

המרכז הבינתחומי הרצליה

בית הספר למנהל עסקים

תיאוריה חשבונאית

תשע"ז

סמסטר א' - מועד ב' - פתרון

23/03/2017

משך הבחינה : 4 שעות

מרצה: שלומי שוב, רו"ח

מתרגלים: מתן חגבי, רו"ח
אלכס וולקוב, רו"ח

עוזר הוראה: דניאל בן-ארי

הוראות נוספות:

- אין להשתמש בחומר עזר למעט מחשבון פיננסי.
- יש לענות תשובות קצרות וענייניות. בכל מקרה אין לעבור את מגבלת העמודים לפתרון המופיעה בכל שאלה.
- יש לשים לב כי נכללות בבחינה 20 נק' בונוס. עם זאת, הציון המקסימלי הינו 100.

בהצלחה!!!

**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
שהוצג.**

שאלה 1 (12 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

מר טראמפ הינו בעל השליטה בחברת וושינגטון הייטס בע"מ (להלן - "החברה"), המחזיק ב-55% מהון המניות בה. יתר מניות החברה מוחזקות על-ידי מר אובמה.

ביום 30 במאי 2015 התקשרה החברה באופציית מכר (PUT) מול מר אובמה. לפי תנאי האופציה, בשנתיים הקרובות למר אובמה קיימת הזכות למכור לחברה את חלקו בחברה, בתמורה למזומן בגובה השווי ההוגן של החזקתו נכון למועד המימוש (סילוק ברוטו).

ביום 31 בדצמבר 2016 חתמה החברה על הסכם עם מר טראמפ לפיו ניתנה לחברה האפשרות להמחות למר טראמפ את זכויותיה וחובותיה בקשר לאופציית המכר - כלומר, במידה ומר אובמה יממש את האופציה שברשותו, תוכל החברה להעביר למר טראמפ את הזכות לקבל את מניותיו של מר אובמה בחברה, יחד עם החובה לשאת בתשלום בגין תוספת המימוש של האופציה.

נדרש:

האם וכיצד לדעתך על החברה להכיר בהתחייבות בגין אופציית המכר (PUT) בדוחותיה הכספיים לשנת 2015 ו-2016? נמקי/י תשובתך בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית.

פתרון:

נדרש דיון בנוגע להגדרת התחייבות בהתאם למסגרת המושגית, בפרט בנוגע לשאלה האם ומתי החברה יכולה להימנע מתשלום מזומן. בהתאם לתנאי האופציה, בשנת 2015 לחברה אין זכות בלתי מותנית להימנע מתשלום ולכן עליה להכיר בהתחייבות בגין אופציית המכר. בהינתן שהסכם ההמחאה הוא ממשי, כלומר – קיימת למר טראמפ יכולות פירעון וקיימים בטחונות מספקים, הרי שבשנת 2016 לחברה קיימת היכולת להמחות את ההתחייבות לבעל השליטה ומכאן שיש לה יכולת בלתי מותנית להימנע מתשלום ועל כן ביום החתימה על ההמחאה יש לגרוע את ההתחייבות.

שאלה 2 (10 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

חברת דני בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה ציבורית המפעילה קווי אוטובוס באזור השרון החל משנת 2014, כבעלת הזיכיון מטעם המדינה.

בהסכם שנחתם בין החברה לבין משרד התחבורה (לאחר זכייתה של החברה במכרז וקבלת הזיכיון) נקבע כי פעילותה של החברה תתמקד באזור העיר רעננה, והיא תכלול הן הפעלת קווים עירוניים והן הפעלת קווים בינעירוניים. עוד נקבע כי במידה ובשנה מסוימת תחול ירידה במספר הנוסעים בשיעור העולה על 20%, מכל סיבה שאינה בשליטתה של החברה, תהיה החברה זכאית לשיפוי ממשרד התחבורה - שסכומו ייקבע בדיון שיערך בין הצדדים.

