**פיננסית מתקדמת א- שיעור 5**

1. **מעבר לשוו"ה נמוך יותר –** בהתחלה המענק היה הוני ואז הישות החליפה אותו במענק התחייבותי אבל בשווי יותר נמוך . במענק התחייבותי הנקודה החשובה ביותר היא השוו"ה של ההתחייבות , לכן אם הישות הקטינה את השוו"ה לכאורה, כבר בנקודה הזאת היה צריך להכיר ברווח. אבל התקן אוסר על כך מתוך טענה של הרעה. כמובן שמכאן ואילך נכיר בשינוי אומדן השוו"ה בגין המענק ההתחייבותי.

אם כך, למעשה חושבים בשלושה שלבים :

1. בתקופה שהמענק היה מענק הוני, מכירים בהוצאה לפי שוו"ה למועד ההענקה
2. מועד השינוי- יוצרים התחייבות לפי שוו"ה אבל לא מכירים ברווח .
3. החל מהרגע שהמענק הפך להיות התחייבותי- מכירים בשיערוך של ההתחייבות (שינויים בשוו"ה).

**דוגמא :** בינואר 2014 הגיעה הישות להסדר עם עובד אחד לפיו:

עליו לעבוד 4 שנים ואז הוא יקבל 1,000 מניות. בדצמבר 2015 הישות שינתה את המענק כך , שהעובד יקבל מזומן אבל בשווי של 800 מניות.

|  |  |
| --- | --- |
| 01/14 | 16 |
| 12/14 | 20 |
| 12/15 | 28 |
| 12/16 | 36 |
| 12/17 | 40 |

להלן מחירי המניות

**נדרש: פק"י**

**פיתרון :**

**טבלה 1- מענק הוני – מדידת הוצאה**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | הוצאה | מצטבר |
| 2014 | 4,000 | 1,000\*16\*1/4=4,000 |
| 2015 | 4,000 | 8,000 |
| 2016 | 4,000 | 12,000 |
| 2017 | 4,000 | 16,000 |

**טבלה 2- שערוך ההתחייבות**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | הוצאה | מצטבר |
| מועד השינוי 12/15 | ----- | ----------- |
| 2016 | 4,800 | 800\*(36-28)\*3/4=4,800 |
| 2017 | 4,800 | 800\*(40-28)=9,600 |

**טבלה 3- יתרת ההתחייבות הזכאים – מענק התחייבותי**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | הוצאה | מצטבר |
| מועד השינוי 12/15 | 11,200 | 800\*28\*2/4=11,200 |
| 12/16 | 10,400 | 800\*36\*3/4=21,600 |
| 12/17 | 10,400 | 800\*40=32,000 |

**פקודות יומן:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | פק"י | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| מענקהוני | ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 4,000 | 4,000 |  |  |
| מועד השינוי | ח' קרן הון ת.מ.מ |  | 8,000 |  |  |
|  ז' זכאים |  | 11,200 |  |  |
| ח' פרמיה |  | 3,200 |  |  |
| מענק התחייבותי | ח' הוצאות שכר |  |  | 8,800 | 8,800 |
|  ז' זכאים |  |  | 10,400 | 10,400 |
|  |  ז' פרמיה  |  |  | 1,600 | 1,600 |

**1.7 הסדרי מס**

**1.7.1 מענק הוני**

במענק הוני אנו מכירים בהוצאה לפי שוו"ה למועד ההענקה וזאת למשך תקופת ההבשלה. אם מ"ה מכיר בדיוק באותה ההוצאה ובדיוק באותם מועדים אז **הוא נותן הטבת מס שוטפת וכלל לא עולה שאלת המיסים הנדחים.**

אם מ"ה לא מכיר בהוצאה ולא יכיר בהוצאה לעולם אזי מדובר על הפרש קבוע ולא עולה השאלה של מיסים נדחים. רק אם הוא יכיר בחלק מההוצאה או בכולה או ביותר ממנה במועדים שונים רק אז עולה השאלה של מיסים נדחים.

**מהו המצב בארץ ?**

ישות צריכה לבחור בין שני מסלולים :

**מסלול הוני –** במסלול זה מ"ה מחייב את העובד בעת מימוש במס רוו"ה על השווי הפנימי. ואז לא תותר לישות הוצאה. יש לשים לב כי במקרה זה מדובר על הפרש קבוע ולכן לא עולה השאלה של מיסים נדחים.

