**מאזנים מאוחדים שיעור 3**

**פתרון ש"ב**

**שאלה מספר 1**

בכל האירועים הבלתי תלויים הבאים יש לזהות האם מתקיימת ההגדרה של נכס בלתי מוחשי מזוהה.

1. נרכש חוכר מתקן ייצור בחכירה תפעולית שתנאיה עדיפים ביחס לתנאי השוק. תנאי החכירה התפעולית אוסרים במפורש על העברה של החכירה (בין אם באמצעות מכירה ובין אם באמצעות חכירת משנה).
2. זהה לאירוע א' אך התנאים נחותים.
3. זהה לאירוע א' אך התנאים זהים לתנאי השוק.
4. נרכש הוא הבעלים של תחנת כוח גרעינית, אותה הוא מפעיל. לנרכש רישיון להפעלת התחנה ל-10 שנים. על פי תנאי הרישיון הוא יכול למכור את התחנה והרישיון ביחד אך לא בנפרד.
5. נרכש הוא הבעלים של פטנט טכנולוגי רשום. הוא נתן לאחרים רישיון להשתמש בפטנט לצורך שימושם הבלעדי מחוץ לשוק המקומי, תמורת אחוז מוגדר מהכנסות החוץ העתידיות.

הפטנט ניתן למכירה רק יחד עם הרישיון.

1. לנרכש קיימת רשימת לקוחות. הנרכש אינו נוהג לתת רישיון לשימוש ברשימה זו. אך בשוק נהוג לתת רישיון לשימוש ברשימת לקוחות דומה.
2. לנרכש קיימת רשימת לקוחות. תנאים של סודיות מונעים ממנו לתת רישיון לשימוש ברשימה זו.
3. נרכש הוא הבעלים של סימן מסחרי רשום, ושל מומחיות טכנית מתועדת, שאין בגינה פטנט, שמשמשת לייצור המוצר עם הסימן המסחרי. כדי להעביר בעלות על הסימן המסחרי, הבעלים נדרש להעביר בנוסף כל דבר אחר שנדרש כדי שהבעלים החדש יוכל לייצר מוצר או שירות, שלא ניתן להבחין ביניהם לבין אלה שיוצרו על ידי הבעלים הקודמים.
4. לקוחות פוטנציאליים - הנרכש מקיים משא ומתן עם לקוחות חדשים במועד הרכישה.
5. צבר הזמנות או ייצור הנובע מחוזים כמו הזמנות רכש או מכר. ההזמנות הרכש או המכר ניתנות לביטול.

**פיתרון**

1. מדובר על חוזה חכירה תפעולית, כאשר החוזה עונה על הקריטריון של נכס מזוהה מכיוון שהוא נובע מזכות חוזית ועצם העבודה שהוא אינו ניתן להפרדה אינה רלוונטית. כמו כן, עצם העובדה שהתנאים עדיפים על תנאי השוק, זה מעיד על כך שהשווי ההוגן חיובי, אבל זה בכלל קשור לייחוס הפרש מקורי.
2. זהה לאירוע א', אך התנאים נחותים. שוב, תנאי החוזה אינם רלוונטיים לצורך קבלת ההחלטה האם מדובר בנכס מזוהה או לא. תנאי החוזה רלוונטיים למדידת השווי ההוגן, ולכן, בכל מקרה מדובר על נכס מזוהה מכוח הזכות החוזית ומכיוון שהתנאים נחותים, אזי השווי ההוגן יהיה נמוך יותר, אך זה בכלל קשור לייחוס הפרש מקורי.
3. שוב, מדובר בנכס מזוהה מכוח החוזה, ועצם העובדה שהתנאים זהים לתנאי השוק, זה עלול להצביע על כך שהשווי ההוגן הוא 0, אך שוב, זה בכלל קשור לייחוס ההפרש המקורי.
4. בסעיף הזה מדברים על שני נכסים: תחנת כוח, שהיא נכס מוחשי ורישיון, שמהווה נכס בלתי מוחשי. נאמר במפורש שהם ניתנים להפרדה ועצם העובדה שהם ניתנים להפרדה יחדיו ולא בנפרד, אינה פוגמת בהגדרת נכס מזוהה. במקרה זה, נמדוד את השווי ההוגן לשני הנכסים ביחד. ניתוח אפשרי נוסף- לגבי הרישיון- עצם העבודה שהוא נובע מזכות חוזית מצביעה על כך שמדובר בנכס מזוהה, גם אם הוא לא ניתן להפרדה בכלל.
5. מדובר בפטנט ורישיון. כלומר, שני נכסים לא מוחשיים.

ניתוח ראשון: הפטנט הוא נכס מזוהה מכורח זכות חוקית (פטנט רשום). הרישיון הוא נכס מזוהה מכורח זכות חוזית. ניתוח שני: הפטנט והרישיון ניתנים להפרדה ולכן הם נכסים מזוהים. עצם העובדה שהם ניתנים להפרדה יחדיו ולא כל אחד בנפרד, אינה פוגמת בהגדרה, אולם השווי ההוגן יחושב לשני הנכסים ביחד.