בתחילת שנת 2016 נפתחו שתי תחנות רכבת חדשות ברעננה, אשר הביאו לצמצום בפעילותה של החברה ולירידה בכמות הנוסעים בשיעור של 25% בשנה זו באופן המזכה את החברה בקבלת השיפוי.

בהתבסס על תחשיבים שביצעה החברה בסיוע של מומחים חיצוניים, החברה מעריכה כי נכון ליום 31 בדצמבר 2016 הנזק שנגרם לה בעקבות הירידה בכמות הנוסעים ואשר בגינו יתקבל פיצוי ממשרד התחבורה הינו 10 מיליון ש"ח.

נדרש:

- א. מהו הטיפול החשבונאי בדוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2016 בהתייחס לשיפוי ממשרד התחבורה? נמקי/ תשובתך בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית.
- ב. כיצד הייתה משתנה תשובתך, אם בכלל, בהנחה שלאחר תאריך המאזן ולפני פרסום הדוחות הכספיים הגיעו החברה ומשרד התחבורה להסכמה כי סכום השיפוי הינו 8 מיליון ש"ח?

פתרון:

- א. נדרש דיון בנוגע להגדרת נכס בהתאם למסגרת המושגית ולקריטריונים להכרה בנכס. עקרונית, מתקיימת הגדרת נכס, אך נכון לתום שנת 2016 לא מתקיימים הקריטריונים להכרה בנכס מכיוון שלא קיימת יכולת מדידה מהימנה של סכום הפיצוי ולכן אין להכיר בפיצוי כלל.
- ב. נדרש דיון בשאלה האם מדובר באירוע מחייב התאמה או לא. נכון לתאריך המאזן מתקיימת הגדרת נכס, כשלא ניתן לאמוד באופן מהימן את סכומו. גיבוש הסכום מול משרד התחבורה הינו אירוע מחייב התאמה מאחר והוא מסייע במדידה של נכס שקיים כבר לתום 2016 ולכן יש להכיר בנכס כבר בדוחות הכספיים לשנת 2016.

שאלה 3 (10 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

לאחרונה פורסמה באתר סוכנות הידיעות 'רויטרס' כתבה המעלה ביקורת לגבי הדוחות הכספיים והחשבונאות בכלל. להלן קטעים נבחרים מתוך הכתבה האמורה:

“Review: ‘Accounting isn’t dead, just depreciating’

[...]

“The End of Accounting” is a book that starts from the premise that the numbers companies publish every three, six or 12 months are no longer up to the job. Balance sheets have barely changed since the 19th century. Profit and loss statements were conceived before World War II. Both are better suited to businesses that make physical goods, and investors who don't measure trades in millionths of a second. The result is that these reams of paper - or pages of online text - no longer drive company valuations.

[...]

One of the accounting fails the book singles out is the odd treatment of intangible assets. Buy a brand and it appears on the balance sheet at the purchase price. Build it from scratch and it might appear to have no value at all. That distortion grows as intangibles become more important. Companies have increased their investment in these hard-to-value assets by 60 percent in the past four decades, while cutting investment in tangible stuff by over one-third.”

נדרש:

חווה/י דעתך על הביקורת המוצגת בכתבה. התייחס/י לעקרונות המסגרת המושגית ולתקינה החשבונאית והצע/י פתרונות אפשריים לבעייתיות החשבונאית המתוארת בכתבה, ככל שניתן.

פתרון:

הקטע המובא לעיל מציג ביקורת לגבי אופן הטיפול החשבונאי הקיים בנכסים בלתי מוחשיים. נדרש דיון בנוגע להגדרת נכס בהתאם למסגרת המושגית, בפרט לטיפול הקיים ב- IAS 38 ולשאלה מדוע החשבונאות דוחה את ההכרה בנכסים אלו לשלב הפיתוח ונדרש להציע פתרון אפשרי, כגון אמידת הנכס לפי מודל העלויות שהושקעו בגינו (בכפוף בדיקת ירידת ערך) או לפי מודל שווי ההוגן.