* **מועד המימוש הוא המועד בו הנאמן מעביר לעובד את המכשיר ההוני או מוכר עבורו את המכשיר ההוני או המועד שבו האופציות מומרות למניות.**

או

**מסלול פירותי –** במסלול זה מ"ה מחייב את העובד במועד המימוש במס על העבודה (מס שולי) ואז הוא מכיר לישות בהוצאה בגובה השווי הפנימי. במקרה זה תיתכנה 3 אפשרויות:

1. **השווי הפנימי במועד המימוש שווה בדיוק לשוו"ה למועד ההענקה-** זה אומר שההוצאה שמס הכנסה הכיר שווה בדיוק להוצאה שרשומה בספרים . למעשה, מ"ה נתן הטבה על סעיף תוצאתי. ולכן פק"י שנרשום תיהיה :

**ח' מס לשלם**

 **ז' הוצאות מס שוטפות**

1. **השווי הפנימי במועד המימוש נמוך מהשוו"ה למועד ההענקה –** זה אומר שמ"ה הכיר בהוצאה הנמוכה מההוצאה הרשומה בספרים, במילים אחרות, חלק מההוצאה הרשומה בספרים מהווה הפרש קבוע. בכל מקרה גם הפעם מ"ה נתן הטבה רק על סעיף תוצאתי.

פקודת היומן שתירשם

**ח' מס לשלם**

 **ז' הוצאות מס שוטפות**

1. **השווי הפנימי במועד המימוש גבוה מהשוו"ה למועד ההענקה –** זה אומר שמ"ה הכיר בהוצאה גבוהה מההוצאה בספרים וזה קורה בגלל מרכיב האופציה.

לפי הוראות IAS12 אם מתקבלת הטבה על סעיף הוני רושמים אותה בסעיף עצמו. לכן, פק"י היא :

**ח' מס לשלם**

 **ז' הוצאות מס שוטפות – על המרכיב התוצאתי**

 **ז' פרמיה – על המרכיב ההוני**

עד כה דיברנו מה קורה במועד המימוש – המועד בו מ"ה מכיר בהוצאה, אבל אנו יודעים כי בספרים אנו בכלל רושמים את ההוצאה במועד אחר - **במשך תקופת ההבשלה .** ועל כן במקרה הזה צריך ליצור מ"נ ובכל זאת יש בעיה. את השווי הפנימי במועד המימוש אנו יודעים במועד המימוש.

* לפי איזה סכום ניצור את המיסים הנדחים ?
* יתרה מכך , כנגד מה ניצור את המיסים הנדחים ?
* האם רק כנגד סעיף תוצאתי ?
* האם חלק לפי סעיף תוצאתי וחלק לפי סעיף הוני ?

**על כך אומר התקן –** את סכום המ"נ ניצור לפי ההוצאה הצפויה למ"ה אשר נקבעת לפי השווי הפנימי למועד הדיווח. אם ההוצאה הזאת שווה או נמוכה מההוצאה המצטברת בספרים זה אומר שצפויה הטבה רק בגין סעיף תוצאתי ועל כן הפקודה תיהיה :

**ח' מס נדחה**

 **ז' הוצאות מ"נ**

אם ההוצאה הצפויה למ"ה גבוהה מההוצאה המצטברת בספרים זה אומר, שצפויה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני לכן הפקודה תיהיה :

**ח' מס נדחה**

 **ז' הוצאות מ"נ**

 **ז' קרן הון ת.מ.מ**

בשנה בה מ"ה מכיר בפועל בהוצאה נחשוב בשני שלבים:

1. נסגור את המ"נ בפעולה הפוכה מהיצירה
2. ניתן ביטוי להטבה בפועל

**דוגמא כוללת לנושא :**

בינואר 2014 הגיע הישות להסכם עם עובדיה כדלקמן:

עליהם לעבוד 3 שנים ואז כל אחד מהם יקבל 100 אופציות הניתנות להמרה ביחס של 1:1 תמורת תוספת מימוש של 20 ₪.

השוו"ה למועד ההענקה – 24 ₪

בשנת 2014 הישות צופה כי 86 עובדים יעמדו בתנאי השירות .

