מתחרים גנריים זולים שיביאו לנטישת לקוחות, חתמה החברה עם בתי המרקחת את ההסכם הבא:

#### **הסכם למכירת תרופת 'אל-זיעה' בין חברת 'שבע' לבית המרקחת ליום 01/01/2013**

- מחיר המכירה ליחידת מוצר יעמוד על 100 ש"ח ליחידה.
- במידה ובית המרקחת מקבל הצעת מחיר נמוכה יותר לתרופה גנרית חלופית לתרופת הפטנט, חברת שבע תשלם לבית המרקחת את ההפרש שבין המחיר בו קנה את התרופה למחיר בו הוצע לו לקנות התרופה הגנרית לגבי כל מלאי המוצרים שנותר לבית המרקחת.
  - לדוגמה: בתחילת השנה קנה בית המרקחת 90 יחידות תרופה במחיר של 100 ש"ח ליחידה וביום 01/04/2013 הוצע לבית המרקחת לקנות תרופה גנרית זהה במחיר 40 ש"ח ליחידה ולאותו מועד נותר מלאי במחסני בית המרקחת של 30 יחידות - חברת שבע תשלם לבית המרקחת:  $1,800 \text{ ש"ח} = 30 * (100 - 40)$

**נדרש:**

כיצד לדעתך על החברה להכיר בהכנסה בגין מכירותיה לבתי המרקחת לפי ההסכם שהוצג לעיל?

**פתרון:**

במקרה זה על החברה ביום 01/01/2013 לאמוד את הסכום אותו צופה שתשלם לבית המרקחת בגין התרופה ולהכיר בהפרשה בגין סכום זה. על ההפרש שבין המזומן שהתקבל לבין ההפרשה ניתן להכיר בהכנסה, זאת מאחר והחברה התנתקה מעיקר הסיכונים וההטבות המיוחדים לנכס המלאי.

במידה והחברה אינה יכולה לאמוד את ההפרשה אין להכיר בהכנסה עד למועד בו ניתן יהיה לאמוד ההפרשה באופן מהימן.

#### **שאלה 4 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד**

אגודה שיתופית, בהתאם לפקודת האגודות השיתופיות 1933- סעיף 4, היא אגודה שמטרותיה הן טיפוח החיסכון, עזרה עצמית ועזרת גומלין בין אנשים בעלי אינטרסים כלכליים משותפים, כדי להביא לידי שיפור תנאי חייהם, עסקיהם ושיטות הייצור שלהם, או אגודה שנתכוננה כדי להקל על פעולותיהן של אגודות כאלה.

אגודה שיתופית תאגד לרוב פרטים ממעמד דומה או בעלי תכונה משותפת על מנת לנהל עבורם נושאים כלכליים באמצעות פעולות משותפות.

חברי האגודה הם גם הבעלים של האגודה ושל נכסיה.

'בגד' הנה אגודה שיתופית המפעילה תחבורה ציבורית בישראל (להלן: "בגד"). כל חבר אגודה ב'בגד' מחזיק במניה של האגודה השיתופית. את המניה יכול החבר לפדות באגודה מתי שיחפוץ למזומן. סכום הפדיון מחושב באמצעות נוסחה אשר מחלקת את שווי ההוגן של האגודה במועד המכירה במספר מניותיה.

הנח כי בכל רגע נתון השווי ההוגן של נכסי האגודה זהה לערכם בספרים.

#### **נדרש:**

בהנחה שבגד אינה צופה כי חברי האגודה יפדו את מניותיהם, מהו לדעתך הטיפול החשבונאי בספרי בגד במניות האגודה? בסס את תשובתך בהתאם לעקרונות המסגרת המושגית?

#### **פתרון:**

לאור העובדה כי את מניות האגודה השיתופית יכול החבר המחזיק בהן לפדות מתי שיחפוץ למזומן על פי הנוסחה המתוארת, הרי שבספרי בגד מניות האגודה יסווגו כהתחייבות ולא כהון.

הערה-

לא נדרש בפתרון, אך ראוי לציין כי קיים חריג בנושא זה בתקן IAS 32.