שאלה 4 (12 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על עמוד אחד

ביום 28 במאי 2014 פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות (IASB) את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות (להלן - "התקן"). התקן צפוי להחליף את תקני ה-IFRS הקיימים העוסקים בנושאי הכנסות, לרבות תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה (להלן - "IAS"). התקן יכנס לתוקף מחייב החל מהדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2018.

חברת דניה סיבוס בע"מ (להלן - "דניה") הינה חברה קבלנית הפועלת בענף הבנייה, המיישמת כיום את IAS 11. להלן קטע מתוך הדוחות הכספיים של דניה לשנת 2014:

יז. הכנסות והוצאות בגין חוזי הקמה

בפרויקט עבודות בניה קבלניות החברה מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה. ההכנסות וההוצאות מחוזי הקמה נזקפות לרווח והפסד, באופן יחסי לשיעור השלמת החוזה, כאשר ניתן לאמוד באופן מהימן את תוצאותיו. הכנסות מחוזה הקמה כוללות את הסכום המקורי שנכלל בחוזה בתוספת סכומים בגין שינויים בעבודה, תביעות ותמריצים, במידה וצפויה הכנסה ובמידה וניתן למדוד אותה בצורה מהימנה. לפיכך, החברה אומדת את היקף כלל ההכנסות, ההוצאות הצפויות, שיעור ההשלמה ומועד הסיום הצפוי של כל פרויקט אחת לרבעון. לאומדנים אלה השפעה בעיקר על ההכנסות והעלויות מעבודות בניה, סעיפי הלקוחות, ספקים וקבלני משנה, ומקדמות נטו בגין עבודות בניה בביצוע. הערכת שיעור ההשלמה מתבססת על סקירת העבודות שבוצעו. כאשר אין אפשרות להעריך באופן מהימן את תוצאות החוזה, מוכרת ההכנסה מהחוזה רק בגובה העלויות שסביר כי ניתן יהיה להשיבן. הפסד צפוי מחוזה הקמה נזקף מיידית לרווח והפסד. בשיקול דעתה בקביעת אומדנים אלו מתבססת החברה על מצב השוק, נסיון העבר, עובדות שונות, גורמים חיצוניים ועל הנחות בהתאם לנסיבות המתאימות לכל אומדן, לרבות הסכמים עם מזמיני עבודה, הצעות מחיר והסכמים עם קבלני משנה וספקים. יובהר, שההוצאות בפועל עלולות להיות שונות מאומדנים אלו.

ככלל, בהתאם ל-IAS 11 הכנסות והוצאות מחוזי הקמה נזקפות לדוח רווח והפסד לפי שיעור ההשלמה של הפרויקט. בשונה מכך, על פי IFRS 15 ההכנסות מוכרות לפי שיעור ההשלמה של הפרויקט, בעוד שעלויות החוזה מוכרות בתקופה שבה הן מתהוות בפועל (ללא קשר ישיר לאופן ההכרה בהכנסה). שיעור ההשלמה, אשר נועד לשקף את התקדמות העבודה, ניתן לחישוב במגוון שיטות – למשל לפי יחס עלויות (קרי, היחס שבין העלויות בפועל לסך העלויות הצפויות), שיעור גמר הנדסי (בסיוע מומחים), סקירת העבודות שבוצעו ועוד.

נדרש:

- א. כיצד לדעתך צפויה דניה להיות מושפעת, אם בכלל, מההוראות החדשות של התקן לעניין ההכרה בעלויות חוזה ומהן ההשלכות על דוחותיה הכספיים?
- ב. מהו לדעתך הרציונאל העומד אחר ההוראות החדשות של התקן לפיהן יש להכיר בעלויות חוזה במועד התהוותן בפועל (ולא לפי שיעור ההשלמה)?