בשנת 2015 הישות צופה כי 75 עובדים יעמדו בתנאי השירות .

בשנת 2016 הישות צופה כי 80 עובדים עמדו בתנאי השירות .

הישות בחרה את המסלול הפירותי.

להלן מחירי המניה :

|  |  |
| --- | --- |
| 12/14 | 50 |
| 12/15 | 41 |
| 12/16 | 57 |
| 12/17 | 60 |
| 12/18 | 65 |

ב-12/18 כל האופציות הומרו למניות.

שיעור המס 25%

**נדרש: הצג פק"י**

**פיתרון**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 68,800 | 51,200 | 72,000 |  |  |
| ח' קרן הון ת.מ.מ ז' תקבולים בגין אופציות  |  |  | 192,000 |  |  |
| ח' מזומן |  |  |  |  | 20\*80\*100=160,000 |
| ח' תקבולים בגין אופציות |  |  |  |  | 192,000 |
|  ז' הון מניות |  |  |  |  | 8,000 |
|  ז' פרמיה  |  |  |  |  | 344,000 |
| ח' מס נדחה  | 21,500 |  | 47,750 |  |  |
|  ז' הוצאות מ"נ | 17,200 |  | 21,750 |  |  |
|  ז' קרן הון ת.מ.מ | 4,300 |  | 26,000 |  |  |
| ח' מס נדחה ז' הוצאות מ"נח' קרן הון ת.מ.מ |  | 4,7509,0504,300 |  |  |  |
| ח' קרן הון ת.מ.מ ז' תקבולים בגין אופציות |  |  | 26,000 |  |  |
| ח' מס נדחה  ז' תקבולים בגין אופציות |  |  |  | 6,000 |  |
| ח' הוצאות מ"נח' תקבולים בגין אופציות ז' מ"נ |  |  |  |  | 48,00032,00080,000 |
| ח' מס לשלם ז' הוצאות מס שוטפות ז' פרמיה |  |  |  |  | 90,00048,00042,000 |

**הסברים**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | הוצאה | מצטבר | הוצאה צפויה מ"ה | מס נדחה 25% |
| 2014 | 68,800 | 86\*100\*24\*1/3=68,800 | 30/24=86,000 | 21,500 |
| 2015 | 51,200 | 75\*100\*24\*2/3=120,00 | 21/24=105,000 | 26,250 |
| 2016 | 72,000 | 80\*100\*24=192,000 | 37/24=296,000 | 74,000 |
| 2017 | --- | 192,000 | 40/24=320,000 | 80,000 |

הליך הפיתרון יהיה כדלקמן :

**ראשית –** נפתור את השאלה בהתעלמות מוחלטת מנושא המס

**שנית –** נחשוב על השפעת המס

**נחשוב על המיסים:**

**שנת 2014-**השווי הפנימי הוא 50-20=30

ולכן ההוצאה הצפויה למ"ה היא 86\*100\*30\*1/3=86,000

**ההוצאה הצפויה למ"ה גבוהה מההוצאה המצטברת בספרים המשמעות היא שצפויה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני**

**שנת 2015-**השווי הפנימי הוא 41-20=21

ולכן ההוצאה הצפויה למ"ה היא 86\*100\*21\*2/3=105,000

**נשים לב כי הפעם ההוצאה הצפויה למ"ה נמוכה מההוצאה המצטברת בספרים. המשמעות היא שההוצאה היא רק בגין סעיף תוצאתי**

**שנת 2016 -** השווי הפנימי הוא 57-20=37

ולכן ההוצאה הצפויה למ"ה היא 86\*100\*37=296,000

**ההוצאה הצפויה למ"ה גבוהה מההוצאה המצטברת בספרים המשמעות היא שצפויה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני .**

דצמבר 2016 הוא מועד ההבשלה , ולכן עלינו למיין את קרן הון ת.מ.מ לתקבולים בגין אופציות

**שנת 2017 -** השווי הפנימי הוא 60-20=40

ולכן ההוצאה הצפויה למ"ה היא 80\*100\*40=320,000

**ההוצאה הצפויה למ"ה גבוהה מההוצאה המצטברת בספרים המשמעות היא שצפויה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני .**