1. הגדרת נכס מזוהה כוללת מצב שבו הנכס ניתן להפרדה. הקריטריון הזה אינו תלוי לחלוטין בכוונת ההפרדה, או בתדירות ההפרדה. באירוע זה, הנרכש לא נוהג לתת רישיון והוא לא נוהג להפרידו, אך בשוק קיימות עסקאות של הפרדה, ולכן מדובר על נכס מזוהה.
2. מכיוון שהתנאים של סודיות מונעים הפרדה, הרי ברור שהנכס לא ניתן להפרדה. כמו כן, רשימת הלקוחות גם בדרך כלל אינה נובעת מזכות חוזית, ובטח שלא חוקית. לכן, הרשימה הינה נכס בלתי מזוהה ואם הרוכש משלם על הרשימה הזו, זה יקבל ביטוי כחלק מהמוניטין.
3. שוב מדובר על שני נכסים בלתי מוחשיים- סימן המסחרי ומומחיות טכנית. שוב, נאמר שהם ניתנים להפרדה יחדיו ועל כן הם עונים על הגדרת נכסים מזוהים. כמובן שהשווי ההוגן יימדד לשניהם ביחד.
4. לקוחות פוטנציאליים לא עונים על הגדרת נכס לפי המסגרת המושגית, ולכן ברור שלא מדובר על נכס מזוהה ואם הרוכש משלם על זה, זה ייכנס למוניטין.
5. נאמר במפורש שההזמנות נובעות מחוזים, ועל כן, בהכרח מדובר על נכס מזוהה מכורח הזכות החוזית. זה לא רלוונטי לצורך ההגדרה האם החוזה ניתן לביטול או לא. עניין הביטול רלוונטי למדידת השווי ההוגן. כלומר, אם הוא ניתן לביטול, נוצרת אי וודאות והשווי יורד.

***שאלה מספר 2***

1. ביום 1.1.2010 רכשה חברה א' 25% ממניות חברה ב' תמורת 270,000 ₪, ההון העצמי של חברה ב' 150,000 ₪, חברה ב' פועלת בישראל ומשווקת לשוק האירופאי.

**להלן נתונים אודות נכסי חברה ב' ליום 1.1.2010:**

1. חברה ב מפעילה תוכנית הטבה מוגדרת בגין תשלום פיצויים בהתאם לחוק פיצויי פיטורין בישראל. ההתחייבות בשל סיום יחסי עובד מעביד בסך 110,000 ₪ מוצגת בדוח על המצב הכספי לפי שיטת ההערכה אקטוארית בהתאם להוראות 19 IAS ומייצגת את הערך הנוכחי של התחייבות ההטבה המוגדרת בניכוי השווי ההוגן של נכסי התוכנית (קופת יעודה). למועד הרכישה, השווי ההוגן של התחייבויות בשל הטבות לעובדים, נטו[[1]](#footnote-1) הינו 130,000 ₪.
2. בספרי חברה ב' קיים מלאי בתהליך בסכום של 195,000. השווי הוגן של מלאי זה 250,000 ₪. בשנת 2010 עבר מלאי זה תהליכי עיבוד נוספים בעלות של 20,000 ש"ח ובשנת 2011 הוא נמכר ללקוחות.
3. חברה א מעריכה את השווי ההוגן למועד הרכישה של קיום כוח העבודה המגובש בחברת ב הינו 220,000 ₪, מדובר בקבוצת עובדים בעלת מומחיות ייחודית שמאפשרת לחברה ב להמשיך לפעול במתכונתה הנוכחית. בממוצע עוזבים כ-10% מהעובדים את החברה כל שנה.
4. חברת ב ניהלה משא ומתן עם לקוחות פוטנציאלים במשך שלושת החודשים שקדמו למועד הרכישה. חברת א מעריכה כי השווי ההוגן למועד הרכישה של שלבי המשא ומתן שנוהל הינו 45,000 ₪. חברה ב' פיתחה פטנט מיוחד לייצור תרופה חדשנית, חברה ב' השכירה את זכויות השימוש בפטנט לחברת "TEVA" הפועלת ומשווקת את תוצרתה בארה"ב. מאחר ובעת פיתוח הפטנט לא ניתן היה להכיר בנכס בלתי מוחשי עפ"י הוראת IAS – 38, חברה ב' לא הכירה בפטנט בספריה. שווי הוגן של פטנט זה 80,000 ₪. חברה ב' לא רשמה פטנט זה אצל רשם הפטנטים כך שאיננו מוגן משפטית. ההערכה היא כי בעוד 5 שנים תפותח טכנולוגיה חדשה ליצור תרופה זו ולא יהיה עוד כל שימוש בפטנט זה.
5. חברה ב' מחכירה לחברה ג' בחכירה תפעולית (עפ"י הגדרות IAS – 17) ציוד ל - 10 שנים החל מ 1.1.2007, דמי החכירה השנתיים 95,000 ₪, דמי חכירה מקובלים בשוק לנכס דומה 80,000 ₪. הנח כי ההבדל בין השווי ההוגן לערך הפנקסני נובע אך ורק מחוזה החכירה וכי שיעור ההיוון הוא 10%.הנכס מוחכר לכל אורך חייו השימושיים.
6. לחברה ב' רשימת לקוחות לתרופה חדשנית שהחלה לייצר. לפי חוק הגנת הפרטיות אסור על חברה ב' להעביר רשימה זו או לסחור בה. חברה ב' לא הכירה בנכס בלתי מוחשי בהתייחס לרשימה זו. השווי ההוגן של רשימת הלקוחות הינה 20,000 ₪.
7. ב-1.1.06 רכשה חברה ב' מיקרוסקופ בעלות של 250,000 ₪, משך חיי המיקרוסקופ 8 שנים. לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן של המיקרוסקופ לפי השימוש הייחודי שחברה ב' עושה בו. השווי ההוגן של המיקרוסקופ לפי השימוש המקובל בשוק 145,000 ₪.

