

# הכרה וניתוח דוחות כספיים



$$\{\sqrt{x}\}^2$$



## תוכן העניינים

1. הנפקת מניות ואופציות..... 1
2. הון עצמי..... (ללא ספר) 2
3. רכוש קבוע..... 3
4. נדלן להשקעה..... 18
5. השקעות בשיטת שווי מאזני..... 30
6. תזרים מזומנים..... 40
7. יחסים פיננסיים..... (ללא ספר) 40

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 1 - הנפקת מניות ואופציות

תוכן העניינים

1. כללי ..... 1

## הנפקת מניות ואופציות

### שאלות

(1) ביום 01.01.2010 הוקמה חברת "הקוקיי" על ידי קבוצת יזמים. ביום זה הנפיקה החברה 100 מניות 1 ש"ח ערך נקוב, וזאת בתמורה ל-1,000 ש"ח. עלויות ההנפקה הסתכמו ב-25 ש"ח.

נדרש:

- א. רשום פקודת יומן מתאימה.
- ב. הצגת את השפעת הנפקת המניות על דו"ח שינויים בהון העצמי.

(2) חברת המחשבון הינה חברה המוכרת מחשבוני הינה חברה המוכרת מחשבוני פיננסיים והיא הוקמה ביום 01.01.2010. נכון ליום 31.12.2012 ההון העצמי של החברה מורכב מ-100,000 ש"ח הון מניות 1 ש"ח ערך נקוב, פרמיה בסכום של 20,000 ש"ח ועודפים בסכום של 80,000 ש"ח. ביום 01.02.2012 הנפיקה החברה 10,000 אופציות. לפי תנאי האופציה, היא ניתנת להמרה למניה 1 ש"ח ערך נקוב (יחס המרה של 1:1) וזאת עד ליום 31.12.2014. תוספת המימוש הנדרשת להמרה היא 2 ש"ח, והיא אינה צמודה למדד כלשהו. ביום 15.01.2014 הומרו 30% מהאופציות למניה. להלן נתונים לגבי מחיר האופציה של החברה לתאריכים שונים:

שוי הוגן אופציה	תאריך
5	01.02.2013
6	31.12.2013
4	15.01.2014
8	31.12.2014

נדרשים:

- א. רשום את המבחנים לסיווג אופציה כהונית או התחייבותית.
- ב. קבע את אופי האופציה שהונפקה (הונית או התחייבותית).
- ג. הצג את הדו"ח על השינויים בהון העצמי לימים 31.12.2013 ו-31.12.2014.

3) חברת "המחשבון" הינה חברה המוכרת מחשבוני פיננסיים והיא הוקמה ביום 01.01.2010. נכון ליום 31.12.2012 ההון העצמי של החברה מורכב מ-100,000 ₪ הון מניות 1 ₪ ערך נקוב, פרמיה בסכום של 20,000 ₪ ועודפים בסכום של 80,000 ₪. ביום 01.02.2013 הנפיקה החברה 10,000 אופציות. לפי תנאי האופציה, והיא ניתנת להמרה למניה 1 ₪ ערך נקוב (יחס המרה של 1:1) וזאת עד ליום 31.12.2014. תוספת המימוש הנדרשת להמרה היא 2 ₪, והיא צמודה לשער החליפין של הדולר. ביום 15.01.2014 הומרו 30% מהאופציות למניה.

להלן נתונים נוספים:

שער הדולר	שווי הוגן אופציה (₪)	תאריך
4	2	01.02.2013
4.5	3	31.12.2013
5	3.2	15.01.2014
4.8	2.8	31.12.2014

הנח כי רווחי החברה בשנת 2013 ו-2014 הסתכמו ל-10,000 ₪ ו-20,000 ₪ בהתאמה.

נדרש:

- א. רשום את המבחנים לסיווג אופציה כהונית או התחייבותית.
- ב. קבע את אופי האופציה שהונפקה (הונית או התחייבותית).
- ג. הצג את הדו"ח על השינויים בהון עצמי לימים 31.12.2013 ו-31.12.2014.

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 2 - הון עצמי

תוכן העניינים

1. כללי ..... (ללא ספר)

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 3 - רכוש קבוע

תוכן העניינים

1. כללי ..... 3

## רכוש קבוע

### שאלות

- (1) חברת "שרב אפילו בדצמבר" החליטה להרחיב את תחומי פעילותה, ולשווק מוצרים בתחום החקלאות. החברה מעוניינת לרכוש מכונה לניסור עצים, אותם תמכור החברה לחברות אשר צריכות עצים לצורכיהם. ביום 01.01.2010 רכשה החברה מכונה חדישה לניסור עצים בסכום של 100 שקלים. המכונה עתידה לשמש את החברה למשך מספר שנים. חשב החברה מתלבט כיצד תסווג המכונה בספרי החברה, ובאיזה תנאים ניתן להכיר במכונה כנכס בספרים. ענה בקצרה:
- א. באילו מקרים המכונה תסווג כ"רכוש קבוע" במאזן החברה?  
 ב. מהו התנאי הנוסף בו נדרשת החברה לעמוד על מנת שתוכל להכיר במכונה בספריה?
- (2) חברת "ייצור ישראלי" עוסקת בייצור תפוחי עץ במפעל החברה בחדרה. לאחרונה, רכשה החברה מכונה אשר תשמש אותה לצורך ייצור תפוחים. בעת רכישת המכונה, אשר עומדת בתנאים בהגדרתה כרכוש קבוע, התהוו לחברה סוגים שונים של עלויות. חשב החברה התלבט מה לעשות עם עלויות אלה. נדרש:
- א. הבחן בין הסוגים השונים של עלויות שעשויות להתהוות במועד רכישת רכוש קבוע, וקבע האם יש להכיר בהם כחלק מעלות הרכוש הקבוע או כהוצאה בספרים.  
 ב. קבע לגבי כל עלות האם היא חלק מעלות הרכוש הקבוע או הוצאה בספרים:

מספור	מהות הרכישה
א.	עלות רכישת המכונה הסתכמה ל-100 שקלים.
ב.	מיסים ששולמו בגין המכונה הסתכמו ל-20 שקלים. 5 שקלים ניתן לקבל כהחזר מרשויות המס.
ג.	החברה שילמה לעורך הדין שניסח את עסקת הרכישה 3 שקלים.
ד.	דני הוא מהנדס, יועץ מקצועי אשר מסייע לחברה בהקשר לרכישת המכונה וגובה שכ"ט קבוע של 2 שקלים.
ה.	החברה פרסמה בעיתונות בריש גלי אודות רכישת מכונה חדשה וביצועים מצוינים לשנת 2009. עלויות הפרסום הסתכמו ל-15 שקלים.
ו.	החברה בדקה את תפקוד המכונה וייצרה באמצעותה יחידת מלאי אחת. עלות בדיקת התקינות הסתכמה ל-30 שקלים. השווי הוגן של יחידת מלאי אחת הוא 10 שקלים.
ז.	רווית, מזכירת המנכ"ל, סייעה לרכישה בפן הלוגיסטי. שכרה מסתכם ל-1,000 שקלים.

3) חברת "שמופי" החליטה לרכוש מכונית אשר תשמש אותה לצורך העובדים בעסק: במהלך היום הרכב יהיה בחנייה וישמש עובד הנזקק לתחבורה. בערבים הרכב יחזור כל יום עם עובד אחר הביתה. הדבר צפוי לשפר באופן דרמטי את המורל של עובדי החברה. החברה מתבלטת בין רכישת הנכס במזומן ורכישת הנכס באשראי. סמנכ"ל הכספים של החברה בעיקר מודאג מהשפעת הרכישה באשראי על הדוחות הכספיים של החברה.

נדרש א':

מהו הטיפול החשבונאי בעסקאות אשראי של פריטי רכוש קבוע לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16?  
(רמז: הבחן בין תנאי אשראי רגילים ואשראי שאינו רגיל).

נדרש ב':

אירוע מספר 1:

ביום 01.01.2010 רכשה חברת היובל רכוש קבוע בסך של 104.5 שקלים. נקבע כי תמורת הרכישה תשולם כחודש לאחר מועד הרכישה (ביום 31.01.2010). שיעור הריבית להיוון עסקאות דומות: 5%.

אירוע מספר 2:

ביום 01.01.2010 רכשה חברת היובל רכוש קבוע בסך של 104.5 שקלים. נקבע כי תמורת הרכישה תשולם כשנה לאחר מועד הרכישה (ביום 31.12.2010). שיעור הריבית להיוון עסקאות דומות: 5%.

נדרש:

רשום פקודות יומן לשנת 2010 בגין רכישת הרכוש הקבוע.

4) לפני כשלוש שנים, רכשה חברת "סלולר-לי" מספר מחשבים ניידים לטובת עובדיה הזמניים של החברה. לאחרונה החלו המחשבים לעשות בעיות: זמן התגובה שלהם היה בעייתי, ולעיתים הם פשוט הפסיקו לעבוד ללא סיבה. המחשבים שימשו את עובדי החברה במהלך השנים האחרונות, וזאת לצורך מתן שירות ללקוחותיה הרבים של החברה. בלית ברירה, החברה זרקה את המחשבים לפח ושוקלת רכישת מחשבים חדשים. ענה בקצרה:

- א. מהו ההיגיון הכלכלי מאחורי הכרה בהוצאות פחת בגין רכוש קבוע?
- ב. מהו ההיגיון החשבונאי מאחורי רישום הוצאות פחת בספרי החברה כהוצאה בדו"ח רווח והפסד?
- ג. מנה את שיטות הפחת המוכרות לך וציין בקצרה את אופן ההפחתה המוצע על ידי כל שיטה.
- ד. האם עומד צורך לבחון בעתיד נכונות של שיטת פחת שנקבעה ביום רכישת הרכוש הקבוע?
- ה. האם ניתן לשנות שיטת הפחתה של רכוש קבוע? במידה והתשובה חיובית, מהו הטיפול החשבונאי בשינוי שיטת פחת.

5) דני, סמנכ"ל הכספים של חברת "הנדיב הידוע", לא האמין שזה קורה: מספר רכבי החברה נזקקו לטיפול במוסך. החברה, שגם ככה מצויה בקשיים כספיים, נדרשה לשלם סכומי כסף משמעותיים למוסך. רכבי החברה נרכשו כולם לפני כ-3 שנים.

נדרש:

- א. באילו מקרים עלינו לסווג עלות עוקבת כהוצאה בספרים ובאילו מקרים עלינו לסווג עלות עוקבת כחלק מעלות רכוש קבוע
- ב. הבחן בין שני מקרים ורשום פקודת יומן מתאימה:
- i. העלות העוקבת בסך 10 שקלים הינה לצורך התחזוקה השוטפת של הרכוש הקבוע.
- ii. העלות העוקבת בסך 10 שקלים שיפרה את הרכוש הקבוע, האריכה את חיי והעלתה את שווי.
- ג. במידה וסיווגנו עלות עוקבת כחלק מעלות רכוש קבוע, כיצד עלינו להפחית את הרכוש הקבוע ואת העלות העוקבת בעתיד.

6) חברת "קונה רכבים לפירוק" עוסקת ברכישת רכבים לפירוק. החברה רוכשת מכוניות "מתות": כאלה שעבר זמנן. החברה לוקחת את אותם רכבים כגרוטאה, ועושה שימוש ברכיבים השונים, אשר להם ערך גם כאשר המכונית עצמה אינה נוסעת יותר.

נדרש:

- א. מהו ערך גרט של רכוש קבוע?
- ב. כיצד ערך גרט חזוי משפיע על הפחתת פריט רכוש קבוע לאורך חייו?

7) ביום 01.01.2009 רכשה חברת אל-הל רכשה מטוס מנהלים יוקרתי בסך של 100 מיליון שקלים. המטוס כולל מנוע (עלות 50 מיליון שקלים), שאורך חייו המשוער 20 שנה, מושבי כסאות (עלות 20 מיליון שקלים), שאורך חייהן המשוער 10 שנים, ומסכי טלוויזיה (עלות 30 מיליון שקלים) שאורך חייהן 5 שנים.

נדרשים:

- א. כיצד תקבע חברת אל-הל את אורך חיי המטוס לצורך רישום הוצאות פחת?
- ב. מה סכום הוצאות הפחת שתרשום החברה, בהנחה שהחברה בחברה בשיטת פחת בקו ישר?
- ג. האם לצורך הצגה במאזן החברה, נבחין בין הרכיבים השונים של המטוס?

8) חברת "נוילנד" הינה חברה תעשייתית אשר עושה שימוש בפריטי רכוש קבוע רבים, כדוגמת משאיות ומכוניות. לאחרונה, התמנה למשרת עוזר החשב דני בלישע, סטודנט במכללה ידועה. דני, נרגש ממשרתו החדשה, חיש מיהר לרשום פקודת יומן בגין פחת בגין משאית שברשות החברה דני רשם:

ח' הוצאות פחת	100
ז' פחת נצבר	100

ענה בקצרה:

- א. כיצד פקודת יומן זו תקבל ביטוי בדוחות "נוילנד" לשנת 2009?
- ב. כיצד פקודת יומן זו תשפיע על דוחות חברת "נוילנד" בשנת 2010?

9) חברת "הסבון בכה מאוד" עוסקת בהובלת סבונים לבתי עסק שונים. רכבי החברה סווגו במאזנה כרכוש קבוע, שכן הם משמשים אותה לטובת הספקת סחורות ומתן שירותים. לאחרונה, החליטה החברה כי יש צורך בשדרוג מערך הרכבים. בישיבת הנהלה בנושא התקבלו ההחלטות הבאות:

1. החברה תמכור את צי המכוניות הנוכחי של החברה.
2. החברה תרכוש צי רכבים חדש.

מכירת הרכבים תתבצע לפי מחיר המחירון של אותם רכבים בהתאם למחירון יצחק לוי.

ענה בקצרה:

- א. כיצד משפיעה מכירת רכוש קבוע על דוחות כספיים של חברה?
- ב. כיצד נבחן האם מכירת רכוש קבוע יצרה רווח או הפסד בספרים?
- ג. רשום פקודת יומן למכירת רכוש קבוע. הבחן בין האפשרויות השונות.

10) חברת "הלו בייבי" עוסקת בייצור צעצועים לילדים. החברה מייצרת מידי שנה אלפי בובות כדוגמת צבי הנינג'ה, רובוטריקים ובובות ברבי וקן. לאחרונה, רכשה החברה מכונה חדישה לייצור בובות של גיבורי הסדרה "אבודים". מכיוון שהעונה השלישית עתידה לעלות בקרוב במסגרת שידורים חוזרים, החליטה החברה להתחיל ולייצר את הבובות בעוד כ-3 חודשים. המכונה נרכשה בתמורה ל-1,000 שקלים, והיא עתידה לשמש את החברה בעשר השנים הקרובות. סמנכ"ל הכספים של החברה מתלבט: האם הוא יתחיל לרשום הוצאות פחת בגין המכונה ביום הרכישה, או ביום ההפעלה?

ענה בקצרה:

- א. מתי נתחיל לבצע הפחתה שיטתית (רישום הוצאות פחת) של רכוש קבוע?
- ב. מתי נפסיק לבצע הפחתה שיטתית של רכוש קבוע?

11) חברת "טיולים בטבע – הנאה בשפע" עוסקת בארגון טיולים משפחתיים ברחבי ארץ ישראל. לדבריי מנכ"ל החברה: "למה לנסוע לחו"ל כשיש לנו ארץ כל כך יפה?" לאחרונה רכשה החברה אוטובוס נוסף אשר ישמש אותה לטובת טיולים. כמו כן, רכשה החברה:

1. גלגלים רזרביים למקרה של פנצ'ר.
2. ציוד נוסף אשר מקטין את רמת הזיהום של האוטובוס.

ענה בקצרה:

- א. מהו הדין החשבונאי לגבי חלקי חילוף וציוד עזר? האם אלה יסווג כפריטי רכוש קבוע?
- ב. האם ניתן לסווג פריט שנרכש משיקולי איכות הסביבה או בטיחות כפריט רכוש קבוע?