**שנת 2018- זוהי שנה מיוחדת** – מס הכנסה הכיר בהוצאות ואז אנו חושבים בשני שלבים :

1. סוגרים אץ המס הנדחה ע"י פקודה הפוכה:

ח' הוצאות מס נדחות

ח' תקבולים בגין אופציות

 ז' מ"נ

1. בשלב שני נחשוב על ההטבה בפועל ולכן:

שווי פנימי : 65-20=45

ולכן מס הכנסה הכיר ב- 80\*100\*45=360,000

ולכן הוא נתן הטבה בפועל של 90,000

מכיוון שמ"ה הכיר בהוצאה בסכום הגבוה מהסכום בספרים חלק מהסכום יהיה הוני וחלק יהיה תוצאתי:

תוצאתי: 192,000\*25%=48,000

הוני: (320,000-192,000)\*25%=42,000

**סוגיות בנושא המס:**

1. **רמת העובד ורמת המענק**

**דוגמא:**  ישות הגיעה להסכם עם 2 עובדים ובגין כ"א מהם נרשמה הוצאה של 100 ₪ .

עובד ראשון – מימש כשהשווי הפנימי היה 50 ₪

עובד שני – מימש כשהשווי הפנימי היה 150 ₪

השאלה העולה היא : האם כדי להחליט אם לרשום את ההטבה בפועל רק כנגד סעיף תוצאתי או גם כנגד סעיף הוני יש לחשוב על רמת המענק או על רמת העובד.

**רמת המענק –** סה"כ בספרים נרשמה הוצאה של 200 ומס הכנסה מכיר גם הוא בהוצאה של 200 (50+150) ולכן ההטבה היא רק בגין סעיף תוצאתי ופקודת היומן :

**ח' מס לשלם**

 **ז' הוצאות מס שוטפות**

**רמת העובד –** העובד הראשון מימש כשהשווי הפנימי היה 50 ונרשמה בגינו הוצאה של 100 ועל כן התקבלה הטבה רק בגין מרכיב תוצאתי :

**ח' מס לשלם**

 **ז' הוצאות מס שוטפות**

העובד השני מימש כשהשווי הפנימי הוא 150 ונרשמה בגינו הוצאה של 100 לכן התקבלה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני:

**ח' מס לשלם**

 **ז' הוצאות מס שוטפות**

 **ז' פרמיה**

התקן אינו קובע באיזו גישה לנקוט ואנו נפעל לפי רמת העובד כי נח יותר לעקוב אחרי זה.

1. **מיסים ושינוי יזום בשוו"ה**

כבר למדנו כי אם ישות מבצעת שינוי המגדיל את השוו"ה של המענק אנו רואים בזאת מענק נוסף בלתי תלוי בקודם. גם את ההוצאה הצפויה למ"ה יש לפצל לשני מענקים אבל, כדי להחליט האם לרשום את המס הנדחה רק כנגד הוצאות מס נדחות או גם כנגד הוצאות מ"נ וגם כנגד קרן הון עלינו לחשוב על שני המענקים יחד.

**דוגמא:** ב-01/14 הגיעה הישות להסדר עם עובד אחד לפיו :

עליו לעבוד 3 שנים ואז הוא יקבל 1,000 אופציות הניתנות להמרה למניות ביחס של 1:1 תמורת תוספת מימוש של 20 ₪

השוו"ה למועד ההענקה 24 ₪

ב-01/10/15 הישות הפחיתה את תוספת המימוש ב-10 ₪ ואז השווי של האופציה גדל ב-12₪ . הישות בחרה במסלול הפירותי .

שיעור המס 25%

להלן מחירי המניה

|  |  |
| --- | --- |
| 12/14 | 41 |
| 12/15 | 44 |
| 12/16 | 60 |

**נדרש: פק"י**

**פיתרון**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **2014** | **2015** | **2016** |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 8,000 | 10,400 | 17,600 |
| ח' קרן הון ת.מ.מ ז' תקבולים בגין אופציות |  |  | 12,000+24,000=36,000 |
| ח' מ"נ ז' הוצאות מ"נ  | 1,750 | 2,750 |  |
| ח' מ"נ ז' הוצאות מ"נ  ז' תקבולים בגין אופציות |  |  | 8,0004,5003,500 |