פתרון:

א. נדרש דיון במשמעויות הפרקטיות של הוראות התקן על דוחותיה הכספיים של דניה ביחס למצב הקודם. תחת IAS 11, הן ההכנסות והן ההוצאות מחוזי הקמה נזקפות לרווח והפסד לפי שיטת שיעור ההשלמה, דבר אשר עולה בקנה אחד עם עקרון ההקבלה. לעומת זאת, תחת IFRS 15 בעוד שהכנסות מוכרות לפי שיעור ההשלמה, העלויות מוכרות במועד התהוותן בפועל וללא קשר ישיר לאופן ההכרה בהכנסה. המשמעות העיקרית היא כי עשויה להיווצר תנודתיות ברווח המדווח בדוחות הכספיים של דניה (ושל קבלנים מבצעים בכלל).

ב. נדרשה התייחסות לכך שעל אף שהוראות IFRS 15 האמורות אינן עולות בקנה אחד עם עקרון ההקבלה, הן משקפות בצורה טובה יותר את הגדרת נכס בהתאם למסגרת המושגית, שהרי לקבלנים מבצעים אין נכס בשליטתם. הכרה בעלויות במועד התהוותן בפועל (חלף דחייתן כפי שעשוי להתרחש תחת IAS 11) עולה בקנה אחד עם הגדרת נכס במסגרת המושגית.

שאלה 5 (12 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

להלן קטע מעמדת סגל רשות ניירות ערך בדבר אופן תיקון דוחות כספיים בעקבות טעות שנתגלתה ומקורה בתקופות קודמות:

ד. התגלתה טעות בנתוני הדוח השנתי האחרון אשר אינה מהותית ביחס לתוצאות שנת הדיווח הקודמת אולם הינה מהותית ביחס לתוצאות תקופת הדיווח השוטפת או המצטברת (למשל באופן שזקיפת ההשפעה המצטברת של תיקון הטעות לתקופת הדיווח השוטפת, תביא לשינוי מהותי בתוצאות תקופת הדיווח השוטפת - ר' לעניין זה גם סעיף 3(ב) לעמדה זו), רשאי התאגיד לתקנה על דרך תיקון מספרי ההשוואה שיכללו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת (בין אם מדובר בדוח השנתי השוטף ובין אם מדובר בדוח רבעוני שוטף), וזאת חלף פרסום מחדש של הדוחות הכוללים את הטעות. במקרה כאמור, סגל הרשות לא יתערב מקום בו יבוצע התיקון בדרך של סימון סעיפי הדוח המתוקנים כ"התאמה לא מהותית של מספרי השוואה", תוך מתן גילוי בביאורים לדוחות הכספיים, בדבר התיקון בהתאם לעקרונות הקבועים ב - IAS 8 לעניין תיקון טעויות.

חברה א' בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה ציבורית העוסקת בתחום התקשורת.

במהלך עריכת הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2016 התגלה כי מבנה המשרדים של החברה, אשר נרכש ביום 1 בינואר 2012 ומשמש את הנהלת החברה, הופחת בספרים על-פני תקופת ההפחתה לצרכי מס בעוד שאורך החיים השימושיים של המבנה ארוך פי שניים מתקופת הפחתה זו.

סמנכ"ל הכספים של החברה בעמדה כי לאור עקרונות המסגרת המושגית והנחיית הרשות לעיל, במידה והמסקנה היא שבכל שנה בפני עצמה השפעת הטעות אינה מהותית (הן כמותית והן איכותית), ניתן לתקן את הטעות בדרך של מכאן ולהבא, מאחר והדוחות הכספיים אשר פורסמו בעבר כללו "טעות לא מהותית".

נדרש:

חוה"י דעתך על עמדת סמנכ"ל הכספים של החברה, תוך התייחסות לעקרונות המסגרת המושגית והתקינה החשבונאית.