**נדרש:**חשב את עודף העלות שנוצר ביום 1 בינואר 2010 וכן הצג טבלת עודף עלות לשנים 2010 ו-2011.

**פיתרון**

חישוב ע"ע ל-01/01/10

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 27,000 |  |
| נרכש | (37,500) |  |
|  | 232,500 |  |
|  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 | הפחתה | 31/12/10 | הפחתה | 31/12/11 |
| התחייבות לפיצויים **(1)** | ---- |  |  |  |  |
| מלאי |  | 0**(5)** | 13,750 | (13,750) | 0 |
| פטנט **(2)** |  |  | 16,000 | (4,000) | 12,000 |
| חוזה חכירה **(3)** |  | **(6)** | 15,649 | (2,608) | 13,041 |
| תיק לקוחות **(4)** | ------ |  |  |  |  |
| מיקרוסקופ |  |  | 3,750 | (1,250) | 2,500 |
| מוניטין P.N | 175,493 |  | 175,493 |  | 175,493 |
| **סה"כ** | **232,500** |  |  |  |  |

**ביאורים:**

1. אחד מהחריגים לשווי ההוגן זו ההתחייבות לפיצויים , אותם לא מודדים לפי השווי ההוגן , אלא לפי IAS 19 כך שאם גם בו פועלת לפי הוראות IAS 19 אין ע"ע
2. הפטנט מהווה נכס מזוהה , כי למרות שהוא לא בבעלות החברה מבחינה משפטית ,כלומר התנאי השני לא מתקיים , הרי שהתנאי הראשון מתקיים , כי נתון שהפטנט הושכר לחברה אחרת כלומר הוא ניתן להפרדה משאר הנכסים .

* **חשוב : צריך רק שתנאי אחד יתקיים כדי לקיים את הגדרת נכס מזוהה .**

**(3) שו"ה של החוזה בתנאים מועדפים**

כשחברה חותמת על חוזה אין פקודת יומן זו רק חתימה כך שבחברה ב' לא רשום כלום החוזה (הנייר) שווה כסף רק בגלל שלמרות שבשוק דמי השכירות המקובלים הם 80,000 החברה מקבלת 95,000

**(4) תיק לקוחות**

נבדוק אם מדובר בנכס מזוהה :

1. הנכס אינו ניתן להפרדה כי לפי החוק חברה ב' לא יכולה למכור או לסחור בנכס הזה אם אסור לה על פי החוק אז הנכס בעצם לא ניתן להפרדה (למכירה או להשכרה)
2. הנכס הוא לא שלנו מכח החוק וגם לא מכח חוזה מכאן שזה נכס לא מזוהה.

**(5)** נזכיר שייחוס ע"ע זה הסבר למה א' שילמה יותר או פחות בגין אותו הנכס הסיבה היא כי ביום הרכישה הוא היה שווה יותר ממה שהוא היה רשום בספרי ב' אם אח"כ השווי ההוגן שלו משתנה זה לא משנה את מה שא' שילמה ביום הרכישה ולכן אסור לשנות את עודף העלות מה שכן צריך רק להפחית אותו באותו הקצב שב' מפחיתה אותו

**(6)** המדידה של הנכס המוחכר ושל חוזה החכירה היא כמקשה אחת וזה אומר שמפחיתים את הכל בקצב הפחת של הנכס המוחכר . אם מדובר בקרקע אז גם הקרקע וגם החוזה לא יופחתו. אם מדובר בציוד כמו אצלינו אז הכל יופחת בקצב הפחת של הציוד כלומר : 7 שנים קו ישר.

**דוגמא מספר 10 – מיסים ועודף עלות**

ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב' תמורת 110,000 ₪

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 90,000 ₪

השווי ההוגן של כל הנכסים וההתחייבויות בספרי חברה ב' זהה לערכם הפנקסני למעט האמור להלן:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| סעיף | ערך פנקסני | שווי הוגן | הערות |
| מכונה | 80,000 | 120,000 | יתרת חייה 10 שנים |

**נדרש: חישוב ייחוס והפחתת עודף העלות לשנים 2008-2009 תחת ההנחות הבאות:**

1. **ביום 01/01/08 שיעור המס הינו 40% וידוע כי בשנת 2009 הוא יהיה 38% והחל משנת 2010 הוא יהיה 35%**
2. **ביום 01/01/08 שיעור המס הינו 40% בשנת 2009 נודע כי שיעור המס החל משנת 2010 יהיה 32%**
3. **ביום 01/01/08 שיעור המס הינו 40% ושיעור מס רווח הון 25% וחברה ב' מתכוונת למכור את המכונה ביום 01/01/11**