**הסברים:**

אנו מטפלים בשני מענקים :

1. מענק 1 - מועד הענקה 01/14 , שוו"ה- 24 , תקופת הבשלה -3 שנים
2. מענק 2 – מועד הענקה 01/10/15 , שוו"ה – שווי תוספתי 12 ₪ , תקופת הבשלה שנה ורבע

מענק ראשון

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | הוצאה | מצטבר | הוצאה צפויה למ"ה  | מ"נ  |
| 2014 | 8,000 | 1,000\*24\*1/3=8,000 | 21/24=7,000 | 1,750 |
| 2015 | 8,000 | 16,000 | 24/24=16,000 | 4,000 |
| 2016 | 8,000 | 24,000 | 40/24=40,000 | 10,000 |

מענק שני

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | הוצאה | מצטבר | הוצאה צפויה למ"ה  | מ"נ  |
| 2015 | 2,400 | 1,000\*12\*0.25/1.25=2,400 | 10/12=2,000 | 500 |
| 2016 | 9,600 | 12,000 | 10/12=10,000 | 2,500 |

**בשנת 2014 –** יש רק מענק ראשון 41-20=21

ההוצאה הצפויה למ"ה נמוכה מההוצאה בספרים לכן נכיר בהוצאה רק בגין מרכיב תוצאתי: 1,750

**בשנת 2015-** יש שני מענקים – יש לעבוד בשני שלבים :

1. מה ההוצאה הצפויה למ"ה בגין כ"א מהמענקים
2. כדי להחליט כנגד מה לרשום את המ"נ צריך לחשוב על שני המענקים גם יחד .

השווי הפנימי הוא 44-10=34

החשיבה – מה היה השווי הפנימי אם לא הייתי משנה את תוספת המימוש ? 44-20=24

ניתן גם לחשוב בצורה הבאה מהי התרומה של המענק החדש אם הקטנו את תוספת המימוש ב-10 אז השווי הפנימי גדל ב-10 ולכן זה הסכום שמיוחס למענק החדש למעשה בכל נקודת זמן למענק החדש מיוחס 10 ₪ אא"כ השווי הפנימי נמוך מ-10

כעת סך ההוצאה הרשומה בספרים בגין שני המענקים 16,000+2,400=18,400

ואילו ההוצאה הצפויה למ"ה 18,000 לכן צפויה רק הטבה בגין מרכיב תוצאתי

שנת 2016 – בשנת 2016 השווי הפנימי הוא 60-10=50

מענק ישן 60-20=40

מענק חדש 10

סך ההוצאה בספרים 24,000+12,000=36,000

סך ההוצאה הצפויה למ"ה 40,000+10,000=50,000 ז"א שההוצאה הצפויה למ"ה גבוהה מהספרים לכן צפויה הטבה גם בגין מרכיב תוצאתי וגם בגין מרכיב הוני

**1.7.2 מענק התחייבותי**

במענק התחייבותי אין ויכוח בין חשבונאות לבין מ"ה על סכום ההוצאה הסופי. בכל מקרה ההוצאה תירשם לפי המזומן ששולם .

הוויכוח הוא על עיתוי ההכרה בהוצאה כיוון ש:

**בספרים-** אנו מכירים בהוצאה לאורך תקופת ההבשלה וממשיכים לעדכן אותה כתוצאה משינויים בשוו"ה עד למועד התשלום ואילו

**מס הכנסה –** מכיר בהוצאה רק במועד התשלום.

זהו הפרש עיתוי קלאסי. לכן, עלינו ליצור מיסים נדחים . בכל שנה נרשום את הפעולה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מס נדחה  ז' הוצאות מס נדחות  | בגובה ההוצאה בספרים \* שיעור המס  |

בשנת ההכרה נחשוב בשני שלבים :

1. נסגור את המס הנדחה בפעולה הפוכה מהיצירה דהיינו

ח' הוצאות מ"נ

 ז' מ"נ

1. ניתן ביטוי להטבה בפועל

ח' מס לשלם

 ז' הוצאות מס שוטפות

**כדאי לשים לב ששום דבר לא נרשם כנגד מרכיב הון שכן מדובר במענק התחייבותי .**

**1.8 תשלום מבוסס מניות בקבוצה חברות**

למעשה בחלק הזה אנו לומדים כיצד משתלב IFRS2 בדו"חות מאוחדים.