**12** חברת "אפריקה זה ישראל" עוסקת בכמה תחומי פעילות הקשורים לנדל"ן: החברה רוכשת בניינים למכירה, מקימה בעצמה בניינים ומוכרת אותם, רוכשת בניינים ומשכירה אותם ולעיתים אף רוכשת בניין ומחזיקה בו עד לעליית ערכו. חשב החברה מתלבט כיצד יסווגו הבניינים במאזן החברה.

נדרש:

עזור לו!

**13** מר וימן עוסק בשיווק מוצרי ספורט ברחבי תל אביב. האדון הנכבד הקים את העסק בתאריך 01.01.2005. להלן נתונים לגבי הרכוש הקבוע בחברה:

מכונות:

ביום הקמת העסק רכש מר וימן 3 מכונות זהות. ערך גרט בגין כל מכונה מסתכם לסך של 100 שקלים. נכון ליום 31.12.2005 סך המכונות מוצגות בסכום של 1,500 שקלים במאזן החברה. החברה נוהגת להפחית מכונות בשיעור של 10% לשנה.

כלי רכב:

ביום 31.03.2005 רכש מר וימן מכונת אשר תשמש את העסק. עלות רכישת הרכב (מחיר מחירון) הסתכמה ל-295 שקלים. באותו יום החליט מר וימן לקחת את הרכב למוסד הקרוב לביתו:

- מר וימן שילם 5 שקלים בעבור טיפולים שוטפים ברכב
- מר וימן שילם 105 שקלים בעבור החלפת המנוע ברכב.
- אורך חיי האוטו (לאחר הטיפול במוסד) הסתכם ל- 5 שנים.

ביום 31.06.2006 מכר מר וימן את הרכב בתמורה ל-295 שקלים.

נדרש:

מכונות:

- א. שחזר את העלות המקורית של המכונות
- ב. רשום פקודות יומן בגין המכונות כפי שנרשמו בספרי החברה בשנת 2005.
- ג. הצג את השפעת המכונות על דוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2005.

כלי רכב:

- ד. רשום פקודות יומן בגין כלי הרכב כפי שנרשמו בספרי החברה בשנים 2005-2006.
- ה. הצג את השפעת כלי הרכב על דוחותיה הכספיים של החברה לשנים 2005-2006.

14) חברת "דין דין" הוקמה ביום 01.01.2006 ועוסקת בייצור חצוצרות. להלן נתונים מתוך סעיף רכוש קבוע של החברה ליום 31.12.2008:

נתונים	עלות מופחתת	פחת נצבר	עלות	
1	?	?	100,000	מבנה
2	?	400,000	?	מכונות
3	?	?	?	מחשבים

נתונים נוספים:

1. מבנה:
  - המבנה נרכש ביום הקמת החברה. הנח כי המבנה היה "מוכן להפעלה"/ "מוכן לשימוש" החל מיום 31.03.2006. עלות הקרקע מהווה 25% מעלות המבנה והוא חסר ערך גרט. החברה מפחיתה מבנים על פני 20 שנה. ביום 31.12.2009 המבנה נמכר בתמורה ל-90,000.
2. מכונות:
  - המכונות נרכשו ביום 01.01.2007. החברה החלה להפחית את המכונות ביום רכישתן, והן מופחתות בשיעור של 20% לשנה. למכונות ערך גרט בסך 100,000 שקלים.
3. מחשבים:
  - המחשבים נרכשו ביום הקמת החברה, בעלות כוללת של 25,000 שקלים. ביום הרכישה החברה שילמה סכומים נוספים:
    - 1,000 שקלים בעבור התקנת המחשבים.
    - 1,000 שקלים בעבור הובלת המחשבים.
    - 500 שקלים שכר לריוית המזכירה שביצעה את הזמנת המחשבים.
  - החברה מפחיתה את המחשבים בשיעור של 10% לשנה. הנח כי אין ערך גרט למחשבים.
  - מחצית מן המחשבים נמכרו ביום 31.10.2009 בתמורה לסכום של 9,000 שקלים.

נדרש:

מבנה:

- א. רשום פקודות יומן בגין המבנה בשנים 2008-2009.
- ב. כיצד יוצג המבנה במאזן החברה לתאריכים 12.2008 ו-12.2009.
- ג. מהי השפעת המבנה על דו"ח רווח והפסד של החברה לשנים 2008 ו-2009?

מכונות:

- ד. באיזה סכום נרכשו המכונות ביום 01.01.2007?
- ה. רשום פקודת יומן להפחתת המחשבים ליום 31.12.2008.

מחשבים

- ו. רשום פקודות יומן בגין העלויות אשר התהוו בהקשר לרכישת המחשבים.
- ז. רשום פקודות יומן בגין מכירת המחשבים ביום 31.12.2009.
- ח. באיזה סכום יופיעו המחשבים במאזן החברה ביום 31.12.2009?

15) חברת "פרו רבולשיין" הוקמה ביום 01.07.2002 ועוסקת בפיתוח משחקי מחשב. להלן נתונים מתוך סעיף הרכוש הקבוע של החברה ליום 31.12.2004 :

סעיף	מועד רכישה	עלות רכישה	פחת נצבר	נתון נוסף
מחשבים	01.07.2002	100	?	1
מכונות	01.01.2003	?	120	2
שולחנות	01.03.2003	?	?	3

נתונים נוספים :

1. מחשבים :

ביום הקמת החברה נרכשו שני מחשבים לצורך פעילותה השוטפת. החברה מפחיתה מחשבים על פני 3 שנים. כעבור שנה מיום הרכישה בוצע טיפול שוטף במחשבים בעלות של 5 שקלים. ביום 31.09.2004 מכרה החברה מחשב אחד ברווח של 30 שקלים.

2. מכונות :

בסוף שנת 2002 רכשה החברה מכונות לצורך פעילות ייצור משחקי מחשב. החברה מאריכה את אורך החיים השימושיים של המכונות בסך של 4 שנים.

3. שולחנות :

החברה רכשה שתי שולחנות בתמורה ל-150 שקלים. עלות הובלת השולחנות הסתכמה ל-20 שקלים. השולחנות היו מוכנות לשימוש ביום 01.04.2003. החברה מפחיתה שולחנות על פני 7 שנות שימוש. ערך הגרט של כל שולחן 10 שקלים.

נדרש :

מחשב :

- א. רשום פקודת יומן למכירת המחשב ביום 31.09.2004.
- ב. באיזה סכום יופיע המחשב השני (שלא נמכר) במאזן החברה ליום 31.12.2005?

מכונות :

- ג. באיזה סכום רכשה החברה את המכונות?
- ד. רשום את פקודות היומן אותם תרשום החברה בגין המכונה בשנת 2003?

שולחנות :

- ה. באיזה סכום מוצגים השולחנות בספרי החברה ביום 31.12.2003?

16) חברת "ליבי" הוקמה ביום 01.01.2008 ועוסקת בייצור צעצועים.  
להלן נתונים ממאזן החברה ליום 31.12.2008:

נתון נוסף	ערך גרט	פחת נצבר	שיעור פחת שנתי	עלות	תאריך רכישה	
1	100	?	2%	10,000	31.03.2008	מבנה
2	-	?	?	1,500	01.07.2008	מכונה
3	50	80	20%	?	01.01.2008	ריהוט
4	-	?	?	?	?	מחשבים
5	-	?	10%	?	31.03.2008	כלי רכב

מבנה:

מעבר לערך הגרט של המבנה, ישנו מרכיב קרקע המהווה  $\frac{1}{3}$  מעלות המבנה.

מכונה:

בשנת 2008 רשמה החברה פחת בסך של 75 שקלים בגין המכונה.

ריהוט:

ביום 30.06.2008 בוצע טיפול שוטף לריהוט בעלות של 20 שקלים.

מחשבים:

ביום רכישת המחשבים התהוו לחברה העלויות הבאות:

1. החברה רכשה את המחשבים מחנות אלקטרוניקה ב-1,000 שקלים כולל מע"מ.
2. החברה שילמה לדני, מתקין המחשבים, 100 שקלים בעבור ההתקנה.
3. החברה פרסמה מודעה בעיתון שבו הכריזה לקהל לקוחותיה כי היא מצטיידת במחשבים חדשים על מנת לתת להם שירות טוב יותר.  
עלות המודעה: 100 שקלים.
4. עלות הובלת המחשבים ממשרדי החנות למשרדי החברה הסתכמה ב-200 שקלים.
5. עלות שכרו של העובד אשר טיפל בעסקת רכישה מסתכם ל-50 שקלים ליום.  
העובד השקיע חצי יום עבודה בגין עסקת הרכישה.

כלי רכב:

נכון ליום 31.12.2008 מוצגים הכלי רכב (עלות בניכוי פחת נצבר) במאזן החברה בסכום של 1,000 שקלים.  
ביום 01.01.2009 נמכרו כלי הרכב בתמורה בהפסד הון של 100 שקלים.

נדרש :

מבנה :

- א. מהו סך הפחת אשר יירשם בגין המבנה בשנת 2008?  
 ב. באיזה סכום יוצג המבנה במאזן החברה בתאריך המאזן 31.12.2008?

מכונה :

- ג. מהו אורך החיים בשימוש של המכונה?  
 ד. רשום פקודת יומן בגין הוצאות פחת שנרשם למכונה בשנת 2009.

ריהוט :

- ה. מהי עלות הריהוט כפי שנרכש ביום 01.01.2008.  
 ו. רשום פקודת יומן בגין הטיפול השוטף שבוצע בריהוט.

מחשבים :

באיזה סכום יוצגו המחשבים בספרי החברה ביום רכישתם?

כלי רכב :

- ז. מהו סכום רכישת כלי הרכב?  
 ח. מה הייתה תמורת המכירה של כלי הרכב ביום 01.01.2009?

17) חברת "רומן" הוקמה ביום 01.01.2002. החברה עוסקת בייבוא מוצרי חשמל ממדינות אירופה. להלן נתונים ממאזן החברה ליום 31.12.2003 :

נתון נוסף	עלות מופחתת	פחת נצבר	עלות	סעיף
1	?	?	?	מבנה
2	40,000	10,000	?	שולחנות
3	?	?	?	מחשבים

נתונים נוספים :

1. מבנה :

החברה רכשה את המבנה ביום הקמת החברה. ביום 01.07.2003 מכרה החברה את המבנה ורשמה את פקודת היומן הבאה :

20,000	ח' הפסד הון
100,000	ח' קופה
30,000	ח' פחת שנצבר
150,000	ז' מבנה עלות

## 2. שולחנות :

ברשות החברה 4 שולחנות, זהות לחלוטין אשר נרכשו יחדיו כחבילה ביום 31.03.2003. ביום 01.07.2004 נמכרו 2 שולחנות מתוך ה- 4, ולחברה נוצר רווח הון בסך 20,000 שקלים כתוצאה מן המכירה.

## 3. מחשבים :

ביום הקמת החברה רכשה החברה 2 מחשבים, בעלות של 25,000 שקלים כל אחד. והצפי הוא שבעוד 3 שנים הם יחדלו מלשמש את החברה. חצי שנה לאחר הקמת החברה עלה צורך במחשב נוסף, ואכן, באותו יום רכשה החברה מחשב נוסף בעלות של 10,000 שקלים. המחשב היה מוכן להפעלה מאותו יום, והוא גם מופחת על פני 3 שנים. עם תום השימוש במחשבים (מכל סוג) ניתן למכור את סוללת המחשב בתמורה ל-1,000 שקלים.

## נדרש :

- א. באיזה סכום מוצג המבנה ליום 31.12.2002?
- ב. כמה כסף קיבלה החברה בתמורה למכירת השולחן ביום 01.07.2004?
- ג. באיזה סכום יוצגו המחשבים ליום במאזן החברה ביום 31.12.2003?

18) חברת "דניאל" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2003 ועוסקת בייצור קופסאות גפרורים מעוצבות לאלפיון העליון. להלן נתונים מתוך סעיף הרכוש הקבוע של החברה :

נתון נוסף	ערך גרט	פחת נצבר	שיעור פחת שנתי	עלות	תאריך רכישה	
(1)	0	?	2%	?	01 במרץ 2008	מבנה
(2)	50,000	?	5%	220,000	30 ביוני 2003	מכונה
(3)	0	?	20%	?	30 במאי 2005	מחשבים

## נתונים נוספים :

1. מרכיב הקרקע של המבנה מהווה  $\frac{1}{3}$  מהעלות הכוללת של המבנה והקרקע. הוצאות הפחת שנרשמו בגין המבנה בשנת 2008 הסתכמו ל-4,600 ₪.
2. המכונה נמכרה ביום 31 בדצמבר 2008 ברווח של 35,000 ₪.
3. ביום 30 במאי 2005 רכשה החברה 10 מחשבים תמורת סכום של 5,000 ₪ לכל מחשב. ביום רכישתם, הותקנו והופעלו המחשבים. עלות ההתקנה לכל מחשב הסתכמה ל-200 ₪.

מהי עלותו המקורית של המבנה, כולל מרכיב הקרקע, כפי ששילמה החברה ביום 1 במרץ 2008 (ב-ש)?

- א. 230,000.
- ב. 276,000.
- ג. 345,000.
- ד. 414,000.
- ה. 450,000.

מהי התמורה שקיבלה החברה בגין מכירת המכונה ביום 31 בדצמבר 2008 (ב-ש)?

- א. 208,250.
- ב. 216,750.
- ג. 220,000.
- ד. 246,500.
- ה. 255,000.

מהן הוצאות הפחת בגין מחשבים, כפי שהוצגו בדוח רווח והפסד של חברת "דניאל" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 (ב-ש)?

- א. 5,000.
- ב. 5,200.
- ג. 10,000.
- ד. 10,400.
- ה. 15,000.

19) להלן נתונים ממאזני חברת "הגבעות" בע"מ:

31 בדצמבר 2006	31 בדצמבר 2007	
200,000	240,000	מכונות נטו (עלות בניכוי פחת נצבר)

כל המכונות במאזן ליום 31 בדצמבר 2006 נקנו ביום 1 בינואר 2005. המכונות מופחתות בשיטת הקו הישר ושיעור הפחת הינו 10% לשנה. ביום 1 בינואר 2007 נמכרה מכונה שעלותה המופחתת היא 40,000 ש"ח, ברווח הון של 15,000 ש"ח. בתאריך 31 בדצמבר 2007 נקנתה מכונה חדשה.

מהי יתרת הפחת הנצבר של המכונות, כפי שהוצגה במאזן חברת "הגבעות" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2007 (ב-ש)?

- א. 15,000.
- ב. 25,000.
- ג. 40,000.
- ד. 50,000.
- ה. 60,000.

בהינתן כי לא נרכשו או נמכרו מכוונות במהלך 2008, מהי יתרת העלות המופחתת של המכוונות, כפי שהוצגה במאזן חברת "הגבעות" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2008 (ב-ש)?

- א. 162,000.  
ב. 210,000.  
ג. 280,000.  
ד. 342,000.  
ה. 372,000.

20 חברת "עדי" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2003 ועוסקת בייצור צעצועים לגיל הרך. להלן נתונים מתוך סעיף הרכוש הקבוע של החברה ליום 31 בדצמבר 2007:

נתון נוסף	ערך גרט ב-ש	פחת נצבר ליום 31.12.07 ב-ש	שיעור פחת שנתי	עלות ב-ש	תאריך רכישה/ הפעלה	
(1)	100,000	?	4%	1,800,000	1.1.03	בניינים
(2)	60,000	270,000	?	600,000	1.1.03	מכוונות וציוד
(3)	?	180,900	12%	350,000	1.7.03	כלי רכב

נתונים נוספים:

- מרכיב הקרקע מהווה  $\frac{1}{3}$  מהעלות הכוללת של הבניינים.
- ב-1 ביולי 2008 רכשה החברה מכוונה בעלות של 200,000 ₪. למכונה ערך גרט בסך 25,000 ₪ ואורך חייה הכלכליים הינו 7 שנים.
- מחצית מכלי הרכב נמכרו ביום 1.4.08 תמורת סכום של 115,000 ₪.
- פרט לאמור לעיל לא בוצעו ברכוש הקבוע פעולות נוספות במהלך שנת 2008.

מהי העלות המופחתת של הבניינים, כפי שתופיע במאזן ליום 31 בדצמבר 2008 (ב-ש)?