**פיתרון**

**חישוב ע"ע**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| תמורה | 110,000 |  |  |  |  |  |
| נרכש | (27,000) |  |  |  |  |  |
| **ע"ע** | **83,000** |  |  |  |  |  |
| **נדרש א'** |  |  |  |  |  |  |
| ייחוס | 01/08 |  | הפחתה 08 | 31/12/08 | הפחתה 09 | 31/12/09 |
| מכונה | 12,000 |  | (12,000) | 10,800 | (1,200) | 9,600 |
| התחייבות מ"נ (\*) | (4,296) |  | 480 | (3,816) | 456 | (3,360) |
| מוניטין (P.N) | 75,297 |  |  | 72,296 |  | 75,096 |
|  | **83,000** |  | **(720)** | **82,280** | **(744)** | **81,536** |
|  |  |  |  |  |  |  |

(\*)

***לסיכום : אם אנו יודעים על השינויים בשיעור המס ביום הרכישה , אז כבר באותו היום ניצור את המס הנדחה בהתאם לשיעורי המס שיחולו בעת ההיפוך וכל שנה נסגור את מה שיצרנו בהתאם להיפוך.***

**נדרש ב':**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/08 |  | הפחתה 08 | 31/12/08 | הפחתה 09 | 31/12/09 |
| מכונה | 12,000 |  | (1,200) | 10,800 | (1,200) | 9,600 |
| התחייבות מ"נ (\*) | (4,800) |  | 480 | (4,320) | 1,248 | **(1)** (3,072) |
| מוניטין (P.N) | 75,800 | **---** | --- | 75,800 | --- | 75,800 |
|  | **83,000** |  |  |  |  |  |

**ביאורים:**

1. בשנה שבה נודע על השינוי בשיעור המס IAS 12 קובע שיש לעדכן את כל המיסים הנדחים הקיימים במאזן וזה אומר להעמיד אותם על שיעור המס שיחול בעת ההיפוך של ההפרש הזמני. (של ע"ע). במקרה שלנו ע"ע ייסגר החל משנת 2010 כששיעור המס יהיה 32% ולכן יתרת המס הנדחה ליום 31/12/09 צריכה להיות את ההפחתה נקבל כ-P.N

**נדרש ג':**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/08 | הפחתה 08 | 31/12/08 | הפחתה 09 | 31/12/09 |
| מכונה | 12,000 | (1,200) | 10,800 | (1,200) | 9,600 |
| התחייבות מ"נ (\*)**(2)** | (3,540) | 480 | (3,060) | 480 | 2,580 |
| מוניטין (P.N) | 74,540 | --- | 74,540 | --- | 74,540 |
|  | **83,000** |  |  |  |  |

1. הדגש הוא בשנה שבה ידוע על השינוי והכל יוצרים לפי מה שיחול במועד ההיפוך

**מוניטין שרשום בספרי חברה ב'**

הכוונה היא שחברה ב' מחזיקה בחברה אחרת , ובגין אותה חברה , רשום אצלה מוניטין **למשל:** חברה ב' רכשה את חברה ג' וכתוצאה מהרכישה נוצר לה מוניטין בגין ג'. לא יכול להיות שלחברה ב' יהיה מוניטין בגין עצמה. אמרנו שביום הרכישה של חברה א' את ב' יש למדוד שווי הוגן רק בנכסים מזוהים . מוניטין הוא נכס לא מזוהה ולכן לפני שמחשבים את ע"ע יש לבצע התאמות , להון העצמי של ב' ולבטל את המוניטין שרשום אצלה בספרים.

**מדיניות חשבונאית שונה**

אם ביום שחברה א' רוכשת את חברה ב' חברה ב' מיישמת מדיניות חשבונאית שונה מהמדיניות שמיישמת חברה א' לגבי נכס מסויים אז לפני שמחשבים את ע"ע יש לבצע התאמות להון העצמי של ב' כדי להתאים את המדיניות של ב' למדיניות של א' .

**הסיבה : אם נניח שא' רכשה 40% ממניות חברה ב' אמרנו שהתפישה היא שא' רכשה 40% מכל הנכסים ומכל ההתחייבויות של ב' . אז אם א' רכשה נכסים של ב' אז המדיניות החשבונאית של כל הנכסים באותה הקבוצה חייבת להיות זהה לא יכול להיות שבחברה אחת נציג קבוצה מסויימת של נכסים כשכל נכס מוצג לפי מדיניות שונה .** אם למשל א' מציג את כל הנדל"ש שלה לפי מודל השווי ההוגן וכעת היא רוכשת את ב' וב' מציגה את הנדל"ש שלה לפי מודל העלות לא יכול להיות מצב שנציג כעת את כל הנדל"ש לפי מודלים שונים כי התפישה היא שא' רכשה את הנדל"ן של ב' לפיכך כל הנדל"ן חייב להיות מוצג לפי מודל השווי ההוגן (כמו א') .

**לסיכום: כל הנכסים באותה הקבוצה חייבים להיות מוצגים באותה ממדיניות חשבונאית**

מיום הרכישה ואילך לפני שמושכים רווחי אקוויטי מחברה ב' יש קודם כל לבצע התאמות לרווח הנקי של חברה ב' כדי להמשיך ולהתאים את המדיניות של ב' למדיניות של א'. אם בנקודה מסויימת חברה ב' התאימה את המדיניות שלה , למדיניות של א' וזה אומר שחברה ב' תיקנה רטרואקטיבית את כל הדו"חות הכספיים שלה , אז אנחנו כבר לא נצטרך לעשות כלום כי אנחנו מראש דאגנו לכך שהמדיניות החשבונאית תהיה זהה.