## שאלה 5 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד

מניה- נייר ערך המהווה שטר בעלות על חלק מחברה ומקנה למחזיק בה מעמד של שותף בחברה. מניה מקנה זכות הצבעה באסיפה הכללית של בעלי המניות, זכות לקבל רווחים וזכויות נוספות הנקבעות בתקנון החברה.

התהליך בו מועברות מצד אחד המניות מהמוכר לקונה ומצד שני התמורה הכספית מהקונה למוכר נקרא סליקה וכיום בישראל הוא מתבצע במסלוקת הבורסה באמצעות רישום ממוחשב בלבד.

בשל הגבלות טכניות תהליך הסליקה מתבצע מידי לילה בגין כל העסקאות שבוצעו באותו יום מסחר (בארה"ב מועד הסליקה הוא אחת לשלושה ימים). תהליך הסליקה הינו טכני בלבד והמשקיע זכאי לזכויות המוקנות מתוקף ההחזקה במניה ואינו יכול לבטל את רכישתו לאחר מועד אישור העסקה (מתבצע בסמוך להקלדת פקודת הרכישה).

חברת 'רוכשי המניות' בע"מ (להלן: "החברה") רכשה בבוקר יום 31/12/2012 בבורסת תל אביב 3,000 מניות 1 ש"ח ע.נ. של חברת 'בסק' בע"מ. הסליקה בוצעה ביום 01/01/2013 בשעה 02:00 לפנות בוקר.

נתונים על שווי מניית חברת 'בסק' בע"מ:

שווי בבוקר 31/12/2012 : 10 ש"ח.

שווי ליום 31/12/2012 (נכון למועד סגירת המסחר) : 12 ש"ח.

### **נדרש:**

כיצד לדעתך יש לטפל בעסקה כאמור בהתאם לעקרונות המסגרת המושגית?

### **פתרון:**

בעסקה הנ"ל ניתן לטפל בשני אופנים:

1. גישת הברוטו- מחד, החברה מחזיקה בנכס מניות החשוף לסיכונים ותשואות ומאידך, קיימת לחברה התחייבות לתשלום עבור המניות (השערוך לשווי הוגן הוא דרך רווח והפסד). גישת הברוטו נכונה יותר כלכלית, גם כיוון שאין יכולת קיזוז בין ההתחייבות והנכס וגם כיוון שבצורה זו ניתן מידע רב יותר למשקיעים.

הפקודה שתירשם בספרי החברה:	
ח' נכס	36,000
ז' התחייבות לתשלום בגין מניה	30,000
ז' רווח	6,000

2. גישת הנטו- נכיר בעסקה כחווה עתידי (קיזוז הנכס וההתחייבות). גישת הנטו פשוטה ליישום.

הפקודה שתירשם בספרי החברה:	
ח' נכס	6,000
ז' רווח	6,000

## שאלה 6 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

מדינת ישראל ידועה בקרב מדינות העולם כ- 'Start-up Nation' וזאת על שום הכמות הרבה של חברות הייטק שקמו בה בשנים האחרונות ביחס לגודל האוכלוסייה. מדינת ישראל ראתה ועדיין רואה חשיבות בהמשך קיומה של תעשייה זו בישראל ולכן, בין השאר יזמה בתחילת שנות ה-90 את תכנית עידוד ההשקעות הבאה:

חברת הייטק בישראל שתעמוד בתנאים מסוימים, תהיה זכאית למענק ממשלתי בגובה 40 אגורות על כל 60 אגורות שתצליח לגייס ממשקיעים זרים (להלן: "המענק"). המענק מותנה בהמשך הפעילות של החברה בתחומה.

בהתאם לתנאי המענק, על החברה להחזיר למדינה 5% מהרווח לפני מס השנתי של החברה על פני שלוש שנים ממועד קבלת המענק ובלבד שהסכום לא יעלה על סכום המענק. במידה והחברה תפסיד החברה לא תידרש להחזיר את כספי המענק.