- א. 736,000.  
ב. 1,436,000.  
ג. 1,536,000.  
ד. 1,580,000.  
ה. 1,646,000.

לכמה מסתכמות הוצאות הפחת בגין המכוונות והציוד, כפי שהוצגו בדוח רווח והפסד של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 (ב-ש)?

- א. 45,000.  
ב. 54,000.  
ג. 57,500.  
ד. 66,500.  
ה. 79,000.

מהו הפסד ההון שיוצג בדוח רווח והפסד של החברה בגין מכירת כלי הרכב, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 (ב-ש)?

- א. 42,375.
- ב. 44,050.
- ג. 51,375.
- ד. 72,625.
- ה. 115,000.

**21** להלן פירוט העיסקאות שביצעה חברת "עדינול" בע"מ בסעיף הרכוש הקבוע ממועד הקמתה:

- מכונה – המכונה נרכשה ביום 1 בינואר 2005 בעלות של 300,000 ₪. באותו יום קיבלה חברת "עדינול" בע"מ מענק ממרכז ההשקעות עבור רכישת המכונה, בסכום של 50,000 ₪. הוצאות ההתקנה של המכונה הסתכמו ל-12,000 ₪. המכונה מופחתת בשיטת הקו הישר על פני 15 שנה. ערך הגרט של המכונה הינו 10,000 ₪.
- כלי רכב – ביום 30 ביוני 2004 נרכשו שבעה כלי רכב בעלות של 90,000 ₪ כל אחד. ביום 1 בספטמבר 2006 רכשה חברת "עדינול" בע"מ כלי רכב נוסף בעלות של 120,000 ₪ ובאותו יום מכרה החברה את אחד מכלי הרכב שנרכשו ביום 30 ביוני 2004, בתמורה ל-60,000 ₪. החברה מפחיתה את בל בלי הרכב בשיעור של 15% לשנה, ללא ערך גרט.
- מחשבים – ביום 1 בינואר 2005 רכשה חברת "עדינול" בע"מ ארבעה מחשבים משרדיים זהים בעלות של 15,000 ₪ לכל מחשב, ומחשב נייד אחד בעלות של 30,000 ₪. ביום 30 ביוני 2006 מכרה החברה את המחשב הנייד תמורת 8,000 ₪. החברה מפחיתה את כל מחשביה על פני 3 שנים בשיטת סכום ספרות יורד. למחשבים המשרדיים יש ערך גרט בשיעור של 10% מהעלות המקורית. למחשב הנייד אין כל ערך גרט.

מהי העלות המופחתת של המכונה, כפי שתירשם במאזן חברת "עדינול" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2006 (ב-ש)?

- א. 227,067.
- ב. 228,400.
- ג. 233,333.
- ד. 234,200.
- ה. 271,733.

מהי ההשפעה של המכירה וההפחתה של כלי הרכב על הרווח לפני מס בדוח רווח והפסד של חברת "עדינול" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2006 (ב-ש)?

- א. (87,750).
- ב. (90,000).
- ג. (90,750).
- ד. (96,000).
- ה. (96,750).

מהו הרווח/הפסד הון שנוצר לחברת "עדינול" בע"מ ממכירת המחשב הנייד ביום 30 ביוני 2006 (ב-ש)?

- א. הפסד הון בסך של 2,000.
- ב. הפסד הון בסך של 5,333.
- ג. רווח הון בסך של 1,333.
- ד. רווח הון בסך של 2,000.
- ה. רווח הון בסך של 4,667.

מהו סכום הפחת הנצבר בגין המחשבים המשרדיים ליום 31 בדצמבר 2006 כפי שהוצג במאזן חברת "עדינול" בע"מ (ב-ש)?

- א. 27,000.
- ב. 30,000.
- ג. 40,000.
- ד. 45,000.
- ה. 60,000.

22) להלן הרכוש הקבוע של חברת "המטפס" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006 :

הערות	עלות נטו	פחת נצבר	עלות	פריט
הפחתה בשיטת הקו הישר למשך 10 שנים	320,000	80,000	400,000	בניין
הפחתה בשיטת הקו הישר למשך 5 שנים	80,000	20,000	100,000	ריהוט

כל הריהוט נרכש באותו מועד.  
ביום 1 ביולי 2007 מכרה חברת "המטפס" בע"מ ריהוט בעלות מקורית של 44,000 ₪ תמורת 30,000 ₪.

ביום 1 באוקטובר 2007 רכשה החברה מכונית בעלות של 30,000 ₪. המכונית מופחתת במשך 5 שנים בשיטת סכום ספרות השנים היורד.

לכל פריטי הרכוש הקבוע אין ערך גרט.  
יש להתעלם ממרכיב הקרקע של הבניין.

מהו הרווח/ההפסד שנוצר לחברת "המטפס" בע"מ ממכירת הריהוט ביום 01 ביולי 2007 (ב-ש)?

- א. הפסד של 5,200.
- ב. הפסד של 800.
- ג. לא נוצר רווח/הפסד מהמכירה.
- ד. רווח של 5,200.
- ה. רווח של 14,000.

לכמה מסתכם סעיף הרכוש הקבוע נטו, כפי שיופיע במאזן חברת "המטפס" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2007 (ב-ש)?

- א. 313,600.
- ב. 341,100.
- ג. 343,600.
- ד. 364,800.
- ה. 394,800.

23) חברת "אור-אל" הוקמה ב-01.01.00. להלן נתונים על הרכוש הקבוע של החברה ליום 31.12.05, לפני נתונים נוספים:

נתון נוסף	ערך גרט	עלות מקורית	
(א)	60,000	510,000	ציוד
(ב)	-	180,000	מכונות

נתונים נוספים:

- א. ציוד – הציוד נרכש במועד הקמת החברה והוא מופחת על פי שיטת הקו הישר על פני 8 שנים. בחודש יוני 2005 גילה חשב החברה כי עלויות ההובלה והתקנת הציוד שהתהוו כעת רכישתו בסך כולל של 70,000 ₪, נזקפו לדוח רווח והפסד. כמו כן, עלויות החזקה שוטפות של הציוד, שהתהוו בשנת 2004, בסך של 40,000 ₪, נזקפו לעלות הציוד.
- ב. מכונות – בתאריך 30.6.01 נרכשו שלוש מכונות זהות, אשר מופחתות בשיטת סכום ספרות השנים היורד על פני 5 שנים. ב-1 לינואר 2005 מכרה החברה את אחת המכונות תמורת 60,000 ₪.

מהי יתרת העלות המופחתת של הציוד, כפי שתופיע במאזן החברה ליום 31.12.2005 (ב-ש)?

- א. 95,250.
- ב. 112,500.
- ג. 120,000.
- ד. 65,000.
- ה. 101,250.

מהו רווח ההון בגין מכירת המכונה שנזקף לדוח רווח והפסד של החברה, לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2005 (ב-ש)?

- א. 48,000.
- ב. אפס.
- ג. 60,000.
- ד. 52,000.
- ה. 40,000.

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 4 - נדלן להשקעה

תוכן העניינים

1. כללי ..... 18

## נדלן להשקעה

### שאלות

1) חברת "קרקעות במזרח אירופה כסף קל" משקיע בנדל"ן ברחבי מזרח אירופה. חשב החברה מתלבט לגבי התנאים להגדרת נדל"ן כנדל"ן להשקעה. עזרו לו!

נדרש:

- א. מהם התנאים להגדרת נדל"ן כנדל"ן להשקעה (2 תנאים רגילים, 2 תנאים חריגים).
- ב. בצע הבחנה בין הגדרת נדל"ן להשקעה, רכוש קבוע ומלאי.

2) ענה בקצרה השאלות הבאות:

- א. מנה את מרכיבי העלות של נדל"ן להשקעה (האם עלויות עסקה הן בגדר הוצאה או חלק מעלות הנדל"ן להשקעה – התייחס לכך בתשובתך).
- ב. מהו הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה הנרכש באשראי? (האם קיים הבדל בין הוראות תקן חשבונאי מספר 40 באשר לנדל"ן להשקעה שנרכש באשראי לבין הוראות תקן חשבונאי מספר 16 שנרכש באשראי?).
- ג. האם נדל"ן בהקמה יכול להיות מטופל כנדל"ן להשקעה?

3) תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר לבעל נדל"ן להשקעה לבחור אחד משני מודלים לטיפול בנדל"ן להשקעה.

נדרש:

מנה את שני המודלים לטיפול חשבונאי בנדל"ן להשקעה. פרט אודות הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה לפי כל מודל.

4) ענה בקצרה השאלות הבאות:

- א. כיצד מגדיר תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 "שווי הוגן"?
- ב. מהו "מדרג השווי הוגן" המצויין בתקן?
- ג. האם "שווי הוגן" (תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40) ו"שווי מימוש" (תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36) הם מושגים זהים?

5) נכס בלתי מוחשי מסווג כרכוש קבוע, נדל"ן להשקעה או מלאי, לפי כוונות השימוש בו על ידי הנהלה. לעיתים ישות מייעדת תחילה נכס בלתי מוחשי למטרה מסויימת, אך בהמשך מחליטה לשנות את ייעודו. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר בנסיבות מסויימות לשנות ייעוד נכס בלתי מוחשי שסווג תחילה כנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע או למלאי. בהתאם, גם נכסים שסווגו תחילה כמלאי או רכוש קבוע ניתן לשנות ייעודן לנדל"ן להשקעה. עולה השאלה: ממתי נראה נכס מוחשי ככזה ששונה ייעודו?

נדרש א': השלם את טבלה הבאה:

מעבר אל מלאי	מעבר אל רכוש קבוע	מעבר אל נדל"ן להשקעה	
		-	מעבר מנדל"ן להשקעה
-	-		מעבר מרכוש קבוע
-	-		מעבר ממלאי

• הערה: לאחר השלמת הטבלה וצפייה בפיתרון, מומלץ ללמוד טבלה זו בעל פה. קביעה מתי שונה ייעוד נכס מוחשי לפי הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 היא מוטיב מרכזי במרבית השאלות בנושא זה.

6) תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר לישויות לשנות את ייעודו של נכס מוחשי שסווג תחילה כנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע או למלאי. בהתאם, גם נכסים שסווגו תחילה כמלאי או רכוש קבוע ניתן לשנות ייעודן לנדל"ן להשקעה. הנח כי התקיימו התנאים הקבועים בתקן לשינוי ייעוד.

נדרש א':

השלם את הטבלה הבאה. הנח כי החברה בוחרת לטפל בנדל"ן להשקעה לפי מודל השווי ההוגן.

שינוי ייעוד מנדל"ן להשקעה:

מעבר אל מלאי	מעבר אל רכוש קבוע מודל הערכה מחדש	מעבר אל רכוש קבוע מודל העלות	
			מעבר מנדל"ן להשקעה

שינוי ייעוד לנדל"ן להשקעה:

מעבר אל נדל"ן להשקעה	
	מעבר מרכוש קבוע מודל העלות
	מעבר מרכוש קבוע מודל הערכה מחדש
	מעבר ממלאי

נדרש ב':  
השלם את הטבלה הבאה.  
הנח כי החברה בוחרת לטפל בנדל"ן להשקעה לפי מודל העלות.

שינוי ייעוד מנדל"ן להשקעה:

מעבר אל מלאי	מעבר אל רכוש קבוע מודל הערכה מחדש	מעבר אל רכוש קבוע מודל העלות	
			מעבר מנדל"ן להשקעה

שינוי ייעוד לנדל"ן להשקעה:

מעבר אל נדל"ן להשקעה	
	מעבר מרכוש קבוע מודל העלות
	מעבר מרכוש קבוע מודל הערכה מחדש
	מעבר ממלאי

- 7) נדל"ן מעורב הוא נדל"ן אשר בחלקו עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה ובחלקו האחר עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה, מלאי או רכוש קבוע.  
דוגמא- בניין בן 10 קומות:
1. 2 הקומות התחתונות משמשות לשכירות צד ג' (עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה).
  2. 5 קומות מיועדות למכירה במהלך העסקים הרגיל (עומד בהגדרת מלאי).
  3. 3 הקומות העליונות משמשות לצרכים מנהליים (עומד בהגדרת רכוש קבוע).

נדרש:

- א. מהן התנאים שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 על מנת שניתן יהיה לטפל בנדל"ן כנדל"ן מעורב (חלקו ישמש כנדל"ן להשקעה, חלקו האחר ישמש כמלאי או/ו רכוש קבוע).
- ב. הנח: התנאים הנדרשים בסעיף א' מתקיימים.  
מהו הטיפול החשבונאי בנדל"ן מעורב?

- 8) חברה א' משכירה בניין משרדים מחברה ב' (חכירה תפעולית). חברה ג' פנתה לחברה ב' וביקשה לשכור ממנה בשכירות משנה את בניין המשרדים. חברה ב' הסכימה להצעת חברה ג', ובניין המשרדים מושכר לחברה ג' (חכירה תפעולית).
- תיאור המצב לאחר הסכמת חברה ב': חברה ב' משכירה בניין משרדים לחברה ג'.
  - תזכורת: נדל"ן להשקעה הוא נדל"ן אשר משמש לצורך עליית ערך הונית או שכירות לצד ג'.

בתנאים מסויימים מתיר תקן חשבונאות בינלאומי לטפל בבניין משרדים כנדל"ן להשקעה.

נדרש :

- א. מדוע לדעתך מתיר התקן (בתנאים מסויימים) להכיר בנדל"ן זה כנדל"ן להשקעה?
- ב. מהם התנאים הנדרשים על מנת לטפל בנדל"ן זה כנדל"ן להשקעה?
- ג. תאר את הטיפול החשבונאי בחכירה תפעולית אשר מטופלת כנדל"ן להשקעה.

9) ענה בקצרה על השאלות הבאות :

- א. לעיתים ישות משכירה נדל"ן לצד ג', אך מעניקה שירותים נוספים (לדוגמא, ניקיון או אבטחה). האם הדבר פוגע בהגדרת הנדל"ן להשקעה? מהו המבחן שנקבע בתקן על מנת לקבוע האם נדל"ן מסוג זה יסווג כנדל"ן להשקעה או כרכוש קבוע?
- ב. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 מתיר לישות לבחור לטפל בנדל"ן להשקעה לפי אחד משני מודלים : מודל העלות ומודל השווי ההוגן. במידה וישות בוחרת לבצע מעבר בין מודלים, כיצד מתבצע מעבר זה?
- ג. חברה א' מייעדת נדל"ן שבבעלותה לשכירות לצד ג'. הנדל"ן זקוק לשיפוץ ולכן במחצית הראשונה של שנת 2010 הנדל"ן עבר שיפוץ מסיבי. האם בתקופה זו הנדל"ן עומד בהגדרת נדל"ן להשקעה?

10) להלן שלושה משפטים בנושא נדל"ן להשקעה :

- I. נדל"ן להשקעה יימדד לראשונה לפי העלות. עלויות עיסקה ייכללו במדידה ראשונית זו.
- II. בהתאם למודל השווי ההוגן, רווח או הפסד הנובעים משינוי בשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה יוכרו ברווח או בהפסד לתקופה בה הם נבעו.
- III. נדל"ן להשקעה ייגרע בעת מימושו או כאשר השימוש בו פסק באופן קבוע, ולא חזויות הטבות כלכליות עתידיות ממימושו.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות מספר 16 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר נדל"ן להשקעה?

- א. רק משפט I.
- ב. רק משפט II.
- ג. רק משפט III.
- ד. רק משפטים I ו-II.
- ה. כל המשפטים.

