**מאזנים מאוחדים ב' -שיעור 6**

**הסתייגויות בספרי ב'**

**דוגמא 23**

אם בספרי חברה ב' קיימת הסתייגות כבר ביום הרכישה אז קודם כל יש לתקן את ההון העצמי הנרכש. ובהמשך להמשיך ולטפל בהסתייגות. מבחינה טכנית נשתמש בטבלה בדיוק כמו במדיניות חשבונאית שונה. ברגע שחוו"ד חלקה וזה אומר שב' תיקנה רטרואקטיבית את הדוכ"ס שלה אנו כבר לא צריכים לעשות כלום (זהה לאקוויטי) **דוגמא 24**

**שערוכים**

**מקרה ראשון- שערוך נכס שלא יוחס לו ע"ע**

1. לנכס לא יוחס ע"ע כי הוא לא היה קיים ביום הרכישה, אלא חברה ב' רכשה את הנכס לאחר יום הרכישה. אם חברה א' פועלת לפי מודל העלות כאשר חברה ב' פועלת לפי מודל השערוך אז יש לטפל בזה כמדיניות חשבונאית שונה, כפי שלמדנו. אם חברה א' גם היא פועלת לפי מודל השערוך **אז כל פעם** שחברה ב' משערכת את הנכס ויוצרת ק"ש אנחנו מאחדים את אותה קרן בדו"ח על הרווח הכולל האחר

**בשלב החלוקות –** אנו נכניס את זה כמובן לתרומות של בב' כך שזה יתחלק בין א' לזשמ"ש.

**במאזן ובדו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד –** אנו מפרטים אך ורק את ההון העצמי ששייך לא' לפי סעיפים ספציפיים. את הזשמ"ש אנו מציגים במספר אחד זה אומר שמה שאנו נראה בסעיף ק"ש במאוחד זה אך ורק את החלק של א' בק"ש של ב'.

כאשר חברה ב' מפחיתה את ק"ש, או בקצב הפחת או ביום המכירה, היא רושמת :

ח' קרן שערוך

ז' עודפים

הפקודה הזאת משפיעה רק על דו"ח על השינויים. מאחר וסה"כ ההון העצמי אינו משתנה הפקודה הזו לא תשפיע על החלוקות. מש שכן ההרכב של ההון העצמי משתנה:

**לגבי החלק של חברה א'-** מכיוון שההון העצמי של א' מפורט אנו ניתן ביטוי לפ"י הזו. כמובן רק על החלק של א' בהפחתת ק"ש.

**לגבי החלק של הזשמ"ש-** מכיוון שהוא מוצג במספר אחד פקודת היומן הזו לא תקבל ביטוי.**דוגמא:** בשנת 2014 חברה ב' יצרה ק"ש בסכום של 1,000 ₪ , מופחתת על פני 10 שנים. חברה א' מחזיקה בחברה ב' 80% **נדרש: השפעה על דו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד.**

**פתרון: דו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **הסעיף** | **קרן שערוך** | **עודפים** | **סה"כ**  **שייך לא'** | **זשמ"ש** | **סה"כ מאוחד** |
| ברווח הכולל | 800 | --- | 800 | 200 | 1,000 |
| הפחתת ק"ש |  | 80 | 0 | 0 | 0 |
| י"ס | 720 |  |  |  |  |
| פ"י |  |  |  | |  |  | | --- | --- | | ח' ק"ש  ז' עודפים | 20 | |  |

1. **חברה ב' רכשה את הנכס לפני יום הרכישה והיא פועלת לפי מודל השערוך-** במקרה זה בגלל שהנכס מוצג לפי שוו"ה לא ייחסנו לו ע"ע

**דוגמא:** נניח שביום 01/01/13 א' רכשה 80% מב', באותה יום לב' מכונה שעלותה המופחתת 100,000 ₪ ושוו"ה שלה 120,000 ₪ ב' פועל לפי מודל השערוך זה אומר שבאותו יום בספרי ב' יש ק"ש בסך 20,000 ₪

הבעיה במקרה זה עלות המכונה ב-ב' שונה מעלות המכונה לא' העלות לחברה ב' היא העלות ביום הרכישה המקורי שזה 100,000 ₪ העלות לא' זה השוו"ה מיום רכישת ב' 120,000 ₪. זה אומר שמבחינת חברה א' ק"ש שקיימת ביום הרכישה 20,000 ₪ כלל לא קיימת כל מה שב' תעשה בהמשך עם ק"ש הזאת א' לא רואה שזה:

1. **בדו"ח על הרווח הכולל-**אם נניח שחלה ירידת ערך נניח ל-70,000 ₪ חברה ב' רשמה

|  |  |
| --- | --- |
| ז' ר"ק |  |
| ח' ק. שערוך | 20,000 |
| ח' הפסד הון | 30,000 |