פתרון:

מדובר בדילמת מהותיות אמיתית ובעלת רגישות רבה לאור שאלת תיקון הטעות לאחור, שהיא קיום "מהותיות" הוא קריטריון לדרישת תיקון הדוחות לאחור. לכאורה גם הפתרון של רשות ניירות ערך נכנס לגדר הצגה מחדש. לכאורה סמנכ"ל הכספים צודק שהרי פחות עד כה לא הייתה טעות מהותית בדוחות הכספיים שפורסמו. מצד שני, ככל שלא יתבצע תיקון לאחור הרי שדווקא תיקונו כעת הוא זה שיוצר טעות מהותית בתקופת התיקון. נדרש דיון בשאלה האם ניתן להתייחס למצב דברים מיוחד זה כטעות לא מהותית.

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

חברות ציבוריות בישראל מיישמות את תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד (להלן - "19 IAS") לגבי הטבות לעובדים מסוגים שונים, ובכלל זה תשלומי פיצויים ופנסיה תקציבית לעובדים וגמלאים. בהתאם לתקן, תשלומי פיצויים ופנסיה תקציבית מטופלים בדרך כלל כתוכניות להטבה מוגדרת, אשר כרוכות בהכרה בהתחייבויות אקטואריות בדוחות הכספיים הנמדדות על-בסיס מהוון (discounted).

בהתאם לסעיפים 83 ו-84 ל-19 IAS לעניין שיעור ההיוון:

" השיעור שמשמש להיוון מחויבויות בגין הטבה לאחר סיום העסקה (גם ממומנות וגם בלתי ממומנות) יקבע על ידי שימוש בתשואות שוק בסוף תקופת הדיווח על אגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה. במטבעות בהם אין שוק בו מתקיימת סחירות גבוהה באגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה כאלה, יש להשתמש בתשואות השוק (בסוף תקופת הדיווח) על אגרות חוב ממשלתיות הנקובות במטבע זה. המטבע והתקופה של אגרות חוב קונצרניות או ממשלתיות יהיו עקביים עם המטבע והתקופה הנאמדת של מחויבויות בגין הטבה לאחר סיום העסקה."

"[...]. שיעור ההיוון אינו משקף את סיכון האשראי הספציפי לישות, שבו נושאים הנושים של הישות [...]."

נדרש:

מהו לדעתך הרציונאל העומד אחר הוראות התקן לעניין שיעור ההיוון?

פתרון:

ההנחיות הנוגעות לשיעור ההיוון בתקן מצביעות על העובדה כי שיעור ההיוון נועד לייצג את ערך הזמן של הכסף שצפוי לצאת מהחברה לעובדיה במועד עתידי ואת הסיכונים הגלומים בהתחייבות באופן מהימן. יש להתייחס לכך ששיעור התשואה על אג"ח קונצרני באיכות גבוהה אמור לשקף את התשואה על נכסים המשמשים לסילוק מחויבויות אלה, כאשר התקן קובע סטנדרט איכות מסוים כדי לשאוף למדידה מהימנה (הנושא נדון בפורום שווי הוגן ב-2012). מעבר לכך שעובדים הם נושים ברמת קדימות גבוהה יחסית, הסיבה לכך היא שמדובר בהתחייבות שמעשית לא ניתנת לסילוק (להבדיל למשל מהתחייבות בגין אג"ח) אלא דרך הפקדות בקופה. כלומר, בכל מקרה סיכון האשראי של החברה עצמה לא מובא בחשבון – להביל למשל ממקרה של שווי הוגן של אגרות חוב שהונפקו. ההשלכה לגבי שימוש בשיעור היוון לאג"ח קונצרני שהינו גבוה יותר משיעור היוון לאגרות חוב ממשלתיות הינו קיטון בערך הנוכחי של ההתחייבויות לעובדים דבר שיביא לגידול בהון.