* **בעסקאות חכירה ובחוזה ביטוח חברה א' לא יכולה לשנות את סיווג העסקה, העסקה תמיד תסווג בהתאם למה שחברה ב' סיווגה ביום חתימת החוזה.**

**למשל**: אם חברה ב' חתמה על חוזה חכירה ובאותו יום היא סיווגה את העסקה כחכירה תפעולית אז תמיד העסקה תישאר מסווגת כחכירה תפעולית . חברה א' לא יכולה ביום הרכישה לשנות את הסיווג לחכירה מימונית כי אחד מהתנאים של חכירה מימונית מתקיים .

**דוגמא מס' 11- מדיניות חשבונאית שונה ומוניטין רשום**

ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב' תמורת 90,000 ₪ ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 120,000 ₪ השווי ההוגן של כל הנכסים וההתחייבויות בספרי ב' זהה לערכם הפנקסני כאמור להלן:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| סעיף | ערך פנקסני | שווי הוגן | הערות |
| מלאי | 40,000 | 50,000 | חברה ב' מודדת את עלות המלאי לפי שיטת פיפ"ו וחברה א' לפי שיטת ממוצע. עלות המלאי לפי שיטת הממוצע הינה 44,000 ₪ |
| מכונה | 60,000 | 80,000 | חברה ב' פועלת לפי מודל העלות וחברה א' לפי מודל שערוך |
| נדל"ן להשקעה | 120,000 | 135,000 | חברה ב' פועלת לפי מודל העלות וחברה א' לפי מודל השווי ההוגן |
| מוניטין | 15,000 |  |  |

**נדרש:**

1. **חישוב וייחוס ע"ע ליום 01/01/08**
2. **ניתוח חשבון ההשקעה ליום 01/01/08**

**פיתרון**

**חישוב ע"ע ל-01/08**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 90,000 |  |
| נרכש | (43,200) |  |
| ע"ע | 46,800 |  |

|  |  |
| --- | --- |
| ייחוס | 01/01/08 |
| מלאי |  |
| מכונה |  |
| נדל"ן |  |
| מוניטין P.N | 45,000 |
|  | 46,800 |

**נדרש ב':**

חשבון ההשקעה :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| חלקנו בשווי | **43,200** |  |
| ע"ע |  |  |
| מלאי | 1,800 |  |
| מוניטין | 45,000 |  |
|  | **46,800** |  |
|  | **90,000** |  |
| במאזן |  |  |
| השקעה | 90,000 |  |
| בביאור |  |  |
| ההרכב שלה | 90,000 |  |

**ביאורים:**

1. אם רואים במאזן של ב' מוניטין יש להוריד אותו מההון העצמי הנרכש ולא לייחס לו ע"ע כי זהו נכס לא מזוהה המשמעות היא , שאותו מוניטין רשום ייכנס למוניטין שנקבל כ-P.N
2. התפישה היא שא' רכשה 30% מהמלאי של ב' והמלאי הזה צריך להיות מוצג לפי שיטת הממוצע אז נבצע תיקון להון העצמי של ב' :

המלאי רשום ב-ב' (40,000)

המלאי שצ"ל -לפי א' 44,000

----------------------------------

4,000

המכונה רשומה ב-ב': (60,000)

המכונה שצ"ל לפי א': 80,000

----------------------------------

20,000

הנדל"ן רשום ב-ב': (120,000)

הנדל"ן שצ"ל לפי א' : 135,000

-----------------------------------

15,000

**--------------------------------------------**

**גידול בהון העצמי של ב' 39,000**

* נדגיש שאנחנו לא באמת משנים את הספרים של חברה ב' , ב' כישות עצמאית יכולה לפעול באיזו מדיניות חשבונאית שהיא רוצה רק בספרים של א' כשמנהלים את חשבון ההשקעה ב-ב' מבצעים את כל ההתאמות הללו להון העצמי של ב' לצורך חישוב ע"ע .

**דוגמא מס' 12- מדיניות חשבונאית שונה**

ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב' תמורת 70,000 ₪ .

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 100,000 ₪

להלן הרווח הנקי של חברה ב' :

|  |  |
| --- | --- |
| שנה | רווח נקי |
| 2008 | 80,000 |
| 2009 | 110,000 |
| 2010 | 150,000 |

ביום 01/01/07 רכשה חברה ב' נדל"ן להשקעה בסכום 120,000 ₪ חברה ב' מיישמת את מודל העלות ומפחיתה אותו למשך 10 שנים . חברה א' מיישמת את מודל השווי ההוגן לגבי נדל"ן להשקעה .

להלן השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה :

|  |  |
| --- | --- |
| תאריך | שווי הוגן |
| 31/12/07 | 140,000 |
| 31/12/08 | 155,000 |
| 31/12/09 | 165,000 |
| 31/12/10 | 180,000 |

החל מיום 31/12/08 החלה חברה ב' להחזיק מלאי והיא מעריכה אותו בשיטת פיפ"ו בעוד שחברה א' מעריכה מלאי בשיטת הממוצע .

בשנת 2010 שינתה חברה ב' את המדיניות שלה לשיטת הממוצע.