במסגרת החלק הזה נדון בנושאים הבאים :

1. סילוק במכשירים הוניים של הישות המקבלת את השירות
2. סילוק במכשירים הוניים של ישות אחרת בקבוצה , לא זו שמקבלת את השירות
3. סילוק במזומן
4. מעברים של עובדים
5. שילוב בין IFRS2 לבין IFRS3
6. שילוב בין IFRS2 לבין IAS28

לכל הנושאים הללו יש שלושה כללים בסיסיים :

**כלל ראשון – מתייחס לישות המקבלת את השירות –** הישות הזאת מטפלת במענק כמענק הוני רק אם מתקיים אחד משני תנאים :

1. המענק מסולק במכשירים הוניים שלה – **לא חשוב מי המסלק**
2. לישות אין מחויבות לסלק את המענק – היא קיבלה מתנה

**כלל שני- מתייחס לישות שמסלקת את המענק עבור שירות שקיבלה ישות אחרת בקבוצה –** הישות הזאת מטפלת במענק כמענק הוני רק אם היא מסלקת אותו באמצעות מכשירים הוניים שלה

**כלל שלישי – עוסק בדו"ח המאוחד –** בדו"ח המאוחד נטפל במענק כמענק הוני רק אם התקיים אחד משני תנאים :

1. המענק מסולק במכשירים הוניים של אחת מחברות הקבוצה
2. לקבוצה אין מחויבות לסלק את המענק – מתנה

**1.8.1 סילוק במכשירים הוניים של הישות אשר מקבלת את השירות**

במסגרת הנושא הזה נדון ב-4 סוגיות :

2 סוגיות שלא קשורות לדו"חות מאוחדים

2 סוגיות הקשורות לדו"חות מאוחד

1. (לא קשור למאוחד) מה קורה אם ישות הגיע להסכם עם עובד לפיו היא תמסור לו מניות שלה אבל היא מתכוונת או מחוייבת לרכוש אותן בשוק ואז למסור לעובד. מה ההבדל בין זה למה שלמדנו עד היום ? עד היום למדנו על הנפקת מניות או הגדלת מחזור המניות ואילו כעת אנו מדברים על קניה בשוק ומסירה . מחזור המניות לא משתנה .

**הסוגיה היא האם לטפל במענק כמענק הוני או כמענק התחייבותי?**

התשובה היא שהמענק הוא מענק הוני מכוח תנאי 1א. – מסולק במכשירים הוניים שלה.

מה ההיגיון ?

כשישות רוכשת את המניות של עצמה מדובר על פדיון הון – מניות באוצר ואז כשהיא מוסרת את המניות זוהי הנפקה מחדש ואין שום הבדל בחשבונאות בין הנפקת מניות חדשות לבין הנפקת מניות באוצר- **לכן המענק מטופל כמענק הוני**

1. (לא קשור למאוחד) מה קורה אם ישות מקבלת שירות אך מי שמוסר אץ המניות הוא בעל המניות שלה – הישות מטפלת במענק כמענק הוני מכוח 1א. – ההיגיון – אם הישות משלמת לבע"מ אז בעצם חזרנו לסוגיה הקודמת שמדובר בפדיון המניות ואין שום משמעות לעובדה שפיזית לא היא מעבירה לעובדים אלא בעל המניות מעביר. ואם הישות לא מחויבת לסלק אלא בעל המניות נותן לה מתנה אז חל 1ב. **תזכורת:** מתנה מטופלת במסגרת ההון העצמי.
2. (קשור למאוחדים) חברת בת מגיעה להסכם עם עובד שלה לפיו היא תנפיק לו מניות שלה- ספרי הבת – מענק הוני מכח 1א.

ספרי האם – לא רלוונטי כי האם לא מעורבת בעסקה

דו"ח מאוחד- מענק הוני מכח 3א.

**דוגמא (הנתונים ישמשו גם לדוגמאות בהמשך):**

חברה א 🡨 מחזיקה 80% מ-ב'

ב-01/14 חברה ב' הגיעה להסכם עם עובד 1 לפיו: העובד יעבוד שנה ואז הוא יקבל 1,000 מניות של ב' .