- 11** חברת "אסיה-ישראל" (להלן - "החברה") הינה חברה יזמית אשר רוכשת ומקימה נדל"ן באסיה הן לשימוש לצורכי הנהלה והן לצורכי השקעה. במהלך ינואר 2009 רכשה החברה 4 מבני משרדים בעיר צ'אנג-מאי שבתאילנד, וזאת במטרה להשיג הכנסות שכירות מהמבנים. כל המבנים הושכרו לצד ג', למעט מבנה משרדים אחד, אשר נשאר ריק כל השנה, מאחר שמיקומו לא אטרקטיבי וקיים קושי למצוא לו שוכרים. במהלך דיון לעריכת הדוחות הכספיים לשנת 2009 הועלו הטענות הבאות בקשר למדידה והצגה של המבנים לעיל:
- I. חשב החברה טען כי גם מבנה שאינו מושכר לצד ג' יכול להוות נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40. לטענתו הדבר תלוי בכוונת ההנהלה בעת רכישת הנכס ולא בשאלה האם יש בגינו תזרים מזומנים.
  - II. סמנכ"ל הכספים טען כי כיוון שהמבנה הלא מאוכלס לא מניב תזרימי מזומנים יש לטפל בו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 בדבר רכוש קבוע, שכן אינו עומד בהגדרה לנדל"ן להשקעה שנקבעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה.
  - III. מנכ"ל החברה טען כי אין זה משנה האם המבנים יימדדו בהתאם לתקן בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה או בהתאם לתקן בינלאומי 16 בדבר רכוש קבוע, שכן בשני המקרים, אם החברה תבחר ליישם את מודל ההערכה מחדש/השווי ההוגן, המבנים יוצגו באותו אופן בדוחות הכספיים.
- איזו/אילו מהטענות לעיל נכונה/ות, בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16 בדבר רכוש קבוע ותקן חשבונאות בינלאומי 40 בדבר נדל"ן להשקעה?
- א. רק טענה I.
  - ב. רק טענה II.
  - ג. רק טענה III.
  - ד. טענות I ו-III.
  - ה. כל הטענות שגויות.

- 12** תקן חשבונאות בינלאומי 40, הדרן בנדל"ן להשקעה, קובע את הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה. להלן שלושה היגדים באשר לנדל"ן להשקעה:
- I. אם נדל"ן בשימוש הבעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, היישות תטפל בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך של הנדל"ן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, לבין שווי הוגן כנגד הרווח והפסד.
  - II. אם ישות מספקת שירותים משניים לדיירים של נדל"ן המוחזק על ידה, היא תטפל בנדל"ן כנדל"ן להשקעה רק אם השירותים מהווים מרכיב בלתי משמעותי, באופן יחסי, מההסדר בכללותו.
  - III. העלות הראשונית של זכות בנדל"ן, המוחזק בחכירה אשר סווגה כנדל"ן להשקעה, תוכר לפי השווי ההוגן של הנדל"ן או הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימאליים, כגובה מביניהם.

איזה/אילו מההיגדים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה?

- א. רק היגד I.
- ב. רק היגד II.
- ג. רק היגד III.
- ד. רק היגדים II ו-I.
- ה. רק היגדים I ו-II.

**13** להלן שלושה משפטים בנושא נדל"ן להשקעה :

- I. שווי הוגן נבדל משווי מימוש, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36.
- II. בהעברה ממלאי לנדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים, ייזקף לקרן ההערכה מחדש עד למימוש הנדל"ן להשקעה.
- III. בהעברה מנדל"ן להשקעה, המוצג בשווי הוגן, לנדל"ן בשימוש הבעלים, העלות הנחשבת של הנדל"ן לצורך הטיפול החשבונאי לאחר מכן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, תהיה השווי ההוגן שלו במועד השינוי בשימוש.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם להנחיות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה?

- א. כל המשפטים נכונים.
- ב. רק משפטים I ו-III.
- ג. רק משפטים I ו-II.
- ד. רק משפט III.
- ה. רק משפט I.

**14** להלן שלושה משפטים בנושא נדל"ן להשקעה :

- I. חברה אשר בחרה לסווג זכויות בנדל"ן המוחזק בחכירה תפעולית, כנדל"ן להשקעה, עליה ליישם את מודל השווי ההוגן לגבי כל הנדל"ן להשקעה שלה.
- II. במעבר ממלאי לנדל"ן להשקעה אשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים יוכר ברווח או בהפסד.
- III. השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה משקף יציאה הוגנית עתידית שתשפר או תרחיב את הנדל"ן וכן משקף את ההטבות העתידיות המיוחסות מיציאה עתידית זו.

איזה/אילו מהמשפטים לעיל נכון/ים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה?

- א. רק משפט III.
- ב. רק משפטים II ו-III.
- ג. רק משפט I.
- ד. כל המשפטים.
- ה. רק משפטים I ו-II.

**15** חברת "תמיר" בע"מ (להלן - "החברה") רכשה ביום 1 בינואר 2007 בניין משרדים במרכז תל אביב, הכולל 40 קומות זהות, תמורת 9,000,000 ₪. הבניין נרכש על מנת להשכירו לגורמים שונים. מיד לאחר הרכישה התקשרה החברה עם תאגיד זר להשכרת 30 קומות. ביום 30 ביוני 2008, לאחר ניסיונות כושלים להשכיר את 10 הקומות הנותרות, החליטה החברה להעביר את משרדיה לבניין המשרדים ולאכלס את עשר הקומות הנותרות. החברה נוהגת להפחית את המבנים בשיטת הקו הישר ועל פי הערכות מומחים אורך חייו השימושיים של המבנה הינו 50 שנה ממועד הרכישה. החברה מיישמת את מודל העלות על נדל"ן שחל עליו תקן בינלאומי מספר 16 בדבר רכוש קבוע. החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן על נדל"ן שחל עליו תקן בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה. הניחו כי שיעור מס החברות ומס רווח הון החל על החברה הינו 25%. שלטונות המס ממסים את בניין המשרדים לפי מודל העלות. שלטונות המס מתירים את הפחתת המשרדים בשיטת הקו הישר לאורך חייו השימושיים של המבנה. יש להתעלם ממרכיב הקרקע. להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של בניין המשרדים:

שוי הוגן (ב-₪)	ליום
10,500,000	31.12.2007
11,600,000	20.06.2008
12,400,000	31.12.2008
13,500,000	31.12.2009

הניחו כי ניתן למכור כל אחת מקומות הבניין בנפרד ושוויין ההוגן של כל הקומות זהה. החברה עורכת דוחות כספיים לתקופות ביניים בכל רבעון.

מהן ההכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כפי שייכללו בדוח רווח והפסד של חברת "תמיר" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

א. 525,000 ₪.

ב. 700,000 ₪.

ג. 1,125,000 ₪.

ד. 1,500,000 ₪.

ה. 0 ₪.

מהו הערך בספרים של בניין המשרדים, כפי שיוצג במאזן חברת "תמיר" בע"מ, ליום 31 בדצמבר 2008 תחת סעיף רכוש קבוע נטו?

א. 11,480,412 ₪.

ב. 8,610,309 ₪.

ג. 2,870,103 ₪.

ד. 11,484,000 ₪.

ה. 3,068,041 ₪.

הניחו כי כל 40 הקומות בבניין המשרדים הושכרו לחיצוניים.

מהי יתרת נכס/התחייבות) מיסים נדחים בגין בניין המשרדים, כפי שתוצג במאזן חברת "תמיר" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2009?

- א. (750,000) ₪.  
 ב. (1,125,000) ₪.  
 ג. 0 ₪.  
 ד. (1,260,000) ₪.  
 ה. 1,125,000 ₪.

**16** חברת "דן" בע"מ (להלן "החברה") הינה חברה העוסקת בהפצת מוצרי חלב. ביום 1 בינואר 2006 רכשה החברה קרקע בעלות של 10 מיליוני ₪. נכון ליום הרכישה, טרם קבעה החברה את השימוש העתידי בקרקע. במהלך חודש ינואר 2007 החליטה החברה להקים על הקרקע בניין משרדים בן 4 קומות לשימוש החברה. לצורך כך שכרה החברה את שירותיו של קבלן מבצע. הבנייה החלה במהלך חודש ינואר 2007 והסתיימה במהלך חודש דצמבר 2007. ביום 31 בדצמבר 2007 איכלסה החברה את המבנה החדש. עלויות הבנייה בשנת 2007 הסתכמו ל- 20 מיליוני ₪. ביום 1 ביולי 2008 החליטה הנהלת החברה להשכיר מחצית מהבניין ובאותו היום פינתה את שתי הקומות הראשונות. החברה מפחיתה את הבניין בשיטת הקו הישר ובהתאם להערכות מומחים, אורך חייו השימושיים של הבניין הינו 25 שנה. החברה מיישמת את מודל העלות על נדל"ן שחל עליו תקן חשבונאות מספר 27. החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן על נדל"ן שחל עליו תקן חשבונאות מספר 16.

הערות	שווי הוגן	ליום
קרקע בלבד	12,000,000	31.12.06
קרקע + בניין	34,000,000	31.12.07
קרקע + בניין	34,000,000	01.07.08
קרקע + בניין	36,000,000	31.12.08

הניחו כי ניתן למכור את כל אחת מהקומות בנפרד וכי כל הקומות בבניין המשרדים זהות.

מהו הערך בספרים של הקרקע, כפי שיוצג במאזן חברת "דן" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2006?

- א. 5,000,000.  
 ב. 6,000,000.  
 ג. 10,000,000.  
 ד. 11,000,000.  
 ה. 12,000,000.

מהן הכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כי שייכללו בדוח רווח והפסד של חברת "דן" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. 0.
- ב. 1,000,000.
- ג. 2,000,000.
- ד. 3,000,000.
- ה. 4,000,000.

הניחו כי ביום רכישת הקרקע ייעדה הנהלת חברת "דן" בע"מ את השימוש בקרקע להקמת בניין משרדים לשימוש עצמי. מהן ההכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כפי שייכללו בדוח רווח והפסד של חברת "דן" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 1,000,000.
- ב. 2,200,000.
- ג. 3,200,000.
- ד. 3,280,000.
- ה. 4,600,000.

17) חברת "ליאב" בע"מ (להלן - "החברה") רכשה ביום 1 בינואר 2008 מבנה בן 3 קומות בחיפה בתמורה ל-390,000 ₪. בכוונת החברה להעביר את משרדיה לשת קומות העליונות ולהשכיר את הקומה התחתונה במבנה. שווי כל קומה זהה ולכל קומה יש חלק שווה בקרקע. כמו כן, ניתן למכור בנפרד כל אחת מקומות המשרדים. באותו היום עברה הנהלת החברה לשת קומות העליונות במבנה. נתונים נוספים:

1. הקומה התחתונה במבנה הושכרה לחיצוניים ביום 1 בינואר 2009 למשך שנתיים.
2. ביום 1 בינואר 2009 קיבל דירקטוריון החברה החלטה על העברת ההנהלה למבנה משרדים בתל-אביב והשכרת מבנה המשרדים בחיפה. עוד באותו יום, החלה החברה באיתור שוכר פוטנציאלי למבנה בחיפה (ללא כוונת שיפור או שיפוץ המבנה).
3. ביום 30 באוקטובר 2009 שכרה החברה מבנה בתל-אביב תמורת 15,000 ₪ לחודש.
4. ביום 31 בדצמבר 2009 פינתה החברה את המבנה בחיפה ומשרדי ההנהלה עברו למבנה בתל-אביב.
5. ביום 30 ביוני 2010 נחתם חוזה שכירות לאכלוס שתי הקומות העליונות בחיפה.
6. החברה מפחיתה את המבנה בספריה בשיטת הקו הישר. בהתאם להערכת שמאי, אורך החיים השימושיים של המבנה בחיפה הינו 20 שנה, ומרכיב הקרקע הינו 25% מעלות הרכישה הראשונית. הניחו כי שווייה ההוגן של הקרקע לא השתנה ממועד הרכישה ועד ליום 31 בדצמבר 2010. השינוי בשווי ההוגן נובע ממרכיב המבנה בלבד.
7. נדל"ן להשקעה מטופל על פי מודל השווי ההוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 40.
8. רכוש קבוע מטופל על פי מודל הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16.

9. החברה מבצעת הערכה מחדש בתום כל שנה. בעת הערכה מחדש, החברה בוחרת בגישה של איפוס הפחת הנצבר. החברה בוחרת להפחית את קרן ההערכה מחדש בעת גריעת הנכס.
10. יש להתעלם ממיסים על ההכנסה.
11. להלן נתונים בדבר שוויים ההוגן של מבני המשרדים לרבות הקרקע בחיפה ותל אביב (ב-ש):

תל-אביב	חיפה	תאריך
-	390,000	1.1.08
-	420,000	30.6.08
-	480,000	31.12.08 / 1.1.09
400,000	480,000	30.10.09
400,000	570,000	31.12.09
450,000	600,000	31.12.10
480,000	500,000	31.12.11

מהי יתרת קרן ההערכה מחדש, כפי שתיכלל במאזן חברת "ליאב" בע"מ, ליום 31 בדצמבר 2010?

- א. 0 ₪.  
 ב. 3,671 ₪.  
 ג. 120,000 ₪.  
 ד. 139,500 ₪.  
 ה. 143,171 ₪.

מהי סך ההשפעה נטו על דוח רווח והפסד בגין המבנים (בחיפה ובתל אביב), כפי שתיכלל בדוח רווח והפסד של חברת "ליאב" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. הוצאות בסך 9,750 ₪.  
 ב. הוצאות בסך 13,000 ₪.  
 ג. הוצאות בסך 13,421 ₪.  
 ד. הכנסות בסך 16,579 ₪.  
 ה. הכנסות בסך 20,250 ₪.

באיזה סכום יוצג המבנה בחיפה במאזן חברת "ליאב" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2010?

- א. 313,333 ₪.  
 ב. 400,000 ₪.  
 ג. 470,000 ₪.  
 ד. 500,000 ₪.  
 ה. 600,000 ₪.

בהנחה ששיעור המס החל על החברה הינו 25%, וכי לצורכי מס הבניין בחיפה מטופל עפ"י מודל העלות ומופחת על פני 20 שנה (למעט מרכיב הקרקע המהווה 25% מהעלות המקורית) בשיטת הקו הישר, מהי יתרת נכס מס נדחה (התחייבות מיסים נדחים) בגין הבניין בחיפה, כפי שתיכלל במאזן חברת "ליאב" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2009?

א. 59,625 ₪.

ב. 64,500 ₪.

ג. (52,313) ₪.

ד. (59,625) ₪.

ה. (64,500) ₪.

**18** חברת "זיו" בע"מ (להלן: "החברה") עוסקת בהקמת מבנים למסחר ולתעשייה.

לחברה קרקע ברעננה אשר נרכשה על ידה בתאריך 01/01/2005 בעלות של 50 מיליון ₪, למטרת הקמת מבנה משרדים בן 5 קומות להשכרה.

הקמת המבנה החלה ביום 30 ביוני 2005 ונמשכה שנה ושבעה חודשים.

עלות ההקמה הסתכמה ב-25 מיליון ₪. החברה שילמה בגין הקרקע שכר טרחה לעורך דינה ואגרות שונות בסך כולל של 1.5 מיליון ₪, אשר שולמו במועד רכישת הקרקע.

החברה פירסמה בעיתון מודעות והציעה את המשרדים במבנה להשכרה.

הוצאות השיווק הסתכמו לסך של 750 אלפי ₪. בתאריך 1 בפברואר 2007, מועד סיום הקמת המבנה, התקשרה החברה להשכרת 4 הקומות הראשונות בבניין לגורמים שונים.

ביום 1 ביוני 2008, לאחר ניסיונות כושלים להשכיר את הקומה העליונה בבניין, העבירה החברה את משרדי הנהלת החברה לקומה זו.

שיטת ההפחתה הנהוגה בחברה בקשר עם בניינים הינה שיטת הקו הישר ועל פי הערכות מומחים, אורך חייו השימושיים של המבנה הינו 50 שנה, מיום 1 ביוני 2008.

החברה מיישמת את מודל העלות על נדל"ן, שחל עליו תקן בינלאומי מספר 16 בדבר רכוש קבוע.

החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן על נדל"ן, שחל עליו תקן בינלאומי מספר 40 בדבר נדל"ן להשקעה. להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של הנכס (קרקע + מבנה):

תאריך	שווי הוגן (ב-₪)
31.12.2006	85,000,000
01.02.2007	85,000,000
31.12.2007	88,000,000
01.06.2008	90,000,000
31.12.2008	92,000,000

הניחו כי ניתן למכור את כל אחת מקומות הבניין בנפרד וכי כל הקומות בבניין המשרדים זהות. הניחו כי שווי הקרקע מהווה 60% מסך שווי הקרקע והמבנה בשנים 2007 ו-2008.