חברת 'סהר קורפוריישן' בע"מ (להלן: "החברה"), הנה חברת הייטק ישראלית שפיתחה טכנולוגיה מתקדמת לליטוש יהלומים. ביום 1 בינואר 2014, גייסה החברה ממשקיע נפאלי 60 מיליון ש"ח. באותו המועד דרשה וקיבלה החברה את המענק במסגרת תכנית עידוד ההשקעות וזאת לאור עמידתה בתנאים לקבלת המענק.

הנהלת החברה צופה כי רווחיה יסתכמו ב-200 מיליון ש"ח מידי שנה החל משנת קבלת המענק. הנח כי מרכיב ההיוון זניח.

### **נדרש:**

מהו לדעתך הטיפול החשבונאי בספרי החברה לאור האירוע המתואר לעיל בשנים 2014-2016? בסס תשובתך על עקרונות המסגרת המושגית.

### **פתרון:**

במקרה זה ניתן לחלק את הסכום שהתקבל מהמדינה ל-2 מרכיבים:

1. הלוואה בגובה 30 מיליון ₪ (3 תשלומים בגובה 5% מ-200 מיליון ₪ ללא היוון).  
בכל תקופה בהמשך יש לוודא שההפרשה להתחייבות תעמוד לפי האומדן הטוב ביותר ושינויי האומדן ייזקפו לרווח והפסד.
2. סבסוד עתידי בגובה 10 מיליון ש"ח.  
התקבלו 2 תשובות באשר לסיווג הסבסוד העתידי:
  - א. הכרה בהכנסה, כל עוד החברה צופה להמשיך בפעילות בתחומה.
  - ב. אמנם לכאורה, לפי המסגרת המושגית, יש להכיר בהכנסה מידית כי אין התחייבות להחזר, מנגד, ניתן לטעון שהיה נכון יותר לדרוש הקבלה של המענק הממשלתי לתוצאות החברה (לראיה סעיף 12 בתקן IAS 20) כך שיש להכיר בהתחייבות בגובה 10 מיליון והקטין אותה כנגד הכנסה על פני 3 שנים.



## שאלה 7 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד

חברת 'שלמה' את שלמה' בע"מ (להלן: "החברה") הנה חברה העוסקת בתחום מיזוג האוויר. לאחרונה נקלעה לקשיים תזרימיים ולכן נקטה במהלכים הבאים:

- א. עסקת פקטורינג- החברה מכרה לבנק חוב לקוח בגובה 500 אלף ש"ח תמורת מזומן בגובה 400 אלף ש"ח. בעסקה זו, הבנק לוקח על עצמו את הסיכון שהחייב לא ישלם את חובו כתוצאה מפשיטת רגל או מקשיים כלכליים.
- ב. עסקת ניכיון שקים- החברה פנתה לחברת 'מאוי' בע"מ (להלן: "מאוי") המתמחה בניכיון שקים, וזו קנתה ממנה שיק דחוי בגובה 500 אלף ש"ח תמורת מזומן בגובה 420 אלף ש"ח. בעסקה זו במידה ומאוי לא מצליחה לפרוע השיק מהחותם עליו היא יכולה לפרוע אותו מהחברה.

### **נדרש:**

מהו לדעתך הטיפול החשבונאי הראוי לשתי העסקאות בספרי החברה? בסס תשובתך על עקרונות המסגרת המושגית.

### **פתרון:**

קיים הבדל מהותי בין עסקת פקטורינג לבין עסקת ניכיון שקים-

בעסקת פקטורינג החברה מוכרת את סעיף הלקוח ולמעשה מתנתקת ממנו לחלוטין ותמורתו מקבלת מזומן. כלומר הבנק, במקרה זה, יכול להיפרע רק מהלקוח הסופי ולא מהחברה. עובדה זו מאפשרת גריעה של יתרת הלקוח מהמאזן ולא נרשם גיוס הלוואה (לכן גם מכונה "מימון חוץ-מאזני").