מועד ההבשלה הוא 01/15

מחיר מניה:

|  |  |
| --- | --- |
| 01/14 | 12 |
| 12/14 | 20 |

**נדרש: פק"י**

**פיתרון :**

**חברה ב'**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 12,000 |

**חברה א'**

לא רושמת כלום

**דו"ח מאוחד**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' זשמ"ש | 12,000 |

**דו"ח על השינויים בהון המאוחד:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **בעלים** | **זשמ"ש** | **סה"כ** |
|  | עודפים |  |  |
| עסקת ת.מ.מ |  | 12,000 | 12,000 |
| הפסד | (9,600) | (2,400) | (12,000) |

**נניח כעת כי חברת האם הגיע להסכם עם עובד שלה שהיא תנפיק לו 1,000 מניות שלה**

פקודות היומן

**חברת הבת :** לא מעורבת בעסקה

**האם-** מענק הוני מכח 1א.

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 12,000 |

**מאוחד –** מענק הוני מכח 3א

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 12,000 |

**דו"ח על השינויים בהון המאוחד:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **בעלים** | **זשמ"ש** | **סה"כ** |
|  | קרן הון ת.מ.מ | עודפים |  |  |
| עסקת ת.מ.מ |  | 12,000 |  | 12,000 |
| הפסד | (12,000) |  |  | (12,000) |

1. חברת האם הגיעה להסדר עם עובד של הבת לפיו הוא יעבוד אצל הבת והיא תמסור לו את המניות של הבת . הנקודה החשובה היא שחברת הבת קיבלה את השירות אבל מי שמחויב לסלק את המענק זוהי חברת האם .

**ספרי הבת-** מענק הוני מכוח 1ב. הפקודה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון –השקעת בעלים  | 12,000 |

**ספרי האם-** מענק התחייבותי כי המענק מסולק במכשירים הוניים של הבת ולא במכשירים הוניים שלה הפקודה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה  ז' זכאים  | 20,000 |

**במאוחד** – מענק הוני מכח 3א פקודה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' זשמ"ש | 12,000 |
| ח' קרן הון עסקאות עם זשמ"ש ז' זשמ"ש | 20%\*12,000=2,400 |

**דו"ח על השינויים בהון המאוחד:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **בעלים** | **זשמ"ש** | **סה"כ** |
|  | עודפים | קרן הון עם זשמ"ש |  |  |
| עסקת ת.מ.מ |  |  | 12,000 | 12,000 |
| הפסד | (9,600) |  | (2,400) | (12,000) |
| השקעת בעלים |  | (2,400) | 2,400 | --- |

**1.8.2 סילוק במכשירים הוניים של ישות אחרת בקבוצה**

בנושא זה נדון ב-2 סוגיות :

1. חברת הבת הגיעה להסכם עם עובד שלה לפיו היא תעניק לו מניות של חברת האם. כמובן שכדי לבצע את ההסדר חברת הבת תצטרך לרכוש את המניות בשוק.

**ספרי הבת** – מענק התחייבותי כיוון שלא מדובר במכשירים הוניים שלה פקודה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' זכאים | 1,000\*20=20,000 – שוו"ה למועד הדיווח |

**חברת האם-** אין פקודה היא לא מעורבת בעסקה

**במאוחד –** מענק הוני מכח 3א. פקודה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 12,000 |
| **דו"ח על השינויים** |  |
|  | **בעלים** | **זשמ"ש** | **סה"כ** |
|  | עודפים | קרן הון ת.מ.מ |  |  |
| עסקת ת.מ.מ |  | 12,000 |  | 12,000 |
| הפסד | (9,600) |  | (2,400) | (12,000) |

1. חברת האם הגיעה להסכם עם עובד של הבת לפיו היא תעניק לו מניות שלה – שוב הנקודה החשובה היא שאת השירות מקבלת חברת הבת אבל המחויבות לסלק את המענק היא של חברת האם

**חברת הבת –** מענק הוני מכח 1ב – לכן הפקודה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון –השקעת בעלים  | 12,000 |

**חברת האם –** מענק הוני – מסולק במכשירים הוניים שלה כלל 2 פקודה:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה ז' קרן הון ת.מ.מ | 12,000 |