מהי יתרת הנדל"ן להשקעה, כפי שתיכלל במאזן חברת "זיו" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2007?

- א. 85,000,000 ₪.
- ב. 92,000,000 ₪.
- ג. 81,500,000 ₪.
- ד. 88,000,000 ₪.
- ה. 75,000,000 ₪.

מהי יתרת הרכוש הקבוע בגין מבנה המשרדים במאזן חברת "זיו" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2008?

- א. 17,820,000 ₪.
- ב. 17,958,000 ₪.
- ג. 17,248,000 ₪.
- ד. 17,600,000 ₪.
- ה. 17,916,000 ₪.

מהן ההכנסות מעליית ערך נדל"ן להשקעה, כפי שייכללו בדוח דווח והפסד של חברת "זיו" בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 3,600,000 ₪.
- ב. 3,200,000 ₪.
- ג. 4,000,000 ₪.
- ד. 400,000 ₪.
- ה. 3,000,000 ₪.

בהנחה שכל הקומות הושכרו לחיצוניים, ובהנחה כי שלטונות המס מתירים את הפחתת המבנה מיום סיום הקמתו על פני 40 שנה (מרכיב הקרקע 60% מעלות המבנה), מה יתרת התחייבות מיסים נדחים ככל שהם מתייחסים למבנה המשרדים, כפי שתוצג במאזן חברת "זיו" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2008? (הניחו כי שיעור המס החל על החברה הינו 25%).

- א. 3,440,433 ₪.
- ב. 2,625,874 ₪.
- ג. 0 ₪.
- ד. 4,257,500 ₪.
- ה. 4,241,563 ₪.

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 5 - השקעות בשיטת שווי מאזני

תוכן העניינים

1. כללי ..... 30

## צירוף עסקים

### שאלות

- (1) חברת "אחריי" הינה חברת השקעות. החברה החליטה לאחרונה לרכוש מניות של חברת "מאחוריי". ביום 31.12.2009 רכשה חברת אחריי 25% ממניות חברת מאחוריי, בתמורה ל-3,000 שקלים.

להלן מאזן חברת "מאחוריי" ליום 31.12.2009 :

<u>צד ההתחייבויות</u>		<u>צד הנכסים</u>	
3,000	ספקים	5,000	מזומן
2,000	הלוואות	5,000	רכוש קבוע*
	<u>הון עצמי:</u>		
1,000	הון מניות		
4,000	עודפים		
<b>10,000</b>	<b>סה"כ התחייבויות</b>	<b>10,000</b>	<b>סה"כ נכסים</b>

- ליום 31.12.2009 ברשות חברת "מאחוריי" מכונית אשר מוצגת בספרים לפי עלות מופחתת של 5,000 שקלים, ושוויה ההוגן הינו 8,000 שקלים.

נדרש :

1. כמה הייתם מוכנים לשלם בעבור 25% מחברת מאחוריי?
2. חשב את הה"מ אשר נוצר ביום רכישת ההשקעה על ידי חברת אחריי.
3. ייחס את הה"מ אשר נוצר ביום הראשון.

- (2) ביום 01.01.2009 רכשה חברת "בלה" 1,000 מניות חברת "לירן" (בחברת לירן סך של 4,000 מניות).

להלן פרטים אודות חברת לירן :

- הונה העצמי של החברה ליום הרכישה מסתכם ל-20,000 שקלים.
- ברשות החברה מעונה אשר נרכשה ביום 01.01.2008 בסכום של 10,000 שקלים. המכונה מופחתת על פני 4 שנים, בשיטת הקו הישר. ביום 31.12.2008 השווי ההוגן של המכונה הינו 12,500 שקלים.
- ביום 31.12.2008 ברשות החברה מלאי המוצג לפי עלותו, בסכום של 5,000 שקלים. נכון ליום 31.12.2008 שווי ההוגן של המלאי הינו 15,000 שקלים.

להלן נתונים על מניותיה של חברת "לירן" לתאריכים שונים :

<u>מחיר מניה</u>	<u>תאריך</u>
10	01.01.2008
12	31.12.2008-01.01.2009
8	31.12.2009

נדרש :

1. חשב את ההפרש המקורי אשר נוצר ביום הרכישה.
2. ייחס את ההפרש המקורי אשר נוצר ביום הרכישה.

- הנח כי יתרת עודף עלות שאינה ניתנת לייחס לנכס ספציפי, מיוחסת למוניטין.

- (3) ביום 01.01.2006 רכשה חברת "מרקו" 45% מהון מניות חברת "פולו", בתמורה ל-600,000 שקלים במזומן.

להלן הרכב ההון העצמי של חברת פולו ליום 01.01.2006 :

100,000	הון מניות
200,000	פרמיה
?	עודפים
?	סה"כ

- להלן פרטים נוספים בקשר ליתרות המאזניות של חברת פולו ליום הרכישה :
- ברשות חברת פולו מלאי המוצג לפי עלותו בסך 200,000 שקלים, בעוד שוויו ההוגן הינו 300,000 שקלים.
  - ברשות חברת פולו מבנה, אשר נרכש ביום 01.01.2005. המבנה נרכש בתמורה ל-300,000 שקלים.
  - ליום הרכישה שוויו ההוגן של המבנה הינו 360,000 שקלים.
  - יתרת עודף העלות מיוחסת למוניטין בסך 110,000 שקלים.

נדרש :

1. השלם את סימן השאלה האופף את סעיף העודפים.
2. הצג חישוב של הי"מ וייחוסו.

4) ביום 01.01.2010 רכשה חברת "אורנגדה" 30% מהון מניות חברת "שוקובו", בתמורה ל-25,000 שקלים. להלן הרכב הונה העצמי של חברת "שוקובו" ליום 01.01.2010:

הון מניות	10,000 מניות 1 ₪ ערך נקוב
פרמיה	1,000
עודפים	<u>11,000</u>
סה"כ	22,000

- להלן נתונים נוספים אודות חברת שוקובו ליום הרכישה:
- ברשות חברת שוקובו מכונה אשר נרכשה ביום 01.01.2009 בתמורה ל-1,000 שקלים. המכונה מופחתת ל-5 שנים בשיטת הקו הישר, מיום רכישתה. שווי הוגן של המכונה ליום הרכישה: 1,500 שקלים.
  - מלאי אשר עלותו 2,000 שקלים. שווי ההוגן של מלאי זה ליום הרכישה הינו 3,000 שקלים. במהלך שנת 2010 נמכר 30% ממלאי זה. בשנת 2011 מכרה החברה את שאר יחידות המלאי שהיו ברשותה ביום הרכישה.
  - ברשות החברה קרקע אשר שווי ההוגן עולה על הסכום בו הוא מוצג בספרים ב-5,000 שקלים.
  - רווח חברת שוקובו לשנים 2010 ו-2011: 50,000 שקלים ו-60,000 שקלים בהתאמה.
  - ביום 01.04.2011 חילקה חברת שוקובו דיבידנד בסכום של 10,000 שקלים.

נדרש:

- חשב את סכום ההפרש המקורי אשר נוצר ביום הרכישה, וייחס את ההפרש המקורי.
- הצג את התנועה בחשבון השקעה בחסרת שוקובו בשנים 2010-2011.

5) ביום 31.09.2012 רכשה חברת "קולה" 15 מניות של חברת "קוקה". ליום הרכישה, הונה העצמי של חברת קוקה הסתכם לסך 5,000 שקלים.

להלן נתונים לגבי חברת קוקה:

- בחברת קוקה 75 מניות 1 ₪ ערך נקוב. שווי כל מניה: 1,000 שקלים.
- ברשות חברת קוקה מכונה אשר שווי ההוגן עולה על סכומה בספרים ב-10,000 שקלים. יתרת אורך חיי המכונה הינו 4 שנים.
- ברשות חברת קוקה מלאי אשר שווי ההוגן 1,000 שקלים, בעוד הוא מוצג בספרים לפי עלותו: 500 שקלים. כל מלאי החברה מומש בשנת 2012.
- להלן נתונים בדבר רווחי החברה בשנים 2012-2013:

דיבידנד שחולק על ידי חברת קוקה (דיבידנד מחולק ב-31.12 של כל שנה)	רווחי חברת קוקה (מתפרסים באופן שווה על פני השנה)	תאריך
10,000	5,000	2012
1,000	(1,500)	2013
-	2,000	2014

נדרש :

חשב את סכום ההפרש המקורי אשר נוצר ביום הרכישה, וייחס את ההפרש המקורי. הצג את התנועה בחשבון השקעה בחברת קוקה בשנים 2012-2013.

6) ביום 01.04.2006 רכשה חברת "שמפניה" 25% מהון המניות של חברת "הדובדבן". ליום הרכישה הסתכם הונה העצמי של חברת הדובדבן לסך של 100,000 שקלים. ההפרש המקורי אשר נוצר ברכישה הסתכם ל-200,000 שקלים.

להלן נתונים נוספים אודות חברת הדובדבן :

- החברה הרוויחה בשנת 2006 10,000 שקלים, המתפרסים באופן שווה על פני השנה. רווחי החברה גדלים באופן קבוע ב-1,000 שקלים מידי שנה.
- החברה מחלקת 50% מרווחיה השנתיים כדיבידנד לבעלי המניות באופן קבוע. החברה עשתה כך בשנים 2006-2007.
- נכון ליום 01.04.2006 ברשות חברת הדובדבן מבנה בתל אביב, אשר יתרת אורך חיי השימושיים 3 שנים. בספרי החברה המבנה מוצג בסכום עלותו המופחתת והיא 20,000 שקלים. שווי ההוגן של המבנה ליום 01.01.2006 הינו 50,000 שקלים. שליש מעלות המבנה מיוחסת לקרקע.

נדרש :

- א. מהי התמורה אותה שילמה חברת שמפניה על מנת לרכוש את מניות חברת הדובדבן?
- ב. חשב את סכום ההפרש המקורי אשר נוצר ביום הרכישה, וייחס את ההפרש המקורי.
- ג. הצג את התנועה בחשבון השקעה בחברת הדובדבן בשנים 2006-2007.

7) ביום 01.01.2008 רכשה חברת "פרי העמק" 40% ממניות חברת "שבתאי", בתמורה ל-600,000 שקלים.

להלן הרכב ההון העצמי של חברת שבתאי ליום הרכישה:

100,000	הון מניות
200,000	פרמיה
<u>200,000</u>	עודפים
500,000	סה"כ

להלן פרטים נוספים בקשר ליתרות מאזניות של חברת רועי ליום הרכישה:

1. מלאי מוצג בספרי החברה לפי עלות 100,000 שקלים, בעוד שוויו ההוגן 200,000 שקלים. בשנת 2008, מכרה החברה 30% ממלאי זה.
2. יתרת עודף עלות, אם קיימת, מיוחסת למוניטין.
3. רווחי החברה קבועים והינם 100,000 שקלים בשנה.
4. החברה נוהגת לחלק דיבידנד בסך של 20,000 שקלים מידי שנה.

ביום 01.01.2009 רכשה חברת פרי העמק 5% ממניותיה של חברת שבתאי, כהשקעה נוספת. תמורת הרכישה הנוספת הינה 100,000 שקלים.

ליום הרכישה ברשות חברת שבתאי מכונה אשר ערכה הפנקסני נמוך משוויה ההוגן ב-100,000 שקלים, ויתרת אורך חייה 3 שנים.

נדרש:

- א. חשב את ההפרש המקורי אשר נוצר ברכישת ההשקעה ביום 01.01.2008 וייחס אותו.
- ב. הצג תנועה בחשבון השקעה לשנת 2008.
- ג. חשב את ההפרש המקורי אשר נוצר ברכישת ההשקעה הנוספת ביום 01.01.2009 וייחס אותו.
- ד. במידה והיית נדרש להציג תנועה בחשבון השקעה לשנת 2009, מה הייתה יתרת הפתיחה של התנועה?

8) חברת "ילד פלא" הינה חברת החזקות המתמחה בתחום הפלאים. ב-01.04.2007 רכשה החברה 30% ממניות חברת "ים המלח", בתמורה ל-1,000,000 שקלים. ליום הרכישה הונה העצמי של החברה הינו 2,000,000 שקלים. ליום הרכישה בספרי חברת ים המלח מכונה אשר ערכה בשוק עומד על 700,000 שקלים. מכונה זו נרכשה ביום 01.04.2006 בתמורה ל-900,000 שקלים והיא מופחתת על פני 3 שנים החל מיום זה. כמו כן, בבעלות חברת ים המלח קרקע אשר ערכה בשוק גבוה ב-200,000 שקלים מערכה בספרים ליום הרכישה.

יתרת עודף עלות, אם קיימת, מיוחסת למוניטין.

#### שנת 2007:

- רווחי חברת ים המלח בשנה זו הסתכמו ל-10,000 שקלים, והם מתפלגים באופן שווה על פני השנה.
- החברה חילקה דיבידנד בגובה 5,000 שקלים ביום 31.12.2007.

#### שנת 2008:

רכישה נוספת.

- ביום 01.01.2008 רכשה חברת ילד פלא מניות נוספות בחברת ים המלח, כך שלאחר הרכישה הנוספת היא מחזיקה ב-35% מהון מניותיה. תמורת הרכישה הנוספת: 250,000 שקלים.
- ליום הרכישה הנוספת ברשות חברת ים המלח מלאי אשר ערכו בשוק גבוה מערכו בספרים ב-15,000 שקלים.

נדרש:

- א. חשב את ההפרש המקורי אשר נוצר ברכישת ההשקעה ביום 01.04.2007 וייחס אותו.
- ב. הצג תנועה בחשבון השקעה לשנת 2007.
- ג. חשב את ההפרש המקורי אשר נוצר ברכישת ההשקעה הנוספת ביום 01.01.2008 וייחס אותו.
- ד. במידה והיית נדרש להציג תנועה בחשבון השקעה לשנת 2008, מה הייתה יתרת הפתיחה של התנועה?

- (9) חברת "השכם והערב" רכשה ביום 01.01.2010 30% ממניות חברת "הידד". ליום הרכישה הונה העצמי של חברת הידד הינו 200,000 שקלים. בהתאם למחיר המניות בבורסה באותו יום, הרכישה בוצעה בסכום של 100,000 שקלים. ליום הרכישה, ברשות חברת הידד מכונה ששוויה ההוגן עולה על ערכה הפנקסני ב-10,000 שקלים. יתרת אורך חיי המכונה ליום הרכישה: 5 שנים.

להלן נתונים נוספים אודות חברת "הידד":

- רווחיה הסתכמו בשנת 2010 ל-30,000 שקלים.
- החברה חילקה דיבידנד בשנת 2010 בסכום של 10,000 שקלים.

ביום 31.12.2010 מכרה החברה 10% ממניות חברת "הידד" בתמורה ל-125,000 שקלים.

נדרש:

- א. חשב את ההפרש המקורי אשר נוצר ברכישת ההשקעה ביום 01.01.2010 וייחס אותו.
- ב. הצג תנועה בחשבון השקעה לשנת 2010.

ג. חשב את הרווח או ההפסד הנוצר כתוצאה ממכירת המניות ביום 31.12.2010.

ד. כיצד הייתה משתנה תשובתך, אילו היה נתון כי החברה מכרה 10% מהשקעתה בחברת הידד (ולא 10% ממניות חברת הידד)?

**10** ביום 01.01.1996 רכשה חברת "הכוס" 500 מניות 1 ש"ח ערך נקוב של חברת "הצלחת", לפי שווייה ההוגן בבורסה. סך המניות של חברת הצלחת: 5,000 מניות 1 ש"ח ערך נקוב.

ליום זה, ברשות חברת הצלחת רכוש קבוע אשר שווי ההוגן עולה על ערכו בספרים ב-100 שקלים, ויתרת אורך חייו 3 שנים. ליום הרכישה הונה העצמי של חברת הצלחת 1,000 שקלים.

בשנת 1996 הרוויחה חברת הצלחת 1,500 שקלים.