שאלה 7 (10 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

חברת שקוף בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה ציבורית העוסקת בייצור זכוכיות.

החברה מחזיקה מזה שנים קופה קטנה לשם ביצוע תשלומים שוטפים במזומן, אשר הינה באחריותו הבלעדית של גזבר החברה. פעילות הקופה הקטנה מתבצעת באופן בו תמיד נשמר בקופה סכום קבוע של מזומן בסך 15,000 ש"ח (לאחר כל משיכת מזומן מהקופה הקטנה מעביר הגזבר לקופה כספים מחשבונות החברה בגובה המשיכה, כך שהיא תעמוד שוב על סך 15,000 ש"ח).

במהלך חודש פברואר 2017 התברר כי גזבר החברה גנב לכיסו את מלוא סכום המזומן שהיה בקופה הקטנה. הגזבר פוטר מהחברה לאלתר, הוגשה נגדו תלונה במשטרה והחלה חקירה בנושא.

לחברה אין כל מידע אודות מועד התרחשות הגניבה בפועל והמשטרה מנועה מלמסור לחברה פרטים מחקירתה.

הנח/י כי החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים לשנת 2016 ביום 31 במרץ 2017.

נדרש:

כיצד לדעתך על החברה לשקף את גניבת הכספים מהקופה הקטנה בדוחותיה הכספיים לשנת 2016? נמק/י תשובתך בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית והתקינה החשבונאית.

פתרון:

נדרש דיון בנוגע לשאלה האם יש לתת ביטוי למזומן שנגנב מהקופה הקטנה בדוחות הכספיים לשנת 2016. מאחר שלא ידוע מהו המועד בו נגנב המזומן, אין לתת ביטוי לגניבה בדוחות הכספיים לשנת 2016 וזאת מחמת הספק, ולכן אי-מתן ביטוי הינו מהימן יותר. ניתן לשקול מתן גילוי בדבר הגניבה בהתאם לרלבנטיות.

שאלה 8 (12 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

בעקבות פרסום תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות (להלן – "IFRS 16"), אשר ייכנס לתוקף מחייב החל מהדוחות הכספיים לשנת 2019, תתבטל ההבחנה הקיימת כיום בתקן החשבונאי העוסק בחכירות (IAS 17) בין חכירות תפעוליות וחכירות מימוניות מנקודת מבטו של החוכר. כיום, חכירות תפעוליות מטופלות בדוחות הכספיים של חוכרים באופן חוץ מאזני, בעוד שתחת IFRS 16, על חוכרים יהיה להכיר בדוח על המצב הכספי בנכס ובהתחייבות בגין חכירות אלו.

להלן קטע מתוך כתבה אשר פורסמה בתחילת שנת 2016 באתר "דה-מרקר":

"המוסד הבינלאומי לתקינה חשבונאית (IFRS) פירסם תקן חדש שלפיו חכירת נכס של חברה תטופל בדו"חות הכספיים של החוכר, בדומה לעסקה של רכישת נכס באשראי, וזאת למשך תקופת החכירה.

עד היום חכירה נחשבה להוצאה, ובהתאם הופחתו בגינה העלויות הכספיות מדו"ח הרווח וההפסד. המשמעות החשבונאית של התקן החדש היא הגדלת המאזן כתוצאה מרישום הנכס (זכות השימוש בנכס החכור) כנגד התחייבות (המחויבות לשלם את תשלומי החכירה). בדומה לכל תקני ה-IFRS, התקן החדש חל בעיקר על חברות שיש לציבור עניין בהן, כמו חברות ציבוריות וממשלתיות."

נדרש:

הצג/י לפחות 3 נימוקים בעד ו-3 נימוקים נגד הוראות IFRS 16 לגבי הטיפול החשבונאי בחכירות תפעוליות בספרי החוכר, בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית.