להלן נתונים לגבי ערך המלאי לפי שתי השיטות:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תאריך | פיפ"ו | ממוצע |
| 31/12/08 | 60,000 | 61,000 |
| 31/12/09 | 75,000 | 70,000 |
| 31/12/10 | 85,000 | 82,000 |

שיעור המס הינו 40%

**נדרש: תנועה בחשבון ההשקעה לשנים 2008-2010 וניתוח חשבון ההשקעה בסוף כל שנה**

**פיתרון**

**חישוב ע"ע ליום הרכישה**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 70,000 |  |
| נרכש | 35,760 |  |
| ע"ע | 34,240 |  |

**חשבון ההשקעה :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **01/01/08** |  |  |
| **עלות (1)** | 70,000 |  |
| **רווח** | 29,040 |  |
| **31/12/08 (3)** | 99,040 |  |
| **רווחי אקוויטי 09** | 35,880 |  |
| **31/12/09 (6)** | 134,920 |  |
| **רווחי אקוויטי 10** | 49,860 |  |
| **31/12/10 (9)** | 184,780 |  |

**ביאורים**

1. **התאמה נדל"ן**

נדל"ן שרשום ב-ב' מודל העלות

נדל"ן שצ"ל ב-א' מודל שוו"ה 140,000

-------------------------------------------

32,000

אמרנו שמס הכנסה לא מכירה בשיטת האקוויטי מס הכנסה ממסה כל חברה בניפרד זה אומר שהנכס נדל"ן שמס הכנסה רואה זה לפי חברה ב' שם נמצא הנכס 108,000 ובלי קשר מס הכנסה מכיר רק בשיטת העלות . אנחנו בספרים של א' שינינו את הנדל"ן למודל השווי ההוגן 140,000 מכאן שנוצר הפרש בין הרשום בספרים לבין מס הכנסה ובגלל שמדובר בהפרש זמני , הרי שיש ליצור בגינו מס נדחה לפי שיעור המס שיחול בעת ההיפוך. בנדל"ן שמוצג לפי מודל השווי ההוגן לא ניתן לדעת מתי יהיה היפוך כי לא ניתן לדעת מה יהיה השווי ההוגן ולכן את כל המס הנדחה יוצרים לפי שיעור מס רווח הון כי בסופו של דבר כל ההפרש ייסגר ביום המכירה.

* **נשים לב שבנדל"ן שמוצג לפי מודל העלות (ואז זה ממש כמו ר"ק שמוצג לפי מודל העלות) יוצרים מס נדחה רגיל כלומר לפי שיעור המס שיחול בעת ההיפוך וזה אומר קרקע – תמיד לפי מס רווח הון ובניין – לפי קצב הפחת**

נחזור לשאלה שלנו וניצור את המס הנדחה בגין ההתאמה שביצענו:

מכאן שהגידול בהון העצמי הינו

**מסקנה: כל תיקון שנבצע לחברה ב' יוצג נטו בניכוי המס שהרי מ"ה לא מכיר בתיקונים הללו .**

1. כל שנה צריך להמשיך ולהתאים את המדיניות של ב' לא' – ההתאמה לרווח הנקי של ב' ב-2008:

רשום ב-ב' הוצאות פחת : 🡨 יש לנטרל מהרווח

צ"ל לפי שיטה של א : רווח הון: 🡨יש לרשום ברווח

------------------------------------------------

*27,000*

*מלאי:*

*מלאי סגירה:*

*רשום ב-ב' 60,000*

*מ"ל לפי א' 61,000  
-------------------*

*להגדיל מ"ס 1,000*

*להגדיל רווח נקי*

***הערה: מלאי סגירה תמיד נמצא ביחס ישיר לרווח כלומר אם מגדילים אותו הרווח יגדל ולהיפך מלאי הפתיחה נמצא ביחס הפוך לרווח .***

1. *31/12/08*

*חלקנו בשווי*

*ע"ע מוניטין 34,240*

*----------------------*

*99,040*

*במאזן : השקעה 99,040*

*בביאור : הרכב 99,040*

1. ***נדל"ן***

*רשום ב-ב' הוצאות פחת: 12,000*

*צ"ל לפי שיטה של א' : רווח הון :*

*-------------------------------------------------------*

*22,000*

1. *לגבי המלאי פתיחה שזהו המלאי סגירה משנה קודמת : מה שעשינו שנה קודמת לרווח הנקי יש לעשות השנה אבל בכיוון הפוך .שנה שעברה הגדלנו את הרווח ב-600 אז השנה קודם כל נקטין אותו ב-600 כי השנה צריך להגדיל מלאי פתיחה הרווח יקטן חוץ מזה יש לטפל במ"ס של השנה*