ביום 31.12.1996 רכשה חברת הכוס 1,500 מניות נוספות של חברת הצלחת. ליום זה, ברשות חברת הצלחת מלאי אשר ערכו בספרים נמוך משווי ההוגן ב-5,000 שקלים. ליום הרכישה הונה העצמי של חברת הצלחת 2,500 שקלים.

להלן נתונים אודות מחיר מניית חברת הצלחת לתאריכים שונים:

8 שקלים	01.01.1996
12 שקלים	31.12.1996
6 שקלים	31.12.1997

נדרש:

הצג את חשבון ההשקעה של חברת הכוס בחברת הצלחת לשנת 1996.

**11** ביום 01.01.2008 השקיעה חברת "נמני" בחברת "ברק יצחקי". החברה רכשה 5% מחברת ברק יצחקי, בתמורה ל-50,000 שקלים.

הונה העצמי של חברת ברק יצחקי ליום הרכישה הינו 200,000 שקלים. נכון ליום הרכישה ברשות חברת ברק יצחקי מכונה אשר שוויה ההוגן גבוה מערכה בספרים ב-10,000 שקלים, ויתרת אורך חייה 3 שנים.

ביום 01.01.2009 רכשה חברת נמני 20% נוספים ממניות חברת ברק יצחקי, בתמורה לסכום של 300,000 שקלים (נכון ליום הרכישה, השווי ההוגן של 5% ממניות חברת ברק יצחקי הינו 75,000 שקלים).

הונה העצמי של חברת ברק יצחקי ליום הרכישה: 500,000 שקלים. להלן פרטים נוספים בקשר ליתרות מאזניות של חברת ברק יצחקי:

- א. מלאי. ברשות חברת ברק יצחקי מלאי המוצג לפי עלות של 10,000 שקלים, בעוד שווי ההוגן 20,000 שקלים. בשנת 2009 מימשה חברת ברק יצחקי 25% ממלאי זה.
- ב. מבנה. ברשות חברת ברק יצחקי מבנה אשר מוצג בספרים בסכום של 1,000,000 שקלים, בעוד שווי ההוגן הינו 1,200,000 שקלים. הנח כי  $\frac{1}{3}$  מעלות המבנה מיוחסת לקרקע. יתרת אורך חיי המבנה ליום הרכישה: 5 שנים.
- ג. יתרת עודף עלות מיוחסת למוניטין.
- ד. בשנת 2009 הסתכמו רווחי חברת ברק יצחקי ב-30,000 שקלים.
- ה. בשנת 2009 חילקה חברת ברק יצחקי דיבידנד בסכום של 20,000 שקלים.

ביום 01.01.2010 מכרה חברת נמני 10% מהשקעתה בחברת ברק יצחקי, במסגרת הסכם המכירה, נוצר לחברה רווח הון של 10,000 שקלים.

נדרש:

1. שחזרי את חשבון ההשקעה של חברת נמני בחברת ברק יצחקי בשנת 2008.
2. מהו ההפרש המקורי אשר יוחס למכונה ביום 01.01.2008?
3. שחזרי את חשבון ההשקעה של חברת נמני בחברת ברק יצחקי בשנת 2009.
4. מהו ההפרש המקורי אשר יוחס למלאי ביום 01.01.2009?
5. חשב את תמורת מכירת המניות של חברת ברק יצחקי ביום 01.01.2010.

**(12)** ביום 01.04.2007 רכשה חברת "בלה" 40% מהון המניות של חברת "לירן" תמורת 600,000 שקלים. להלן הרכב ההון העצמי של חברת לירן ליום הרכישה:

100,000	הון מניות
200,000	פרמיה
?	עודפים
?	סה"כ הון עצמי

- להלן פרטים נוספים בקשר ליתרות מאזניות של חברת "לירן" ליום הרכישה:
- מלאי. החברה מציגה את המלאי לפי עלותו של 50,000 שקלים. שווי השוק של מלאי זה הינו 150,000 שקלים. מחצית מהמלאי נמכר בשנת 2007.
  - רכוש קבוע. ברשות החברה מכונה שנרכשה בעלות של 100,000 ביום 01.04.2006, והינה מופחתת למשך 3 שנים מיום רכישתה. ליום 01.04.2007 שווי השוק של המכונה הינו 200,000 שקלים.
  - יתרת עודף המיוחסת למוניטין הינה 100,000 שקלים.

בשנת 2007 הרוויחה החברה 20,000 שקלים (המתפלגים באופן שווה על פני השנה) וחילקה דיבידנד בסך 5,000 שקלים.

### 2008

ביום 01.01.2008 מכרה החברה 10% ממניותיה של חברת לירן, בתמורה ל-500,000 שקלים. רווחי חברת לירן הסתכמו ל-25,000 שקלים בשנת 2008. בשנת 2008 לא חילקה חברת לירן דיבידנד.

נדרש:

1. מה סכום ההון העצמי של חברת לירן ליום הרכישה?
2. הצג/הציגי תנועה בחשבון השקעה בחברת לירן לשנים 2007-2008.
3. חשב את הרווח או ההפסד אשר נוצר כתוצאה ממכירת מניות חברת לירן ביום 01.01.2008.
4. רשום פקודות יומן בספרי חברת בלה לשנים 2007-2008.

**(13)** ביום 01.01.2006 החליטה חברת "גיק" לרכוש 25% ממניות חברת "קייט", וזאת על ידי רכישת 250 מניות של חברת קייט (בחברת קייט מניות 1 ש"ח ערך נקוב).

ליום הרכישה, הונה העצמי של חברת קייט הסתכם ל-50,000 שקלים.

נכון ליום 01.01.2006:

- בחברת קייט מכונה אשר שוויה ההוגן עולה על ערכה הפנקסני בסכום של 20,000 שקלים. יתרת אורך חיי המכונה ליום 01.01.2006: 5 שנים.
- בחברת קייט מלאי אשר מוצג לפי עלותו- 20,000 שקלים- בעוד שווי ההוגן הינו 30,000 שקלים. בשנת 2006 מכרה החברה מחצית ממלאי זה.

### 2007

ביום 01.01.2007 החליטה חברת גיק לרכוש 100 מניות נוספות של חברת קייט, לפי מחירם בבורסה באותו יום.

הפרש מקורי אשר נוצר ברכישה זו מיוחס כולו למלאי. מלאי זה מומש כולו בשנת 2007.

ביום 31.12.2007 מכרה החברה 5% ממניות חברת קייט.

להלן נתונים אודות מחיר מניית חברת קייט בבורסה:

<u>מחיר מנייה בבורסה בשקלים</u>	<u>תאריך</u>
100	01.01.2006
150	31.12.2006-01.01.2007
120	31.12.2007

להלן נתונים על רווחי חברת קייט ודיבידנד שחולק על ידה :

<u>דיבידנד שחולק</u>	<u>רווח שנתי (הנח כי רווחי החברה מתפלגים באופן שווה על פני השנה)</u>	<u>שנה</u>
20,000	100,000	2006
-	(50,000)	2007

נדרש :

- א. הצג/הציגי חשבון השקעה של חברת ג'ק בחברת קייט לשנים 2006-2007.
- ב. מהו ההפרש המקורי שנוצר ביום 01.01.2007 בגין הרכישה הנוספת?
- ג. חשב את רווח או הפסד ההון אשר נוצר בגין מכירת המניות ביום 31.12.2007.
- ד. רשום פקודות יומן לשנים 2006-2007 בספרי חברת ג'ק.

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 6 - תזרים מזומנים

תוכן העניינים

40 ..... 1. כללי

## תזרים מזומנים

## שאלות

1) להלן הדוחות הכספיים של חברת תמירוס:

12/2000	12/2001	
20	50	מזומן
100	200	מלאי
80	150	לקוחות
100	90	ר"ק נטו
(100)	(150)	ספקים
(100)	(150)	זכאים
(10)	(10)	הון מניות
(90)	(180)	עודפים י.ס.

להלן נתונים לגבי דו"ח רווח והפסד לשנת 2001:

200	מכירות
(50)	עלות מכר
150	רווח גולמי
(60)	הוצ' הנהלה
90	סך הרווח

נתונים נוספים:

1. השינוי ברכוש הקבוע השנה נובע מפחת.
2. לא שולם השנה לזכאים

נדרש:

הצג תזרים מזומנים מפעילות שוטפת לשנת 2001.

2) להלן הדוחות הכספיים של חברת תמירוס בע"מ:

12/2000	12/2001	
150	300	מזומן
120	175	השקעות בני"ע סחירים
120	500	פקדונות לז"א
100	10	הלוואות שניתנו
200	85	רכוש קבוע, נטו

נתונים נוספים :

1. תנועות השנה ברכוש קבוע:

נטו	פחת שנצבר	עלות	י.פ.
200	(100)	300	רכישות
50	0	50	פחת השנה
(80)	(80)	0	מכירות – התמורה במכירה הייתה 110 ₪
<u>(85)</u>	<u>15</u>	<u>(100)</u>	כ"ס
85	(165)	250	

2. פקדונות לז"א – השנה הושקעו 450 ₪.

3. לא ניתנו השנה הלוואות נוספות.

נדרשים :

הצג דו"ח תזרים מפעילות השקעה.

(3) להלן הסעיפים הרלוונטיים מתוך הדוחות הכספיים של חברת "מעייך" בע"מ:

12/2004	12/2005	
650	500	מזומן
(250)	(300)	הלוואות לז"א
(150)	(400)	הון מניות ופרמיה

נתונים נוספים :

1. לא נפרעו השנה (2005) הלוואות.

2. ביום 30/12/2005 הונפקו 150 ע.מ מניות תמורת פי 2 מערך הנקוב.  
בהנפקה היו הוצאות הנפקה.

נדרשים :

הצג דו"ח תזרים מפעילות מימון ופקודת יומן עבור הוצאות ההנפקה.

(4) חברת "המגניבים" הוקמה ביום 01/01/2004.

להלן נתונים לגבי שנת 2004 :

1. הרווח – 200,000 ₪.

2. ב-01/04/2004 נרכשה מכונה תמורת 100,000 ₪. 20,000 ₪ שולמו באותו יום, 50,000 ₪ שולמו ב-31/12/2004 ו-30,000 ₪ שולמו ביום 31/03/2005.

3. ביום 01/02/2004 התקבלה הלוואה בסכום של 80,000 ₪. ביום 01/04/2004 נפרעה הלוואה בסך 20,000 ₪, הפרשי הצמדה למדד – 30,000 ₪.

4. ביום 01/07/2004 נרכשה מכונה תמורת 100,000 ₪ באמצעות הנפקת מניות.

5. ביום 2004 הוכרז דיבידנד בסך 50,000 ₪. עד לסוף השנה שולם 30,000 ₪.

6. הגידול בלקוחות הסתכם ב-50,000 ₪. הגידול בספקים הסתכם ב-30,000 ₪, פחת והפחתות הסתכמו בכ-10,000 ₪.
7. ביום 01/04/2004 נתנה החברה הלוואה בסך 30,000 ₪. 10,000 ₪ מההלוואה נפרעו עד לסוף השנה.
8. ביום 01/07/2004 השקיעה החברה במניות סכום של 80,000 ₪. ביום 01/10/2004 מכרה החברה מניות תמורת 150,000 ₪. רווח ההון הסתכם ב-70,000 ₪.
9. ביום 01/07/2004 הנפיקה החברה מניות תמורת 200,000 ₪. הוצאות ההנפקה הסתכמו בכ-20,000 ₪.
10. הגידול במשיכת יתר התסכם בכ-60,000 ₪.

נדרש:

הצג דו"ח תזרים מזומנים לשנת 2004.

(5) להלן נתונים של חברת ה"קוגי" לשנת 2005:

1. הרווח – 150,000 ₪.
2. ב-03/2005 נרכשה מכונה תמורת 150,000 ₪. 20,000 ₪ שולם באותו יום, והיתרה שולמה בשנת 2006. הוצאות הפחת של הרכוש הקבוע בשנת 2005 היו בסך 15,000 ₪. בשנת 2005 נמכר רכוש קבוע שעלותו המופחתת בספרים הייתה 20,000 ₪ בתמורה ל-17,000 ₪ במזומן.
3. ב-02/2005 התקבלה הלוואה בסכום של 100,000 ₪. ב-04/2005 נפרע חלק מההלוואה בסך 45,000 ₪ הפרשי הצמדה למדד בשנת 2005 שלא שולמו – 25,000 ₪.
4. ב-07/2005 הונפק הון מניות בתמורה ל-60,000 ₪ במזומן.
5. בחודש 05/2005 הוכרז דיבידנד בסך 60,000 ₪. עד לסוף השנה שולם 40,000 ₪.
6. הגידול בלקוחות הסתכם ב-30,000 ₪, הגידול בספקים הסתכם ב-40,000 ₪.
7. בחודש 04/2005 נתנה החברה הלוואה בסך 50,000 ₪, 15,000 ₪ מההלוואה נפרע עד לסוף השנה.
8. בחודש 07/2005 השקיעה החברה במניות של חברת "קלאב" סכום של 100,000 ₪.
9. נרכשו ני"ע בסך של 75,000 ₪.
10. הגידול במשיכת יתר התסכם בכ-45,000 ₪.

נדרש:

הצג דו"ח תזרים מזומנים לשנת 2005.

6) מלאכת הרכבת דו"ח תזרים מזומנים כוללת עבודה בו-זמנית בשלושה ניירות עבודה:

1. דף המשמש לפקודות יומן.
2. דף המכונה "גיליון עבודה" – מציג את התנועה במאזן.
3. דו"ח תזרים מזומנים אשר נבנה אט-אט במהלך פיתרון שאלה.

נדרש:

קבע בקצרה מהם השלבים השונים לאורך פיתרון תרגיל בדו"ח תזרים מזומנים.

7) גיליון העבודה:

שלב מספר 1 בפיתרון תרגיל בתזרים מזומנים כולל העתקת המאזנים הנתונים בשאלה לדף נקי. מאזנים אלו ישמשו כגיליון עבודה.

א. מהי הסוגיה העולה בהקשר לסעיף "מזומנים ושווה מזומנים" בשלב הראשון (העתקת הנתונים)?

ב. כיצד שניתן לשחזר יתרות במאזן פתיחה או במאזן סגירה כאשר אלה לא נתונים? (רמז: צד הנכסים במאזן שווה לצד ההתחייבויות בתוספת ההון העצמי).

8) שאלה בדו"ח תזרים מזומנים כוללת לרוב מאזן יתרת פתיחה נתון, מאזן יתרת סגירה נתון ושורת אירועים שהתרחשו בחברה במהלך השנה.

א. האם האירועים אשר יינתנו בשאלה יעסקו בכל אחד מסעיפי המאזן? במידה ולא, מה עלינו לעשות בגין סעיף אשר אין להם התרחשות במסגרת ה"אירועים" הנתונים בשאלה?

ב. לגבי האירועים אשר נתונים בשאלה: מה עלינו לעשות ביחס אליהם ומהי השפעתם על דו"ח תזרים מזומנים?

ג. מהי טכניקת "מעגלים" לפיתרון שאלות העוסקות בתזרים מזומנים?

9) רישום אירוע בגיליון העבודה ובדו"ח תזרים מזומנים נדרש להיות "מאוזן". הסבר.

10) לפניך אפשרויות שונות ביחס לפקודות יומן. קבע לגבי כל אפשרות:

- א. האם יש השפעה על גיליון העבודה?
- ב. האם יש השפעה על דו"ח תזרים מזומנים?