פתרון:

נדרש להעלות נימוקים בעד ונגד הטיפול החשבונאי העולה מהוראות IFRS 16 המשנה את אופן הטיפול הקיים ב-IAS 17. כנימוק בעד הטיפול החשבונאי הני"ל, ניתן לטעון כי היתרון הגדול הוא להציג את ההתחייבויות בגין כל החכירות במאזן ולא להסתירן כהתחייבות חוץ מאזנית כפי שהיה במסגרת IAS 16 לגבי חכירות תפעוליות וכי זכות השימוש במוחכר שהינו גם בחכירה תפעולית מהווה נכס בלתי מוחשי. כנימוק נגד, ניתן לטעון כי ההבחנה שנעשתה ב-IAS 16 לגבי חכירות תפעוליות שראתה בהן הוצאה תפעולית לכל דבר ועניין (כגון עלויות שכר, תשומות בייצור וכולי) הינה עקבית עם ההבחנה הכלכלית ביניהן לעומת חכירות מימוניות בהן במהות לחוכר ישנו את הסיכונים והסיכויים בגין הנכס המוחכר.

שאלה 9 (12 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

חברת פרטנרס בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה ציבורית הפועלת בענף התקשורת בישראל. עד לתום שנת 2015 הפעילה החברה רשת סלולרית בישראל כחלק מהמותג הבינלאומי "אורנג'דה". בעקבות התבטאות של יו"ר "אורנג'דה" הבינלאומי, נחתם בין החברה לבין "אורנג'דה" הסכם לפיו החל משנת 2016 תפסיק החברה לעשות שימוש במותג "אורנג'דה", ובתמורה תקבל פיצוי בסך 100 מיליון אירו. הפיצוי האמור התקבל ב-3 שלבים במהלך שנת 2016.

החברה הכירה בדוחותיה הכספיים לשנת 2016 במלוא הפיצוי כהכנסה נדחית, אשר תיפרס ותוכר כהכנסה ברווח והפסד בקו ישר על פני חמשת הרבעונים העוקבים. החברה נימקה את דחיית ההכנסה בכך שההכנסה בגין הפיצוי צריכה להירשם כנגד הוצאות שיווק ואחרות (למשל, בגין מיתוג מחדש) שיתהוו לחברה במהלך תקופה זו, לאור עקרון ההקבלה.

נדרש:

האם לדעתך הטיפול החשבונאי שנקטה החברה בהתייחס לפיצוי הינו נאות? נמקי תשובתך בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית.

פתרון:

נדרש דיון בנוגע להגדרת התחייבות בהתאם למסגרת המושגית והמסקנה כי התחייבות כזאת לא קיימת, וכן דיון בעקרון הקבלת הכנסות להוצאות. ייתכן וניתן היה להצדיק דחיית הכנסה אם החברה הייתה נוטלת על עצמה מחויבות כלשהי, אך במקרה הנדון לא התהוותה מחויבות כזו ועל כן הטיפול החשבונאי שנקטה החברה בהתייחס לפיצוי אינו נאות ועליה להכיר במלוא ההכנסה.

שאלה 10 (10 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד

מר עומר מחזיק 60% מהון המניות של חברת סלע השקעות בע"מ (להלן - "החברה") שהינה חברה ציבורית הנסחרת בבורסה לניירות ערך בתל אביב. מר עומר מכהן מזה מספר שנים גם כמנכ"ל החברה.

במסגרת בדיקה שנערכה בחברה במהלך שנת 2016 על-ידי יחידת הביקורת של הרשות לניירות ערך, נתגלתה קנוניה בחברה הפועלת מטעם מר עומר שמטרתה משיכת כספים מהחברה שלא כדין והעברתם למר עומר. חוץ ממר עומר, מעורבים בקנוניה גם גורמים נוספים ממחלקת הנהלת החשבונות של חברה.

במסגרת עריכת הדוחות הכספיים לשנת 2016, זיהו חשבי החברה כי מדובר בסכומים מהותיים של כעשרות מיליוני שקלים שהוצאו מהחברה שלא כדין במהלך שלוש השנים האחרונות.