צ"ל במאוחד מנקודת מבטה של א'

|  |  |
| --- | --- |
| ז' ר"ק |  |
| ח' הפסד הון | 50,000 |

זה אומר שאנו נצטרך לרשום פקודת תיקון בדו"ח המאוחד :

|  |  |
| --- | --- |
| ז' ק. שערוך | 20,000 |
| ח' הפסד הון | 20,000 |

**נניח שבמועד מאוחד יותר השוו"ה של המכונה עלה נניח ל- 140,000 ₪.**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ר"ק |  |
| ז' רוו"ה | בגובה יתרת הפסד ההון. נניח שכאן זה לא מופחת 30,000 |
| ז' קרן שערוך | 40,000 |

צ"ל במאוחד מנקודת מבטה של א'

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ר"ק |  |
| ז' רוו"ה | 50,000 |
| ז' קרן שערוך | 20,000 |

זה אומר שאנו נצטרך לרשום פקודת תיקון בדו"ח המאוחד :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ק. שערוך | 20,000 |
| ז' רוו"ה | 20,000 |

**נדגיש שאת כל הבדיקות של עליית או ירידת ערך יש לבצע לפי הסכומים ברוטו** **כלומר כשנבדוק כמה קרן שערוך קיימת נבדוק ק"ש ברוטו שהרי פקודת היומן מול הר"ק היא ברוטו**

1. **בדו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד**- אנו לא יכולים להסתמך על ק"ש ועל הפחתות ק"ש כפי שרשמה חברה ב' ולכן נחשב באופן בלתי תלוי גם את ק"ש י"פ וגם את הפחתת ק"ש מנקודת מבטה של חברה א'

**כל החישובים הללו יהיו לפי שיעור ההחזקה של א ב-ב' כי אמרנו שבדו"ח על השינויים המאוחד אנו רואים רק את החלק של א' בקרן השערוך של ב'.**

מבחינה טכנית:

**בשלב השני**- אנו נחשב את השערוך כפי שרשום בספרי ב' כפי שצ"ל במאוחד מנקודת מבטה של א' ומזה נוציא פ"י לתיקון.

**בשלב השלישי (חלוקות) -**פקודת התיקון משפיעה גם על הרווח הנקי המאוחד וגם על הרווח הכולל האחר המאוחד כשכל זה ייכנס לתרומות של ב'.

לא תהיה השפעה על ההון העצמי המאוחד שהרי ההון העצמי שווה לנכסים בניכוי התחייבויות. הנכס רשום נכון לפי השוו"ה שלו אין מה לשנות אותו אם לא שינינו את הנכס ההון העצמי לא ישתנה.כאשר אנו רושמים :

ח' הפסד הון

ז' ק"ש

או להיפך, מדובר בפקודת מיון בלבד בתוך ההון העצמי.

**בשלב הרביעי (בדו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד) -** אנו נחשב את ק"ש י"פ ואת הפחתת ק"ש מנקודת מבטה של א' כלומר, **כפול שיעור ההחזקה של א' ב-ב'**

**דוגמא 25 + שיעור המס 25% - לסיכום כשיש ק.שערוך שקיימת ביום הרכישה בשלב 2 רק אם יש ירידת ערך אנו נבדוק מה רשום ב-ב' מול מה צ"ל במאוחד ומזה נוציא פקודת תיקון כמובן שבהמשך של השלבים נתחשב בפקודת התיקון.**

**מקרה שני- שערוך נכס שיוחס לו ע"ע**

הכוונה היא למצב בו חברה ב' פעלה לפי מודל העלות. ביום הרכישה השוו"ה של הנכס שונה מערכו הפנקסני כך שייחסנו לו ע"ע ואז במועד מאוחר יותר ב' משערכת את הנכס כלומר, היא עברה ממודל העלות למודל השערוך וזו גם המדיניות של א'. **נזכיר כי מעבר ממודל העלות ממודל העלות למודל השערוך מטופל מאותו יום ואילך.**

במקרה כזה יש לבצע שני דברים:

1. את קרן השערוך שב' יצרה פשוט נאחד מדו"ח על הרווח הכולל. הפעם אין תיקונים זה מתקבל אוטומטית בשלב האיחוד
2. יש למחוק את יתרת ע"ע לאותו יום כי הנכס כבר רשום לפי השוו"ה שלו כשאת זה יש לבצע מול קרן שערוך אלא אם כן אין מספיק קרן שערוך ואז ההפרש יירשם כנגד הפסד הון. **דוגמא 26**

**קרן הון בגין השקעה ז"ל בספרי ב'**

1. **עליית ערך-** בדו"ח הנפרד של חברה ב', ב' רושמת

ח' השקעה

ז' קרן הון (נטו)

ז' מ"נ

בדו"ח המאוחד פשוט נאחד את קרן ההון הזו והיא תיכנס לתרומות של חברה ב'.