*מלאי :*

*רשום ב-ב' 75,000*

*צ"ל לפי א' (70,000)*

*--------------------*

*להקטין מ"ס 5,000*

*להקטין רווח נקי*

*להקטין רווח נקי שנה קודמת 600*

*סה"כ להקטין רווח נקי (3,600)*

1. *31/12/09*

*חלקנו בשווי*

*ע"ע מוניטין 34,240*

*----------------------*

*134,920*

*במאזן : השקעה 134,920*

*בביאור : הרכב 134,920*

1. ***נדל"ן***

*רשום ב-ב' הוצאות פחת: 12,000*

*צ"ל לפי שיטה של א' : רווח הון :*

*-------------------------------------------------------*

*27,000*

1. *לגבי המלאי פתיחה שזהו המלאי סגירה משנה קודמת : מה שעשינו שנה קודמת לרווח הנקי יש לעשות השנה אבל בכיוון הפוך .שנה שעברה הגדלנו את הרווח ב-600 אז השנה קודם כל נקטין אותו ב-600 כי השנה צריך להגדיל מלאי פתיחה הרווח יקטן חוץ מזה יש לטפל במ"ס של השנה*

*מלאי :*

*השנה ב' שינתה את המדיניות שלה למדיניות של א' אז מהשנה כבר לא עושים כלום .*

***הסיבה:***

***לגבי המלאי סגירה בוודאי שאין מה לעשות שהרי המלאי מוצג לפי ממוצע .***

***לגבי המלאי פתיחה אם ב' מבצעת שינוי במדיניות חשבונאית , IAS 8 שמדבר על שינויים חשבונאיים קובע שהיא צריכה לבצע תיקון רטרואקטיבי זה אומר שחברה ב' תקנה את כל הדו"חות של השנים הקודמות והציגה אותם לפי שיטת הממוצע . אנו מלכתחילה הצגנו אותם לפי שיטת הממוצע אז אנחנו לא צריכים לעשות כלום .***

*מסקנה : בשנה שב' מתאימה את המדיניות שלה למדיניות של א' אין יותר מה לעשות .*

1. *31/12/10*

*חלקנו בשווי*

*ע"ע מוניטין 34,240*

*----------------------*

*184,780*

*במאזן : השקעה 184,780 בביאור : הרכב 184,780*

***הסתייגויות בספרי חברה ב'***

*אם חברה ב' פועלת שלא לפי כללי החשבונאות המקובלים , רו"ח יכול להסתייג בחוות דעת המבקר שלו .* ***למשל:*** *חברה ב' יצרה הפרשה , בגין התחייבות תלויה שלגעת רו"ח לא מספקת . אם חברה א' תבצע את החישובים בדו"חות שלה , לפי הדו"חות הנתונים של חברה ב' אז חשבון ההשקעה שהיא תציג , לא יהיה נכון ולכן גם חברה א' תחטוף הסתייגות. זה אומר ש:*

***לפני שמבצעים את חישוב עודף העלות ולפני שמושכים את רווחי האקוויטי מחברה ב' יש קודם כל לבצע התאמות לדו"חות של חברה ב' .*** *ברגע שחוות הדעת חלקה זה אומר שחברה ב' תיקנה רטרואקטיבית את כל הדו"חות הכספיים שלה אז אני כבר לא נצטרך לעשות כלום כי מראש דאגנו לכך שכל הדו"חות שלה , יהיו מתוקנים . זה בדיוק כמו מדיניות חשבונאית שונה.*

***דוגמא מס' 13 – הסתייגות בספרי ב'***

*ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 45% מהון המניות של חברה ב' תמורת 80,000 ₪ .*

*ההון העצמי של חברה ב' לאותו היום הינו 100,000 ₪*

*באותו יום בספרי ב' מכונה שעלותה המופחתת 10,000 ₪ ושוויה ההוגן 18,000 ₪ יתרת חייה 10 שנים .*

*באותו יום בספרי חברה ב' קיימת הסתייגות בגין היעדר התחייבות בגין סיום יחסי עובד ומעביד בסך 30,000 ₪.*

*ביום 31/12/08 ההסתייגות עומדת על 39,000 ₪ וביום 31/12/09 על 45,000 ₪*

*ביום 31/12/10 חוות הדעת חלקה.*

*חברה ב' הרוויחה כל שנה 60,000 ₪*

*שיעור המס הינו 30% בשנת 2009 נודע כי שיעור המס החל משנת 2010 יהיה 20%*

***נדרש: תנועה בחשבון ההשקעה לשנים 2008-2010 וניתוח חשבון ההשקעה בסוף כל שנה .***

***פיתרון***

*חשבון ההשקעה :*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *01/01/08* |  |  |
| *עלות (1)* | *20,000* |  |
| *רווחי אקוויטי 08* | *24,165* |  |
| *הפחתת ע"ע* | *(252)* |  |
| *31/12/08 (3)* | *103,913* |  |
| *רווחי אקוויטי 09* | *23,085* |  |
| *הפחתת ע"ע (5)* | *36* |  |
| *31/12/09 (6)* | *127,034* |  |
| *רווחי אקוויטי* | *27,000* |  |
| *ה.ע"ע* | *(288)* |  |
| *31/12/10* | *153,746* |  |

***ביאורים:***

1. ***חישוב ע"ע ל01/08***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *תמורה* | *80,000* |  |
| *נרכש* | *(35,550)* |  |
|  | *44,450* |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *ייחוס* | *01/01/08* |  |
| *מכונה* | *3,600* |  |
| *מ"נ* | *(1,080)* |  |
| *מוניטין* | *41,930* |  |
|  | *44,450* |  |