כמו כן, הבחינו החשבים כי כל סכומי המשיכות לא נרשמו כלל בדוחות הכספיים של החברה - הן הסכומים שנמשכו על-ידי מר עומר והן הסכומים שנמשכו על-ידי הגורמים הנוספים המעורבים בפרשה.

נדרש:

כיצד לדעתך על החברה לשקף את חשיפת הפרשה בדוחותיה הכספיים לשנת 2016? האם לדעתך על החברה לבצע הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים לתקופות דיווח קודמות? נמק/י תשובתך בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית.

פתרון:

נדרש דיון בשאלה האם משיכת הכספים שלא כדין ביוזמת בעל השליטה צריכה להירשם כהוצאה או כמשיכת בעלים הונית.

מאחר שההוצאה כלל לא נרשמה וכן מדובר בסכומים מהותיים של עשרות מיליוני שקלים נדרש לבצע הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים כך שישקפו את המצב הכספי ואת תוצאות החברה. חשוב להדגיש כי עצם העובדה כי בעל השליטה הינו גם נושא משרה ומאפשר את הדוחות הכספיים מחזקת את העובדה שנדרשת הצגה מחדש של הדוחות.

שאלה 11 (10 נקודות) – אורך הפתרון לא יעלה על 3/4 עמוד (שאלת בונוס)

במהלך הרבעון השני של שנת 2009 ביצעה חברת החשמל לישראל (להלן - "החברה") מחקר אקטוארי במסגרת בחינת ההתחייבות הפנסיונית הנכללת בדוחותיה הכספיים. ממצאי המחקר העלו ליקויים בהתייחס למנגנון עדכון הפנסיה הקיים בחברה וליישום ההנחה האקטוארית בדבר אומדן העלאות השכר העתידיות של גמלאי החברה - אשר הביאו למדידה ביתר של ההתחייבות הפנסיונית שנכללה בדוחות הכספיים של החברה.

אחת מהשאלות המרכזיות שעלו הינה האם הטיפול החשבונאי הנדרש לגבי הקיטון בהתחייבות הפנסיונית, בעקבות ממצאי המחקר, הינו בגדר שינוי אומדן או תיקון טעות המחייב הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים. לנוכח האמור, פנתה החברה ביום 6 באוגוסט 2009 לרשות לניירות ערך (להלן - "הרשות") לקבלת הנחיה מקדמית בנושא. עמדת הרשות הייתה כי היישום הלקוי מהווה טעות ועל כן על החברה לתקן את דוחותיה הכספיים בדרך של הצגה מחדש.

על אף שעמדת החברה הייתה כי הטיפול החשבונאי הנכון הינו שינוי אומדן, דירקטוריון החברה החליט לפעול בהתאם להחלטת הרשות ולתקן את הדוחות הכספיים בדרך של הצגה מחדש.

בסוף טופס הבחינה מצורפת התייחסות החברה מתוך הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2009 (ביאור 35) לעניין ההצגה מחדש שבוצעה.

נדרש:

חווה/י דעתך באשר לאופן בו תיארה החברה בדוחותיה הכספיים את ההצגה מחדש שביצעה והסיבה לה. נמקי/ תשובתך בהתבסס על עקרונות המסגרת המושגית.

פתרון:

כפי שעולה מהביאור בדוחות החברה, עמדת החברה הייתה שונה מעמדת רואה החשבון המבקר שלה ומעמדת הרשות והיא ציינה זאת. נדרש דיון בעובדה כי הדוחות הכספיים הינם מצגי ההנהלה ולכן אם החברה אינה מסכימה עם הרשות ביכולתה להעלות סוגיה זו בפני בית-משפט, אך אם היא יישמה את עמדת הרשות הרי שאלו מצגיה ואין היא יכולה שלא להסכים איתם.