**במאוחד –** מענק הוני מכח 3א פקודה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון ת.מ.מ | 12,000 |
| ח' קרן הון עסקאות עם הזשמ"ש ז' זשמ"ש | 2,400 |

**דו"ח על השינויים המאוחד :**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **בעלים** |  | **זשמ"ש** | **סה"כ** |
|  | עודפים | קרן הון עם ת.מ.מ | קרן הון עם זשמ"ש |  |  |
| עסקת ת.מ.מ |  | 12,000 |  |  | 12,000 |
| הפסד | (9,600) |  |  | (2,400) | (12,000) |
| השקעת בעלים |  |  | (2,400) | 2,400 | ---- |

**1.8.3 סילוק במזומן**

ישנן 2 סוגיות:

1. חברת הבת הגיע להסכם עם עובד שלה לפיו תשלם לו מזומן לפי השוו"ה של המניות (של האם או של הבת – לא משנה)

**ספרי הבת – מענק התחייבותי**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' זכאים | 20,000 |

**ספרי האם –** אין כלום היא לא מעורבת

**מאוחד –** התחייבותי כי הסילוק במזומן

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' זכאים | 20,000 |

**המענק לא עובר דרך דו"ח על השינויים וההוצאה מחולקת לפי 80% ו-20%**

**2.** חברת האם הגיע להסדר עם עובד של הבת , על פיו היא תשלם לו מזומן. הנקודה החשובה היא שחברת הבת מקבלת את השירות וחברת האם מחויבת לסלק.

**ספרי הבת –** מענק הוני מכח 1ב הפקודה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' קרן הון השקעת בעלים | 12,000 |

**ספרי האם – מענק התחייבותי**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה ז' זכאים | 20,000 |

**במאוחד -** מענק התחייבותי

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות שכ"ע ז' זכאים | 20,000 |

בנוסף יש לשקף מתנה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' קרן הון עם ז"ש  ז' זשמ"ש | 4,000 |

**1.8.4 מעברים של עובדים**

אנו עוסקים כעת במצב בו לעובדים ישנה אפשרות לעבור בין חברות הקבוצה מבלי שזכותם למענק תיפגע. למעשה זכותם נפגעת רק כאשר הם עוזבים את הקבוצה או שלא עומדים ביעד ביצוע. נבחין בין מענק הוני למענק התחייבותי:

**מענק הוני -** ההוצאה אצל כל אחת מהחברות רשומה לפי שוו"ה למועד ההענקה ולפי תקופת השירות היחסית .

**דוגמא:** בינואר 2014 חברת האם הגיעה להסכם עם 5 עובדים (א-ה) של חברות הבנות שלה לפיו:

העובדים מחויבים לעבוד 3 שנים אצל אחת מחברות הקבוצה, כולל אפשרות מעבר בין החברות, ואז כל אחד מהם יקבל 1,000 מניות של חברת האם אשר שווין ההוגן למועד ההענקה הוא 24₪.

להלן נתונים לגבי השירות של העובדים :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | חברת בת 1 | חברת בת 2 | צפי למועד הההבשלה |
| 2014 | א, ב | ג,ד,ה | כולם |
| 2015 | א,ב,ג | ד,ה | ב,ג,ד,ה |
| 2016 | א | ב,ג |  |

**נדרש: פק"י לשתי החברות**

**פיתרון**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **בת 1** | **בת 2** |
|  | **2014** | **2015** | **2016** | **2014** | **2015** | **2016** |
| ח' הוצאות שכ"ע  ז' קרן הון – השקעת בעלים | 16,000 | 8,000 | 24,000 | 24,000 | 16,000 |  |
| ח' קרן הון השקעת בעלים ז' הוצאות שכ"ע |  |  |  |  |  | 16,000 |

**שנת 2014-** 5\*1,000\*24\*1/3=40,000

נפצל : סה"כ יש 5 עובדים שעבדו שנה סה"כ 5 יחידות עבודה

**שנת 2015-** 4\*1,000\*24\*2/3=64,000

נפצל : סה"כ יש 5 עובדים שעבדו שנה סה"כ 5 יחידות עבודה

**שנת 2016-** 3\*1,000\*24=72,000

נפצל : סה"כ יש 5 עובדים שעבדו שנה סה"כ 5 יחידות עבודה