1. *כדי שהרווח של ב' יהיה נכון ומתוקן ב' היתה צריכה להגדיל את ההתחייבות לפיצויים , מ-30,000 ל- 39,000 כלומר – ביום 01/01/08 ב' היתה צריכה לרשום :*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' הוצאות פיצויים* | *30,000* |
| *ז' התחייבות לפיצויים* |
| *ח' מסים נדחים* | *9,000* |
| *ז' הכנסות מיסים נדחים* |

1. ***חלקינו בשווי :***

יתרת ע"ע

מכונה

מ"נ

מוניטין 41,930

------------------------

103,913

1. *בשנת 2009 נודע על השינוי בשיעור המס , באותה שנה יש לעדכן את כל המיסים הנדחים הקיימים . מבחינה טכנית כל סכום שרשמנו אותו נטו בניכוי המס כולל בתוכו מיסים נדחים. זה אומר שהשנה יש לעדכן את המס הנדחה בגין ההתחייבות לפיצויים . הדרך הכי פשוטה לטפל בנושא ההסתייגות היא כזאת:*

*הסתייגות יש י.פ 31/12/08 :*

*ההסתייגות צ"ל בי"ס 31/12/09:*

*---------------------------------------------------------*

(8,700)

הסכום הזה מורכב מ:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ח' הוצאות פיצויים | 6,000 |
|  | ז' התחייבות |
|  | ח' מס נדחה |  |
|  | ז הכנסות מ"נ |
| 31/12/09 | כשנודע על השינוי במס יש | לעדכן את המס הנדחה לאותו יום |
|  | ח' הוצאות מיסים נדחים | יש :  צ"ל :  -------------  4,500 |
|  | ז' מס נדחה |

1. **הפחתת ע"ע**

בגלל שהשנה נודע על השינוי בשיעור המס יש לעדכן את המס הנדחה בדין ע"ע.

במקום להפחית את ע"ע כל השנה ואח"כ לעדכן את המס הנדחה , נפעל בשיטת הקיצור וזה אומר :

נבדוק כמה יש יתרת פתיחה מול כמה צריך להיות יתרת סגירה

ע"ע:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| יש ביתרת פתיחה 31/12/08 | 2,268 |  |
| צ"ל ביתרת סגירה 31/12/09 | 2,304 |  |
| ח' השקעה  ז' רווחי אקוויטי | 36 |  |

1. ***חלקינו בשווי :***

יתרת ע"ע

מכונה

מ"נ

מוניטין 41,930

------------------------

127,034

1. ***חלקינו בשווי :***

יתרת ע"ע

מכונה

מ"נ

מוניטין 41,930

------------------------

153,746

* **לסיכום: אם יש שינוי בשיעור המס אז בשנה שנודע על השינוי צריך לזכור לעדכן את כל המיסים הקיימים כשהמיסים הנדחים מוצגים גם בכל הסכומים שחושבו נטו ממס.**

**תקופת המדידה**

יש מקרים בהם הטיפול החשבונאי בע"ע לא מסתיים עד לתאריך המאזן ואז נוצרת בעיה , כי חברה א' חייבת לפרסם את הדו"חות הכספיים שלה במקרה כזה , יש לבצע את ייחוס ע"ע לפי סכומים משוערים באופן זמני .

**לדוגמא :**

א' רכשה את ב' ביום 01/09/13 באותו יום לב' יש קרקע . חברה א' הזמינה שמאי שיעריך את השווי ההוגן של הקרקע לצורך ייחוס ע"ע עד 31/12/13 השמאי לא הספיק להעריך את השווי ההוגן במקרה כזה א' תייחס את ע"ע לקרקע לפי שווי הוגן משוער.

אם במועד מאוחר יותר אבל מקסימום שנה מתאריך הרכישה (תקופת המדידה) מתקבל מידע ששופך אור על נסיבות ועובדות הקשורות ליום הרכישה , אז יש לבצע תיקון רטרואקטיבי לייחוס ע"ע , וזה אומר שיש לחזור ליום הרכישה ולייחס מחדש את ע"ע בהתאם למידע החדש שהתקבל , שהתיקון הזה יהיה , על חשבון המוניטין שמתקבל כ-P.N . בנוסף יש לבצע תיקון רטרואקטיבי גם להפחתת עודף העלות של השנה הקודמת מספרי ההשוואה של השנה הקודמת יוצגו מחדש .

* יש לשים לב שיש להתייחס אך ורק למידע חדש שהושג אשר קשור ליום הרכישה ולא לכל מידע חדש

**לדוגמא :** אם ייחסנו ע"ע לקרקע ומאוחר יותר פרצה שריפה בחברה שכתוצאה ממנה השווי ההוגן של הקרקע ירד , זה לא מצריך תיקון רטרואקטיבי כי זה לא קשור ליום הרכישה . הרעיון הוא כזה , אם היינו אמורים לדעת ביום הרכישה על המידע הזה שהתקבל אז יש לבצע תיקון רטרואקטיבי .

**מסקנה : נבצע תיקון רטרואקטיבי בהתקיים שני תנאים מצטברים :**

1. **המידע התקבל בתקופת המדידה (שנה).**
2. **המידע קשור ליום הרכישה – כלומר היינו אמורים לדעת אותו ביום הרכישה.**

**ש"ב תרגיל 3**

1. השווי ההוגן של ההתחייבות בשל סיום יחסי עובד מעביד בניכוי השווי ההוגן של נכסי התוכנית (קופת יעודה) [↑](#footnote-ref-1)