11) לפניך רשימת פקודות יומן אפשריות. לגבי כל פקודה קבע האם היא תקבל התאמה בגיליון העבודה, בדו"ח תזרים מזומנים או בשניהם:

תיאור אירוע	פקודת יומן כללית	דוגמא	סכום	האם משפיע על דו"ח רווח והפסד?	האם ישפיע על גיליון העבודה?	האם ישפיע על דו"ח תזרים מזומנים?
רכישת נכס במזומן	ח' נכס	ח' מכונה	100			
	ז' מזומן	ז' מזומן	100			
מכירת נכס במזומן	ח' מזומן	ח' מזומן	100			
	ז' נכס	ז' מכונה	100			
מכירת נכס במזומן ברווח	ח' מזומן	ח' מזומן	100			
	ז' נכס	ז' מכונה	90			
	ז' רווח הון	ז' רווח הון	10			
מכירת נכס במזומן בהפסד	ח' מזומן	ח' מזומן	100			
	ז' נכס	ז' מכונה	110			
	ח' הפסד הון	ח' הפסד הון	10			
פירעון התחייבות במזומן	ח' התחייבות	ח' ספקים	100			
	ז' מזומן	ז' מזומן	100			
רישום הוצאות לא מול מזומן	ח' הוצאה	ח' הוצאות פחת	10			
	ז' הפרשה/מאזן	ז' פחת נצבר	10			
	ח' הפסד מירידת ערך רכוש קבוע	ח' הפסד מירידת ערך רכוש קבוע	10			
ז' הפרשה לירידת ערך רכוש קבוע	ח' הפסד מירידת ערך רכוש קבוע	ז' הפרשה לירידת ערך רכוש קבוע	10			
	ח' הוצאה	ח' הוצאות שכר	10			
ז' זכאים	ח' הוצאה	ז' זכאים	10			
	ח' הוצאה	ח' הוצאות חשמל	10			
ז' מזומן	ח' מזומן	ז' מזומן	10			
	ח' הוצאה	ח' הוצאות חשמל	10			
חלוקת דיבידנד לא במזומן	ח' עודפים	ח' עודפים	10			
	ז' זכאים	ז' זכאים	10			
חלוקת דיבידנד במזומן	ח' עודפים	ח' עודפים	10			
	ז' מזומן	ז' מזומן	10			
הנפקת מניות	ח' מזומן	ח' מזומן	10			
	ז' הון מניות	ז' הון מניות	2			
	ז' פרמיה	ז' פרמיה	8			

12) להלן הדוחות הכספיים של חברת "מרינה" בע"מ (להלן: "החברה") לימים 31 בדצמבר 2007 ו-31 בדצמבר 2006:

31.12.2006 אלפי ₪	31.12.2007 אלפי ₪	הערה	
500	860	(1)	מזומנים ושווה מזומנים
670	90		לקוחות
200	270		מלאי
350	500	(2)	רכוש קבוע – נטו
1,720	1,720		
420	470		ספקים
700	300		הלוואות לזמן ארוך
100	200		עתודה לסיום יחסי עובד-מעביד
100	200		הון מניות
400	550	(3)	יתרת רווח שלא יועדה
1,720	1,720		

נתונים נוספים:

1. יתרת המזומנים ושווה מזומנים כוללת פיקדון בחברת ביטוח לתקופה של 6 חודשים שהפקידה החברה ביום 31 בדצמבר 2007, בסך של 100 אלפי ₪
2. להלן התנועה ברכוש קבוע באלפי ₪:  
רכישת רכוש קבוע בשנת 2007: 200.  
פחת רכוש קבוע בשנת 2007: 50.
3. בשנת 2007 הוכרז וחולק דיבידנד במזומן בסך 50 אלף ₪.

למעט האמור לעיל, כל השינויים במאזן החבר מקורם בפעולות שבוצעו במזומן.

מהו תזרים המזומנים של חברת "מרינה" בע"מ, שנבע מפעילות שוטפת, כפי שיופיע בדו"ח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007 (ב-₪)?

- א. 200,000.
- ב. 330,000.
- ג. 810,000.
- ד. 910,000.
- ה. 1,050,000.

מהו תזרים המזומנים של חברת "מרינה" בע"מ ששימש לפעילות השקעה, כפי שיופיע בדו"ח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007 (ב-₪)?

- א. 250,000.
- ב. 300,000.
- ג. 360,000.
- ד. 440,000.
- ה. 550,000.

מהו תזרים המזומנים של חברת "מרינה" בע"מ ששימש לפעילות מימון, כפי שיופיע בדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007 (ב-ש)?

- א. 250,000.
- ב. 300,000.
- ג. 350,000.
- ד. 400,000.
- ה. 450,000.

13) להלן נתונים המתייחסים להון העצמי של חברת ניצן בע"מ, כפי שעולה מהדוחות הכספיים שלה לשנת 2007:

31/12/2006	31/12/2007	
(250,000)	(500,000)	הון מניות
(75,000)	(130,000)	פרמיה

- ביום 30 ביוני 2007 הנפיקה החברה מניות הטבה. מניות ההטבה מחולקות תחילה מהפרמיה ורק לאחר איפוסה מהעודפים.
- ביום 2 באוקטובר 2007 הנפיקה החברה 100,000 מניות רגילות 1 ₪. ערך נקוב בפרמיה של 150% הוצאות ההנפקה הסתכמו לסך של 20,000 ₪. מחציתן שולמו במזומן במועד ההנפקה ומחציתן שולמו ביום 10 בינואר 2008.

מהי השפעת הפעולות שבוצעו במסגרת ההון העצמי על תזרימי המזומנים מפעילות מימון בדוח תזרים מזומנים של חברת "ניצן" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. הנפקת מניות 230,000 ₪.
- ב. הנפקת מניות 250,000 ₪.
- ג. הנפקת מניות 90,000 ₪.
- ד. הנפקת מניות 240,000 ₪.
- ה. הנפקת מניות 80,000 ₪.

מהו סכום מניות ההטבה אשר חולקו מהעודפים בגין הנפקת מניות ההטבה אשר בוצעה ביום 30 ביוני 2007?

- א. 140,000 ₪.
- ב. 75,000 ₪.
- ג. 130,000 ₪.
- ד. 85,000 ₪.
- ה. 150,000 ₪.

14) להלן נתונים נבחרים מהדוחות הכספיים של חברת "מיכל" בע"מ לשנת 2007:

31/12/2007	31/12/2006	
78,000	12,000	הון מניות רגילות (1 ₪ ע.ג.)
30,000	30,000	הון מניות בכורה (6%)
?	45,000	פרמיה על מניות

- ביום 1 בינואר 2005 הנפיקה החברה 30,000 מניות בכורה צוברות 6%, אינן משתתפות ואינן ניתנות לפידיון.
- ביום 21 במאי 2007 רכשה חברת "מיכל" בע"מ מכונה בעלות של 125,000 ₪. הרכישה מומנה על ידי הנפקת מניות לספק בשווי של 94,000 ₪ והיתרה שולמה במזומן.
- ביום 30 ביולי 2007 הנפיקה החברה 25,000 מניות בפרמיה של 180%. הוצאות ההנפקה היוו 5% מתמורת ההנפקה ושולמו במזומן.
- ביום 31 בדצמבר 2007 הוכרז דיבידנד בשיעור של 15% לבעלי המניות הרגילות. הדיבידנד שולם במזומן, למעט מחצית מהדיבידנד לבעלי המניות הרגילות, אשר שולם ביום 5 בינואר 2008.
- במהלך השנים 2005-2006 לא חילקה חברת "מיכל" דיבידנדים.

מהו סכום תזרימי המזומנים בפעילות מימון בגין הנפקת הון נטו, כפי שייכלל בדוח על תזרים מזומנים של חברת "מיכל" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. הנפקת מניות נטו 34,000 ₪.
- ב. הנפקת מניות נטו 66,500 ₪.
- ג. הנפקת מניות נטו 101,500 ₪.
- ד. הנפקת מניות נטו 160,500 ₪.
- ה. הנפקת מניות נטו 191,500 ₪.

מהו סכום תזרימי המזומנים בפעילות מימון בגין חלוקת דיבידנד, כפי שיופיע בדוח על תזרים מזומנים של חברת "מיכל" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007?

- א. 5,850 ₪.
- ב. 8,550 ₪.
- ג. 11,250 ₪.
- ד. 11,700 ₪.
- ה. 17,100 ₪.

מהי יתרת הפרמיה על המניות, כפי שתיכלל במאזן חברת "מיכל" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2007?

א. 139,500 ₪.  
 ב. 143,000 ₪.  
 ג. 168,000 ₪.  
 ד. 180,500 ₪.  
 ה. 184,000 ₪.

15) חברת "קיראון" בע"מ (להלן: "החברה"), מייצרת מכשירי חניה המפוזרים ברחבי הארץ. להלן נתונים ביחס לסעיף הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2009:

- הרכוש הקבוע נטו, כפי שהוצג במאזני החברה לימים 31 בדצמבר 2008 ו-31 בדצמבר 2009 הינו 17,500 אלפי ₪ ו-27,490 אלפי ₪ בהתאמה.
- ביום 1 באפריל 2009 רכשה החברה במזומן מכונה ליציקת המכשירים בעלות של 3,700 אלפי ₪ ואורך חייה השימושים הוערך ב-10 שנים. באותו היום התקבל בגין המכונה מענק השקעה בסכום של 500 אלפי ₪. החברה בחרה בחלופה של ניכוי המענק מעלות הנכס. בעקבות כניסת סלופארק ומתחרים נוספים, נוצרה ירידה בביקוש למכשירים ולכן בוצעה בדיקה לירידת ערך למכונה והסכום בר ההשבה שלה הוערך בתום שנת 2009 בסך 2,600 אלפי ₪.
- ביום 1 בדצמבר 2009 רכשה החברה מכונה נוספת המייצרת מכשירים זולים יותר בעלות של 5,400 אלפי ₪ באשראי ספקים של 60 יום, המהווה אשראי ספקים רגיל לעסקאות מסוג זה.
- ביום 1 בינואר 2009 רכשה החברה במזומן קרקע בדרום הארץ, לצורך הקמת משרדה, בעלות של 4,500 אלפי ₪. בנובמבר 2009 החלה החברה לבנות את מבנה המשרדים ועד תום השנה הסתכמו עלויות הבנייה, אשר שולמו במזומן, לסך 850 אלפי ₪. שווייה ההוגן של הקרקע, לרבות מרכיב הבנייה שהחל בה, היה 6,150 אלפי ₪ לתום שנת 2009.
- הוצאות הפחת של החברה לשנת 2009 הסתכמו ל-2,400 אלפי ₪. למעט הרכישות דלעיל לא היו רכישות נוספות של רכוש קבוע בחברה.
- במהלך השנה מכרה החברה רכוש קבוע במזומן. לחברה לא נוצר רווח/הפסד הון מהמכירה.
- החברה מטפלת ברכוש קבוע מסוג קרקע ומבנים לפי מודל הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16 ושאר הרכוש הקבוע שברשותה מטופל בהתאם למודל העלות.

מהי השפעת הפעולות שבוצעו בסעיף רכוש קבוע על תזרימי המזומנים מפעילות השקעה בדוח תזרים מזומנים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. רכישת רכוש קבוע: (14,450) אלפי ₪; קבלת מענק: 500 אלפי ₪; מכירת רכוש קבוע: 2,000 אלפי ₪.
- ב. רכישת רכוש קבוע: (9,050) אלפי ₪; קבלת מענק: 500 אלפי ₪; מכירת רכוש קבוע: 2,500 אלפי ₪.
- ג. רכישת רכוש קבוע: (13,950) אלפי ₪; מכירת רכוש קבוע: 2,500 אלפי ₪.
- ד. רכישת רכוש קבוע: (8,550) אלפי ₪; מכירת רכוש קבוע: 2,500 אלפי ₪.
- ה. רכישת רכוש קבוע: (9,050) אלפי ₪; קבלת מענק: 500 אלפי ₪; מכירת רכוש קבוע: 2,000 אלפי ₪.

הניחו כי הרווח הנקי של החברה הינו 6,700 אלפי ₪ וכי לחברה אין התאמות נוספות על הפעילות השוטפת, למעט ההשפעות הנובעות מסעיף הרכוש הקבוע וסעיף הספקים (כולל אשראי ספקים מרכוש קבוע) שיתרתו לימים 31 בדצמבר 2008 ו-2009 הינה 3,500 אלפי ₪ ו-5,300 אלפי ₪ בהתאמה.

מהו סכום תזרימי המזומנים מפעילות שוטפת בדוח תזרים מזומנים של החברה, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. 5,560 אלפי ₪.
- ב. 6,860 אלפי ₪.
- ג. 5,060 אלפי ₪.
- ד. 5,500 אלפי ₪.
- ה. 5,860 אלפי ₪.

16) חברת שירה בע"מ (להלן – "החברה") הינה חברה המייצרת מזון לבע"ח. החברה הוקמה ביום 01 בפברואר 2008, ומיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 7. להלן סעיפים נבחרים ממאזני החברה לימים 31 בדצמבר 2008 ו-2009:

ביאור	31.12.2008	31.12.2009	
	11,000	13,500	מזומנים
1	73,000	144,000	פקדונות
3	110,000	135,000	רכוש קבוע
2,4	(67,000)	(54,000)	אשראי מתאגידים בנקאיים לזמן קצר (כולל חלויות שוטפות)
4	(48,000)	(65,000)	הלוואות לזמן ארוך בניכוי חלויות שוטפות

- להלן נתונים על סעיפים נבחרים מתוך מאזני החברה לימים 31 בדצמבר 2008 ו-2009:
1. החברה משקיעה את כספה במוסדות פיננסיים שונים.  
להלן פירוט הפיקדונות של החברה:

31.12.2208	31.12.2009	סוג הפיקדון
15,000	35,000	פיקדון שבועי בבנקים
-	50,000	פיקדון חודשי מתחדש בבנקים
58,000	59,000	פיקדון חצי שנתי בבתי השקעות
73,000	144,000	

בגין פקודות אלה קיבלה החברה ריבית שהסתכמה בשנת 2009 ל-2,500 שקלים.

2. לימים 31 בדצמבר 2008 ו-2009 משיכת יתר של החברה אשר ניתנת לפירעון לפי דרישה ומהווה חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים של החברה, מהווה מחצית מיתרת האשראי מתאגידים בנקאיים לזמן קצר (לא כולל חלויות שוטפות).
3. רכוש קבוע:
  1. החברה מטפלת ברכוש הקבוע שברשותה בהתאם מודל הערכה מחדש על פי תקן בינלאומי מספר 16 דבר רכוש קבוע. הערכה מחדש מבוצעת על ידי החברה אחת לשנה, בסוף שנה. קרן הערכה מועברת לעודפים בקצב הפחת.
  1. ביום 15 לאוקטובר 2008 רכשה החברה מכונה בעלות של 60,000 שקלים. מחצית מהסכום שולם במועד הרכישה והיתרה שולמה בפברואר 2009.
  2. ביום 10 באפריל 2009 ביצעה החברה החלפה של משאית במנוף. החברה קיבלה מנוף שוויו ההוגן ליום ההחלפה היה 30,000 שקלים. עלותה המופחתת של המשאית שמסרה החברה, ליום ההחלפה: 20,000 שקלים. בנוסף, שילמה החברה 5,000 שקלים בעבור המנוף. להחלפה מהות מסחרית.
  3. ביום 01 לספטמבר 2009 רכשה החברה גנרטור חירום בעלות של 55,000 שקלים.
  4. בשנת 2009 נזקף סכום של 8,000 שקלים לקרן הערכה מחדש (בזכות) בגין הערכה מחדש שביצעה החברה לכל הרכוש הקבוע אשר ברשותה.
  5. מעבר לאמור לעיל לא היו מכירות או רכישות נוספות של רכוש קבוע בחברה וכן לא חלה ירידת ערך בערכי נכסים.
4. הלוואות (יש להניח ריבית פשוטה בחלקי תקופות):
  1. הלוואה 1 התקבלה ביום 01 ביולי 2008. ההלוואה צמודה למדד (קרן וריבית) ונושאת ריבית חצי שנתית של 2.5% המשולמת בכל חצי שנה, החל מיום 31 בדצמבר 2008. ההלוואה נפרעת בחמישה תשלומי קרן חצי שנתיים שווים, החל מיום 31 בדצמבר 2008. סכום הריבית ששולם ביום 31 בדצמבר 2008 הינו 3,000 שקלים.
  2. ביום 01 בספטמבר 2009 קיבלה החברה הלוואה לא צמודה בריבית שנתית של 4% המשולמת פעם בשנה, החל מה-01 בספטמבר 2010. קרן ההלוואה תוחזר בתשלום אחד בשנת 2014.