1. **ירידת ערך:**
2. **כשאין ראיות אובייקטיביות לירידת הערך**

**בספרי ב'**

ח' ק. הון נטו 🡨 אין בעיה שהיא תיהיה בחובה

ח' מ"נ

ז' השקעה

בדו"ח המאוחד פשוט נאחד את קרן ההון שתיכנס לתרומות של ב'

1. **כשיש ראיות אובייקטיביות לירידת הערך**- במקרה כזה יש לחייב את קרן ההון עד לאיפוסה מעבר לזה יש להכיר בהפסד מני"ע. הבעיה נוצרת כאשר חברה ב' רכשה את ההשקעה לפני שא' רכשה את ב' כי במקרה הזה העלות לב' שונה מהעלות לא'. העלות לב' זה העלות ביום רכישת ההשקעה **נניח 100,000 והעלות לא' השוו"ה מיום הרכישה נניח 120,000 מכאן שיש בספרי ב' קרן הון של 20,000 שא' לא רואה.** כל מה שב' תעשה בהמשך עם אותה קרן הון א' לא רואה וזה אומר :
2. **בדו"ח על הרווח הכולל –**אם חלה ירידת ערך מתחת לעלות המקורית נניח שהשוו"ה ירד ל-70,000 :

**ב' רושמת:**

|  |  |
| --- | --- |
| ז' השקעה |  |
| ח' קרן הון | 20,000🡨 MAX |
| ח' הפסד מני"ע | 30,000 |

**א' רושמת**

|  |  |
| --- | --- |
| ז' השקעה |  |
| ח' קרן הון | 0🡨 MAX |
| ח' הפסד מני"ע | 50,000 |

**פקודת התיקון במאוחד**

|  |  |
| --- | --- |
| ז' קרן הון | 20,000🡨 מיון קרן ההון להפסד |
| ח' הפסד מני"ע | 20,000 |

1. **בדו"ח על השינויים המאוחד –** לא נוכל להסתמך על קרן ההון הרשומה בספרי ב' אלא נצטרך לבצע חישובים באופן בלתי תלוי על קרן ההון מנקודת מבטה של א' וכמובן כפול שיעור ההחזקה. שהרי מה שאנחנו רואים בקרנות בדו"ח על השינויים המאוחד זה אך ורק את החלק של א' בקרנות.

**לסיכום:**

**בשלב הראשון – אין ע"ע כי ההשקעה תמיד מוצגת לפי שוו"ה.**

**בשלב השני - נבדוק מה רשום ב-ב' מה צ"ל במאוחד ומזה נוציא פקודת תיקון כמו שעשינו בקרן שערוך**

**בשלב השלישי - פקודת התיקון תשפיע על התרומות של חברה ב' לרווח הנקי ולרווח הכולל האחר. אין השפעה על חלוקת ההון העצמי. שהרי ההשקעה רשומה בכל מקרה לפי השוו"ה שלה ואם לא תיקנו את הנכס לא שינינו את ההון העצמי.**

**בשלב רביעי - בדו"ח על השינויים אנו נחשב באופן ב"ת את קרן ההון הנכונה מנקודת מבטה של א' כפול שיעור ההחזקה.**

**אם בשלב מסוים ב' תמכור את ההשקעה אז היא תממש את אותה קרן הון שהיתה קיימת ביום הרכישה לדו"ח רוה"ס פקודת היומן:**

**ח' קרן הון**

**ז' רווח מני"ע**

**ואנחנו נצטרך לרשום פקודת יומן במאוחד שמבטלת את הפקודה הזו כי מבחינת א' הקרן הזאת בכלל לא קיימת פקודת התיקון היא:**

**ח' רווח מני"ע**

**ז' קרן הון**

**דוגמא 27 + תיקון**

**לסיכום הקרנות שקיימות ביום הרכישה:**

**בקרן שערוך –** תיהיה פקודת תיקון רק כשיש ירידת ערך

**בקרן הון בגין השקעה ז"ל-** תיהיה פקודת תיקון רק כשיש ירידת ערך עם ראיות אובייקטיביות. חוץ מזה ביום מכירת ההשקעה נצטרך לבטל את מימוש קרן ההון שהיתה קיימת ביום הרכישה (כשיש מכירה לא צריך לבדוק מה רשום ב-ב' ומה צ"ל במאוחד) .