בעסקת ניכיון שקים, מכיוון שחברת ניכיון השקים יכולה להיפרע, לאור דיני השטרות, לא רק מהלקוח הסופי אלא גם מהחברה עצמה (יכולה לבוא ולדרוש את הכסף מהחברה בעבור פירעון השיק), הרי שהחברה לא התנתקה מהשיק (היא חשופה) ולכן מדובר למעשה בהלוואה. הטיפול בעסקה זו יהיה כבקבלת הלוואה, וללא גריעה של השיק מהמאזן לאור העובדה שהוא ממשיך לשאת בסיכון שהחייב לא יפרע את חובו.

## שאלה 8 (15 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד

מפעל הפיס' הינה חברה לתועלת הציבור (חל"צ) העורכת הגרלות שונות ואת רווחיה משקיעה במפעלי ספורט ובמתן תרומות לסטודנטים מצטיינים.

להלן קטע מביאור 2 'עיקרי המדיניות החשבונאית', מתוך דוחותיה הכספיים של החברה ליום 31/12/2011:

### **י.ג. הגרלות וזכויות**

סכומי הפדיון מהגרלות "לוטו", "אקסטרה", "תכנית המנויים", "צ'אנס", "123", "קינ" ו-"777" והגרלות מיוחדות וסכומי הזכויות המתייחסות אליהן, נזקפים לדוח על הפעילויות במועד ההגרלה. סכומי הפדיון ממשחק החיש ג'ד האלקטרוני נזקפים לדוח על הפעילויות במועד רכישת כרטיס המשחק המגנטי על ידי הלקוח וסכומי הזכויות נזקפים לדוח על הפעילויות בעת פדיון הכרטיס המגנטי על ידי הלקוח, שכן פדיון הכרטיס המגנטי על ידי הלקוח מתבצע בסמוך למועד רכישתו. סכומי הפדיון מכרטיסי חיש-גד, וסכומי הזכויות המתייחסים אליהן, נזקפים לדוח על הפעילויות בעת מכירת הכרטיסים למשווקים האזוריים. סכומי זכויות בהגרלות משכורת לכל החיים נכללים בדוח על הפעילויות לפי ערכם הנוכחי. ההתחייבות בגין זכויות אלה מוצגת במאזן במסגרת ההתחייבויות השוטפות בסעיף זכויות שטרם נפדו כולל זכויות לתשלום לשיעורין.

להלן הסבר על שני סוגי הגרלות הנזכרים בביאור:

- א. **חיש-גד** - הגרלה באמצעות כרטיס גירוד. המשתתף רוכש כרטיס. הכרטיסים הזוכים קבועים מראש, ויש לגרד את שכבת הציפוי מעל הכרטיס כדי לחשוף את האיורים המודפסים מתחתיו ולגלות האם ובמה זכה המשתתף.
- ב. **לוטו** - הגרלה בה כל משתתף רושם צירופי מספרים ומכונת כדורים בוחרת רצף בצורה אקראית- במידה וניחש נכונה את הרצף- הוא הזוכה בפרס, אחרת איש לא זוכה.

### הערה

ה"דוח על הפעילות" הנזכר לעיל הנו הדוח המתאר את תוצאות פעילות מלכ"ר .

### **נדרש:**

האם לדעתך המדיניות החשבונאית באשר להגרלת ה'חיש-גד' (הכוונה לכרטיסי 'חיש-גד' ולא משחק ה'חיש-גד' האלקטרוני) ולהגרלת ה'לוטו' תואמת את עקרונות המסגרת המושגית.

### **פתרון:**

- א. **חיש-גד** - במקרה זה יש להכיר בהכנסה ממכירת הכרטיסים במועד מעבר הסיכונים וההטבות- זהו מועד מכירת הכרטיסים לזכיין. כמו כן, יש באותו המועד להכיר כבר בהפרשה בגין תשלומי הזכייה אותם תצטרך לשלם.
- ב. **לוטו** - לאור העובדה שהאירוע של מעבר הסיכונים והסיכויים הוא בעת ההגרלה עצמה, שבה נבחרים הכדורים, אזי אכן יש להכיר בהכנסה במועד ההגרלה בלבד. בנוסף, על מפעל הפיס להכיר במועד זה בהתחייבות בהתאם לתוצאות הזכייה בפועל.

