**מאזנים מאוחדים ב' -שיעור 8**

**דוגמא 38**

1. יש לשים לב מה נדרש בתרגילים אם נדרש לערוך דו"חות מאוחדים לשנה מסויימת (כמו תמיד) אז נרשום את פקודת היומן כפי שאמרנו לעיל. לפעמים יש נדרש נוסף שדורש לרשום את פקודת היומן שתירשם בדו"ח המאוחד בגין המכירה. במקרה הזה נצטרך לרשום את כל הפקודה שצריכה להיות במאוחד, כפי שעשינו בנדרש ב' בדוגמא 38
2. **מוניטין ופרמיית שליטה -** לפי הוראות המוסד לתקינה ישראלית כשיש ירידה בשיעור ההחזקה בכל מקרה יש לממש חלק מהמוניטין ולהעביר לזשמ"ש וזה לא משנה באיזו גישה מדדנו את הזשמ"ש

לגבי פרמיית שליטה יש שתי אפשרויות : או לממש חלק ממנה ולהעביר לזשמ"ש (כמו במוניטין) או לא

**דוגמא 39**

**דרך פיתרון תרגילים לירידה בשיעור ההחזקה**

1. את טבלת ע"ע נחלק עד ליום של הירידה בשיעור ההחזקה ומהיום של הירידה בשיעור ההחזקה כי החלוקות באותן תקופות בין א' לזשמ"ש שונות.
2. **שלב הביטולים:**
   1. כאן צריך לחשוב על ביטול ההשקעה גם ביתרת פתיחה לפני הירידה בשיעור ההחזקה וגם ביתרת סגירה אחרי הירידה
   2. בעסקאות פנימיות שא' מוכרת לב' לא צריך לעצור בטבלה כי גם ככה הכל נכנס לתרומות של א'. בעסקאות פנימיות שב' מוכרת לא' יש לעצור בטבלת העסקה הפנימית ביום הירידה בשיעור ההחזקה. בשלב זה נרשום את פקודת היומן בגין הירידה בשיעור ההחזקה ולא לשכוח גם את פקודת המס רק אם מדובר במכירה.

**אם מדובר במכירה אז א' רשמה בדו"ח הנפרד שלה רווח או הפסד הון וצריך לזכור לבטל אותו**

1. **שלב חלוקות –**את התרומה של ב' לרווח הנקי ולרווח הכולל נחלק עד יום הירידה ומיום הירידה בשיעור ההחזקה
2. **שלב האיחוד-** כאשר בדו"ח על השינויים ניתן ביטוי לפקודת היומן שרשמנו במאוחד בגין הירידה בשיעור ההחזקה

**מעברים בין היאסים**

**כניסה לראשונה למאוחד**

אם רכשנו את חברה ב' לראשונה ביום 01/04/13 אז מאותה נקודה נתחיל לאחד את חברה ב' כלומר, דו"ח על הרווח הכולל המאוחד יכלול את הרווח של חברה א' כל השנה ואת הרווח של חברה ב' החל מהיום בו א' רכשה את ב' לראשונה. ההון העצמי המאוחד ליום 31/12/13 יכלול את א'+ב'.

אם לפני השגת השליטה החברה החזיקה בחברה ב' וניהלה את ההשקעה לפי IAS39 או IAS28 אז ביום השגת השליטה בהתאם לגישת המעברים מסתכלים על זה כאילו:

1. מכרנו את כל ההשקעה הקודמת ולכן יש לחשב רווח או הפסד הון מהמכירה, כולל מימוש כל קרנות ההון שבספרי א' בגין נכסי ב'. מבחינה טכנית נעשה את זה בשלב השני.
2. כאילו רכשנו מההתחלה את הכל לפי שוו"ה ואז כשנחשב ע"ע בתמורה אנו ניקח את האחוז הקודם לפי שוו"ה לגבי האחוז שנרכש כעת כרגיל מה שא' שילמה והזשמ"ש גם כרגיל תחת 2 הגישות.

**שאלה 11 מהחוברת**

**יציאה מהמאוחד**

נניח שביום 31/12/09 החזקנו ב-ב' 80% ובאותו יום מכרנו את כל ב' הדו"ח על הרווח הכולל המאוחד צריך לכלול את כל חברה א' ואת כל חברה ב' המאזן המאוחד יכלול אך ורק את המאזן של א' שהוא בעצם המשך ישיר של המאזן המאוחד. כלומר, ההון העצמי והרכב ההון העצמי בדו"ח העצמאי של חברה א' יהיה זהה להון העצמי ולהרכב ההון העצמי המאוחד מיד לאחר המכירה. זה כאילו שאנו רושמים פקודת יומן במאוחד באופן הבא:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן XX | תמורת המכירה מה שא' קיבלה |
| ז' נכסי ב' XX  ח' התחייבויות ב' XX  ז' יתרת ע"ע XX  ח' זשמ"ש XX |  |
| ח/ז רווח או הפסד הון מהמכירה XX |  |

בנוסף יש לממש את כל הקרנות שיש במאוחד בגין נכסי ב'.

מבחינה טכנית לא באמת נרשום את פקודת היומן הזאת כי המזומן כבר נמצא בדו"ח הנפרד של חברה א' שנתון לנו ואת הנכסים וההתחייבויות של חברה ב' פשוט לא נאחד.

מה שכן נעשה זה:

1. נגרע את הזשמ"ש מהדו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד (שלב 4 שלב ההצגה)
2. נחשב את הרווח או הפסד ההון מהמכירה (שלב 2 שלב הביטולים)
3. נממש את כל הקרנות בגין נכסי ב'

**חישוב רווח או הפסד הון מהמכירה-** יחושב לפי התמורה פחות השקעה תיאורטית

XX= פרמיית שליטה **(2) +** מוניטין **(1) +** [ע"ע +הון עצמי ב'] \* % החזקה

**ביאורים:**

1. אם הזשמ"ש נמדד לפי שוו"ה אז המוניטין נכנס לתרומה של ב' ואם הוא חושב לפי שוו"ה בנכסים נטו המזוהים אזי יש לרשום אותו בנפרד (מחוץ לסוגריים)
2. אם הזשמ"ש חושב לפי שוו"ה אז יש להוסיף בנפרד את פרמיית השליטה שחישבנו אם הוא נמדד לפי שוו"ה בנכסים נטו המזוהים אז פרמיית השליטה נמצאת בתוך המוניטין**.**

**נשים לב שבהשקעה התיאורטית לא לוקחים בכלל עסקאות פנימיות**

**דוגמא 40**