**עסקאות תאגיד עם בעל שליטה**

נניח שחברה א' מחזיקה 80% מחברה ב' אם חברה א' נותנת לב' מתנה למשל : **א' שילמה לעובדים של חברה ב' את השכר שלהם בסכום של 100,000 ₪.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| בדו"ח הנפרד של ב' | בדוח הנפרד של א' | פקודת תיקון במאוחד |
| |  |  | | --- | --- | | ח' הוצ' שכר  ז' ק.הון עסקאות בע"ש\* | 100,000 | | ז' הוצ'/ הכ' מס שוטף  ח' קרן הון |  |  * ב' קיבלה מתנה מא' שהיא בעצם בעלת שליטה בה ואת כל העסקאות עם בעלי שליטה אנו רושמים תמיד בדו"ח על השינויים בהון העצמי ולא בדו"ח רוה"ס. | |  |  | | --- | --- | | ח' השקעה בבת  ז' מזומן | 100,000 |  * אם א' נתנה לב' מתנה   אז היא בעצם השקיעה  בה כסף | |  |  | | --- | --- | | ח' הוצאות שכר  ז' מזומן | 100,000 | | ח' מיסים לשלם  ז' הכ' מס שוטף | 25,000 | |

**פקודת התיקון**

ח' קרן הון של ב' 75,000

ז' השקעה בבת 100,000

ח' מיסים לשלם 25,000

**בשלב החלוקות :**

**על הרווח הנקי –** אין השפעה

**על הרווח הכולל האחר –** בתרומות של ב' נקטין את הקרן ב-75,000 ₪

**בהון העצמי (תמיד נחשב בחלוקות ההון העצמי על נכסים והתחייבויות)-** נקטין אותו ב-75,000₪ כי מצד אחד הקטנו נכס בסך 100,000 ₪ וגם הקטנו התחייבות בסך 25,000 ₪

בנוסף לזה, אם חברה א' נתנה לחברה ב' מתנה של 100,000 ₪ הרי ש-80% מזה חוזר אליה ו-20% יוצא החוצה לזשמ"ש ולכן יש להראות את המעבר מחברה א' לזשמ"ש בפקודת יומן

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ק.הון- עסקאות עם הזשמ"ש  ז' זשמ"ש |  |

**דו"ח על השינויים בהון העצמי:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **הסעיף** | **ק.הון- עסקאות עם הזשמ"ש** | **סה"כ שייך לא'** | **זשמ"ש** | **סה"כ במאוחד** |
| עסקה עם הזשמ"ש (מתנה מא') | (15,000) | (15,000) | 15,000 | 0 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| בספרי ב' | בספרי א' | צ"ל ב-A | פקודת תיקון |
| |  |  | | --- | --- | | ח' עודפים דיבידנד שהוכרז  ז' מזומן | 100,000 | | |  |  | | --- | --- | | ח' הוצאות שכר  ז' השקעה בבת | 100,000 | | |  |  | | --- | --- | | ח' הוצאות שכר  ז' מזומן | 100,000 | | |  |  |  | | --- | --- | --- | |  | ח | ז | | השקעה בבת | 100,000 |  | | עודפים |  | 75,000 | | מס לשלם |  | 25,000 | |
| |  |  | | --- | --- | | ח' מס לשלם  ז' עודפים דיבידנד שהוכרז | 25,000 | | |  |  | | --- | --- | | ח' מס לשלם  ז' הכנסות מיסים שוטפים | 25,000 | | |  |  | | --- | --- | | ח' מס לשלם  ז' הכנסות מיסים שוטפים | 25,000 | |  |

יכול להיות גם מקרה הפוך שבו חברה ב' נותנת לא' מתנה, ונניח שבאותה הדוגמא חברה ב' שילמה את הוצאות השכר לעובד חב' א' בסכום של 100,000 ₪ מס 25%.

חברה א' שולטת ב-ב' היא בעצם הכריחה אותה לשלם לה את ההוצאות שלה- כלומר היא משכה מ-ב' את הכסף ולכן מסתכלים על זה כמו על דיבידנד שא' משכה רק לעצמה. יכולנו להגיד שחברה הפסידה מזה. אבל בגלל שמדובר על הפסד עם בעלי המניות. (בע"ש) אז לא ניתן לרשום זאת בדו"ח רוה"ס וזה חייב להירשם בדו"ח על השינויים.

בשלב החלוקות:

* ברווח הנקי – כלום
* ברווח הכולל – כלום
* בהון העצמי – יש להגדיל את ההון העצמי ב-75,000
* בנוסף אם ב' נתנה לא' מתנה אז בעצם הזשמ"ש נתן לחברה א' 20% ולכן יש לרשום

|  |  |
| --- | --- |
| ח' זשמ"ש  ז' קרן הון עסקאות עם הזשמ"ש |  |

נשים לב שהפקודה הזאת לא משפיעה כלל על החלוקות ונדגיש שקרן הון עסקאות עם הזשמ"ש מוצגת אך ורק בדו"ח על השינויים היא לא נמצאת בדו"ח על הרווח הכולל כמו"כ הקרן הזו לעולם לא משתנה ונשארת תמיד באותו סכום