## שאלה 9 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד

כדי להגביר את רלוונטיות הדוחות הכספיים התקינה מעודדת שימוש במודלים של שווי הוגן.

- **חשב 1:** "בכל מקרה שבו קיימת אפשרות להציג בשווי הוגן, נעדיף זאת. זאת גם הסיבה לקיומה של הצעת המוסד לתקינה למדידת מלאי לפי שווי הוגן".
- **חשב 2:** "חשב 1 טועה- עובדה שכאשר מודדים רכוש קבוע לפי מודל הערכה מחדש אין התקינה מחייבת לבדוק כל שנה את שווי ההוגן של הפריט".
- **חשב 3:** "חשב 1 צודק- עובדה שכאשר מודדים נדל"ן להשקעה בשיטת שווי הוגן מחויבים להציגו מידי תקופת חתך לפי שווי ההוגן".

### **נדרש:**

חוה דעתך, תוך מתן דוגמאות, ביחס לטענות האמורות תוך התייחסות למסגרת המושגית ולתקנים רלוונטיים.

### **פתרון:**

- **חשב 1:** חשב 1 טועה. ראשית, אין להציג בשווי הוגן סעיפים שאינם מהותיים. שנית, לא קיימת כלל ההצעה המוזכרת בסעיף, שכן אם הייתה קיימת הצעה שכזו, כל מודל ההכרה בהכנסה ממלאי היה משתנה- היו מכירים בהכנסה עם המדידה לפי שווי הוגן ולא במכירה.
- **חשב 2:** סעיף 34 בתקן IAS 16 קובע כי תדירות הערכה מחדש נקבעת בהתאם לתנודתיות בשווי ההוגן של הרכוש הקבוע. הסיבה לכך היא שיקול עלות תועלת. כמו כן, זהו אחד ממאפייניו של מודל הערכה מחדש שהינו מודל מיוחד.
- **חשב 3:** אכן נדל"ן להשקעה הנמדד בהתאם למודל השווי הוגן יש הציגו בהתאם לשווי ההוגן מדי תקופה. הסיבה לכך היא אופיו של מודל השווי הוגן שרואה בנדל"ן להשקעה כמעין נכס פיננסי שרווחים הנובעים ממנו משויכים לרווחי החברה (לכן גם מוצג ברווח נקי ולא ברווח כולל אחר).

**שאלה 10 (10 נקודות) - אורך הפתרון לא יעלה על 1/2 עמוד**

חברת 'אליתי' בע"מ (להלן: "החברה") הנה חברה העוסקת בתחום הממתקים. לאחרונה חתמה החברה על חוזה תרומה למשך 5 שנים עם שתי קבוצות כדורסל. במסגרת ההסכם תתרום החברה מיליון ש"ח בכל שנה לכל קבוצה ואילו שחקני הקבוצות ישחקו עם תלבושות המעוטרות בלוגו החברה. אלו הן 2 הקבוצות:

- א. 'מכבי תל אביב' - קבוצת פאר בעלת מועדון אוהדים מהגדולים בארץ.
- ב. 'נהרי' - קבוצת הילדים של בית"ר נהריה בה משחק בנו של מנכ"ל החברה.

**נדרש:**

כיצד לדעתך על החברה לטפל בכל אחת מהתרומות המדוברות בהתאם למסגרת המושגית?

**פתרון:**

בהתאם לנתוני השאלה ניתן להבין כי קיים הבדל משמעותי בין 2 הקבוצות להן ניתנת התרומה - וזאת בשל היקף האוהדים בכל קבוצה.

בשל העובדה שקבוצת 'מכבי תל אביב' היא בעלת מועדון אוהדים מהגדולים בארץ יש לסווג הוצאות תרומה אלו להוצאות פרסום על פני תקופת החוזה (5 שנים).

מנגד, הוצאות התרומה על קבוצת 'נהרי' שהנה קטנה וזניחה תסווגנה כהוצאות הנהלה וכלליות - כתרומה "רגילה" באופן מידי 5 מיליון כנגד יצירת התחייבות.