החברה בוחרת לסווג ריבית שנתקבלה וריבית שניתנה לפעילות השוטפת.  
להלן נתונים לגבי מדד המחירים לצרכן:

מדד	תאריך
100	07.2008
102	10.2008
100	12.2008
105	06.2009
110	12.2009

מהו הגידול במזומנים שווה מזומנים, כפי שייכלל בדוח על תזרים המזומנים של חברת "שירה" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. 5,000 שקלים.
- ב. 72,500 שקלים.
- ג. 81,400 שקלים.
- ד. 83,900 שקלים.
- ה. 97,900 שקלים.

מהן סה"כ ההתאמות לרווח בגין הרכוש הקבוע, כפי שתיכללנה בדוח על תזרים המזומנים של חברת "שירה" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. (48,000) שקלים.
- ב. (43,000) שקלים.
- ג. (35,000) שקלים.
- ד. 35,000 שקלים.
- ה. 43,000 שקלים.

מהן ההשפעות נטו של פעולות שבוצעו בסעיף ההלוואות בחברת שירה על תזרימי מזומנים מפעילות מימון, כפי שתיכללנה בדוח על תזרימי מזומנים של חברת שירה, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009?

- א. (51,600) שקלים.
- ב. (13,400) שקלים.
- ג. 13,400 שקלים.
- ד. 51,600 שקלים.
- ה. 65,000 שקלים.

**(17) נתונים :**

חברת "כחול" בע"מ (להלן - "החברה") הוקמה ביום 1 בינואר 2006. להלן סעיפים נבחרים מתוך המאזנים של החברה לימים 31/12/2007 ו-31/12/2008 (ב-ש):

נתון נוסף	31/12/2007	31/12/2008	
	3,000	10,000	מזומנים
(1)	9,000	18,000	פיקדונות
(2)	20,000	25,000	השקעות בניירות ערך
(3)	60,000	80,000	רכוש קבוע, נטו
(4)	(30,000)	(27,000)	משיכת יתר
(6)	(2,000)	-	חלויות שוטפות של הלוואות לזמן ארוך
(5)	(10,000)	(20,000)	זכאים ויתרות זכות
(6)	(7,000)	(25,000)	הלוואות לזמן ארוך
(7)	(50,000)	(90,000)	הון מניות, 1 ש"ח ע"נ
	(20,000)	-	פרמיה
(8)	(3,150)	(17,000)	עודפים

נתונים נוספים :

1. הרכב הפיקדונות (ב-ש):

31/12/2007	31/12/2008	
7,000	7,000	הופקד לתקופה של עד חודש
2,000	5,000	הופקד לתקופה של עד 3 חודשים בחברת ביטוח
---	<u>6,000</u>	הופקד לתקופה של 6 חודשים בבנקים
9,000	18,000	סה"כ

2. השקעות בניירות ערך :

ניירות הערך מוחזקים למסחר, מוצגים בשוויים ההוגן דרך הרווח והפסד.

3. רכוש קבוע :

הרכוש הקבוע של החברה מורכב מ-5 מכוניות זהות אשר נרכשו ביום 1 בינואר 2006 בעלות כוללת של 100,000 ₪. אורך חייהן השימושיים של

המכונות הינו 5 שנים. החברה בחרה במודל העלות ומפחיתה את המכונות בשיטת הקו הישר. ביום 31 בדצמבר 2008 נמכרה מכונה אחת בתמורה ל-14,000 ₪ במזומן ובמקומה נרכשה מכונה חדשה (ראו גם נתון נוסף 5 להלן). למעט האמור לעיל לא היו תנועות נוספות ברכוש הקבוע של החברה במהלך שנת 2008.

4. משיכת יתר :

הניחו כי משיכת היתר מהווה חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים של החברה והיא עומדת לפירעון לפי דרישה ולפיכך היא מהווה חלק מהמזומנים ושווי המזומנים בחברה.

5. זכאים :

31/12/07	31/12/08	
10,000	14,000	שכר עבודה
---	<u>6,000</u>	זכאים בגין רכוש קבוע
10,000	20,000	סה"כ

6. הלוואות לזמן ארוך (לרבות חלויות) :

החלויות השוטפות של ההלוואות לזמן ארוך הן בגין הלוואה צמודה לפזות לפירעון ביום 31 במרץ 2008. יתרת ההלוואה לזמן ארוך ליום 31 בדצמבר 2007 כוללת הלוואה אחת הצמודה למדד המחירים לצרכן ועומדת לפירעון ביום 31 בדצמבר 2012. ביום 30 ביוני 2008, התקבלה הלוואה נוספת הצמודה לדולר הקנדי ועומדת לפירעון ביום 31 בדצמבר 2014.

7. הון מניות :

במהלך שנת 2008 חילקה החברה מניות הטבה בחינם ובנוסף הנפיקה 13,850 מניות בנות 1 ₪ ערך נקוב כל אחת בתמורה לערך הנקוב.

8. עודפים :

הרווח הנקי של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008, הינו 27,000 ₪. ביום 31 בדצמבר 2008, הכריזה החברה ושילמה דיבידנד.

9. החברה בוחרת לסווג ריבית ששולמה כתזרים מזומנים מפעילות שוטפת.

10. החברה מיישמת את הוראות תקן בינלאומי מספר 7.

מדדים ושערי חליפין רלוונטיים:

תאריך	מדד המחירים לצרכן	שע"ח ל-1 דולר קנדי	שע"ח ל-1 פזות
31/12/07	100	1.2	0.6
31/03/08	105	1.3	0.8
30/06/08	107	1.4	0.9
31/10/08	108	1.5	1.1
31/12/08	110	2	1.2

מהי ההשפעה נטו של הפעולות שבוצעו ברכוש הקבוע בחברת "כחול" בע"מ על תזרימי המזומנים מפעילות השקעה, כפי שתיכללנה בדוח על תזרימי מזומנים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 0 ₪.
- ב. (48,000) ₪.
- ג. (42,000) ₪.
- ד. (34,000) ₪.
- ה. (28,000) ₪.

מהו הגידול (קיטון) במזומנים ושווה המזומנים, כפי שייכלל בדוח על תזרימי המזומנים של חברת "כחול" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. 3,000 ₪.
- ב. 7,000 ₪.
- ג. 10,000 ₪.
- ד. 13,000 ₪.
- ה. (3,000) ₪.

מהי ההשפעה נטו של הפעולות שבוצעו בסעיף ההלוואות בחברת "כחול" בע"מ, על תזרימי המזומנים מפעילות מימון, כפי שתיכללנה בדוח על תזרימי מזומנים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?

- א. (2,667) ₪.
- ב. 9,443 ₪.
- ג. 12,110 ₪.
- ד. 14,633 ₪.
- ה. 17,300 ₪.

- מהו סכום הדיבידנד ששולם, כפי שייכלל בדוח על תזרימי המזומנים של חברת "כחול" בע"מ, לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008?
- א. (6,150) ₪.  
 ב. (7,000) ₪.  
 ג. (13,150) ₪.  
 ד. (13,850) ₪.  
 ה. (17,000) ₪.

18 חברת "קיפי" נתבקשה על ידי בעל מניות להציג דוחות כספיים. החברה הכינה את מאזן ליום 31.12.2006, דו"ח רווח והפסד לשנת 2006 אך טרם סיימה את הכנת דו"ח תזרים מזומנים לשנת 2006. להלן מאזן החברה לימים 31 בדצמבר 2005 - 2006:

ביאור	31.12.05	31.12.06	
	250,000	350,000	מזומנים ושווה מזומנים
(1)	100,000	150,000	פיקדונות בבנק
	460,000	450,000	לקוחות נטו
	220,000	250,000	מלאי
(2)	850,000	900,000	רכוש קבוע, נטו
	(400,000)	(425,000)	ספקים
	(250,000)	(270,000)	אשראי בנקאי לזמן קצר
(3)	(150,000)	(165,000)	זכאים
(4)	(300,000)	(200,000)	הלוואות לזמן ארוך
(5)	(500,000)	(700,000)	הון וקרנות הון
(6)	(280,000)	(340,000)	עודפים

נתונים נוספים:

- פיקדונות בבנקים – מחצית מסכום הפיקדונות הינה לתקופה של חודש (מופקד ביום 15.12 לכל שנה), והמחצית השנייה היא לתקופה של שישה חודשים.
- במהלך השנה רכשה החברה רכוש קבוע בעלות של 130,000 ₪ ומכרה רכוש קבוע שעלותו המופחתת 40,000 ₪, תמורת 70,000 ₪.  
למעט עסקאות אלה לא בוצעו רכישות או מכירות נוספות של רכוש קבוע.
- להלן פירוט סעיף הזכאים:

31.12.05	31.12.06	
80,000	70,000	דיבידנד לשלם (*)
70,000	95,000	משכורת לשלם

- \* בכל שנה מכריזה החברה על דיבידנד. מחצית מהדיבידנד המוכרז משולם באותה שנה ומחצית בחודש פברואר של השנה העוקבת.
- השינוי בסעיף ההלוואות נובע מפירעון הלוואה של החברה בשנת 2006. בשנת 2006 שילמה החברה ריבית בגין הלוואה במזומן בסכום של 10,000 שקלים.
  - השינוי בסעיף ההון והקרנות נובע מהנפקת מניות.
  - השינוי בסעיף העודפים נובע מרווח השנה ומדיבידנד שהוכרז.

נדרש :

- א. רשום פקודות יומן בגין הנתונים הנוספים.
- ב. הצג גיליון עבודה מפורט להכנת דו"ח תזרים מזומנים.
- ג. הצג את דו"ח תזרים המזומנים של החברה לשנת 2006.

19) חברת "הסבון בכה מאוד" הינה חברה לייצור סבונים ומוצרי טיפוח לאשה ולגבר. החברה מפרסמת דוחות כספיים שנתיים, בין היתר, דו"ח אודות תזרים המזומנים. להלן מאזן החברה לימים 31.12.2010 ו-31.12.2011:

נתון נוסף	31.12.2010	31.12.2011	
	70,000	40,000	מזומנים ושווי מזומנים
	140,000	160,000	לקוחות, נטו
	70,000	40,000	מלאי
1	20,000	75,000	השקעה בניירות ערך סחירים
2	120,000	100,000	מכונות, עלות
2	(20,000)	(20,000)	מכונות, פחת נצבר
3	-	15,000	נדל"ן להשקעה
	50,000	60,000	ספקים
4	5,000	4,500	ריבית לשלם
5	20,000	7,500	דיבידנד לשלם
	65,000	68,000	עתודה למיסים, נטו
4	100,000	90,000	הלוואה לזמן ארוך (כולל חלויות שוטפות)
6	15,000	55,000	הון מניות
6	40,000	55,000	פרמיה
	105,000	70,000	עודפים

1. החברה משקיעה בניירות ערך במטרה למכור אותן בטווח הקצר. ניירות ערך אשר הופיעו במאזן החברה ביום 31.12.2010 נמכרו ביום 30.06.2011 בתמורה ל-15,000 שקלים במזומן. לסוף השנה ערכם של ניירות ערך אלו עלה ב-8,000 שקלים.
2. בתאריך ה-01.07.2011 נמכר חצי מן המכונות אשר הופיעו במאזן החברה ליום 31.12.2010 בתמורה ל-26,000 שקלים, במזומן. המכונות אשר הופיעו במאזן החברה ביום 31.12.2010 נרכשו ביום 01.01.2010. למכונות אין ערך גרט, והן מופחתות בשיטת הקו הישר. ביום 31.12.2011 רכשה החברה רכוש קבוע אשר מחציתו נרכש במזומן והיתר נרכש באשראי.
3. בתאריך ה-01.01.2011 רכשה החברה נדל"ן להשקעה, אותו היא מציגה לפי מודל השווי ההוגן. לא היה שינוי בשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה בשנת 2011.
4. בתאריך ה-01.07.2010 קיבלה החברה הלוואה בסך 100,000 שקלים. ההלוואה נפרעת ב-10 תשלומים שווים, החל מיום 01.07.2011. בכל תאריך תשלום, החברה משלמת את הריבית אשר נצברה עד לאותו מועד. שיעור הריבית בגין ההלוואה הינו בסך של 10%. הנח ריבית פשוטה.
5. במהלך השנה שילמה החברה דיבידנד אשר הוכרז בשנה הקודמת. כן, החברה הכריזה על חלוקת דיבידנד בסך 10,000 שקלים, אשר שולמו באותה שנה.
6. במהלך השנת 2011 חילקה החברה מניות הטבה בסכום של 5,000 שקלים. מניות הטבה מחולקות מן הפרמיה. החברה הנפיקה מניות במהלך השנה.

נדרש :

- א. רשום פקודות יומן בגין הנתונים הנוספים.
- ב. הצג גיליון עבודה מפורט להכנת דו"ח תזרים מזומנים.
- ג. הצג את דו"ח תזרים המזומנים של החברה לשנת 2011.

20) חברת "נוחידניה" הינה חברת החזקות השולטת במרבית החברות במשק הישראלי. לפי הוראות הרשות לניירות ערך, החברה נדרשת לפרסם את דוחותיה הכספיים לשנת הכספים 2011. חשב החברה, שרלוט, ועוזר החשב המסור, הולמס, התיישבנו להכין את דו"ח תזרים המזומנים של החברה, בהסתמך על מאזנה של החברה לימים 31.12.2011 ו-31.12.2010 :

נתון נוסף	31.12.2010	31.12.2011	
	60,000	50,000	מזומנים ושווי מזומנים
	110,000	150,000	לקוחות, נטו
	80,000	60,000	מלאי
1	70,000	?	השקעה בניירות ערך סחירים
2	?	150,000	ר"ק, עלות
2	(50,000)	(60,000)	ר"ק, פחת נצבר
3	(20,000)	(60,000)	ספקים
4	(10,000)	(15,000)	דיבידנד לשלם
	(96,500)	(97,500)	אג"ח, נטו
5	(100,000)	(75,000)	עתודה למיסים, נטו
5	(30,000)	(50,000)	הון מניות
3	(40,000)	(80,000)	פרמיה
	(173,500)	(62,500)	עודפים

נתונים נוספים :

1. ברשות החברה ניירות ערך סחירים אשר סווגה לקבוצת שווי הוגן דרך רווח והפסד, לפי הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39. ביום 01.01.2011 מכרה החברה ניירות ערך סחירים בתמורה ל-40,000 שקלים. תמורת המכירה הסתכמה בהפסד של 5,000 שקלים. בתאריך 31.3.2011 רכשה החברה ניירות ערך נוספים, במזומן, בתמורה ל-50,000 שקלים. במהלך שנת 2011 רשמה החברה עליית ערך בגובה של 15,000 שקלים.
2. ברשות החברה רכוש קבוע המופיע במאזן החברה ליום 31.12.2010, אשר נרכש ביום 01.01.2010. רכוש קבוע זה נמכר ביום 30.06.2011 בהפסד של 25,000 שקלים. אורך חיי הרכוש קבוע הינו 4 שנים. החברה נוהגת להפחית רכוש קבוע בשיטת הקו הישר. ביום 01.10.2011 החברה רכשה רכוש קבוע במזומן.
3. במאזן החברה ליום 31.12.2010 התחייבות בגין דיבידנד אשר הוכרז בשנת 2010. החברה פרעה התחייבות זו בשנת 2011. בשנת 2011 הכריזה החברה על דיבידנד נוסף בסכום של 35,000 שקלים.
4. ביום 30.06.2009 הנפיקה החברה אג"ח אשר ערכו הנקוב 100,000 שקלים, בתמורה ל-95,000 שקלים. החברה מפחיתה ניכיון בשיטת הקו הישר, על

פני 5 שנים. האג"ח ייפרע בתשלום אחד, ביום 30.06.2014. האג"ח נושא ריבית בסכום של 5%.

5. במהלך שנת 2011 הנפיקה החברה 10,000 מניות, 1 ש"ח ערך נקוב בתמורה ל-60,000 שקלים. כמו כן, במהלך שנת 2011 חילקה החברה מניות הטבה מתוך הפרמיה.

נדרש:

- א. רשום פקודות יומן בגין הנתונים הנוספים.
- ב. הצג גיליון עבודה מפורט להכנת דו"ח תזרים מזומנים.
- ג. הצג את דו"ח תזרים המזומנים של החברה לשנת 2011.

# הכרה וניתוח דוחות כספיים

פרק 7 - יחסים פיננסיים

תוכן העניינים

1. יחסים פיננסיים ..... (ללא ספר)