

**סיכומי שיעור 2015-2016 סמסטר ב'**

**דו"חות ביניים IAS-34**

**סיכום ועריכה: אריה אברמוביץ'**

**תוכן עניינים**

3.....	גישות בדו"חות ביניים.....
3.....	הצגה.....
3.....	הרכב הדו"חות הכספיים.....
4.....	מדידה.....
4.....	מדידה – המשך.....
4.....	הטיפול בסעיפים ספציפיים.....
23.....	חוברת דוגמאות.....
23.....	דוגמא 1.....
24.....	דוגמא 2.....
24.....	דוגמא 3.....
25.....	דוגמא 4.....
25.....	דוגמא 5.....
25.....	דוגמא 6.....
26.....	חוברת דוגמאות – המשך.....
26.....	דוגמא 7.....
26.....	דוגמא 8.....
27.....	דוגמא 9.....
27.....	דוגמא 10.....
27.....	דוגמא 11.....
28.....	דוגמא 12.....
28.....	ירידת ערך בדו"חות רבעוניים – IFRIC-10.....
28.....	שילוב בין IFRS-10 לבין IAS-34.....
29.....	הליך הפתרון.....

**שיעור מספר 12 - 19.7.2016****גישות בדו"חות ביניים**

1. הגישה הדיסקרטית- בהתאם לגישה זו, דו"ח רבעוני הינו דו"ח עצמאי המנותק מהדו"ח השנתי. השיקולים בהצגה ובמידה הם בדיוק אותם שיקולים, כאילו אנו עורכים דו"ח שנתי. בהתאם לגישה זו, התוצאה של ארבעת הרבעונים אינו בהכרח שווה לתוצאה של הדו"ח השנתי.
  2. הגישה האינטגרלית- בהתאם לגישה הזו, הדו"ח הרבעוני הוא חלק מהשנה כולה. השיקולים שנפעיל הם תחת ההשפעה של הדו"ח השנתי. בהתאם לגישה זו, התוצאה של ארבעת הרבעונים היא בהכרח התוצאה של הדו"ח השנתי.
- IAS-34 נוקט גישה מעורבת. חלק מהסעיפים מתאימים לגישה הדיסקרטית וחלקם לאינטגרלית.

**הצגה**

IAS-34 מאפשר לערוך דו"חות כספיים באחת מ-2 צורות :

1. מערכת מלאה של דו"חות כספיים ממש, כאילו מדובר בדו"חות השנתיים- מתאים לגישה הדיסקרטית.
2. מערכת מתומצתת של דו"חות כספיים, שלמעשה כוללים כותרות בלבד- נכסים שוטפים, נכסים לא שוטפים וכדומה. כמו-כן, ביאורי הסבר נבחרים בלבד. הרעיון הוא שהדו"ח הכספי האחרון זמין לקוראי הדו"חות, ועל-כן: יש להציג ביאורים רק על שינויים משמעותיים יחסית לדו"ח האחרון- מתאים לגישה האינטגרלית.

**הרכב הדו"חות הכספיים-**

1. דו"ח על המצב הכספי- שלושה טורים. נניח שאנו עוסקים ב-30.6.2015. הדו"חות אשר יוצגו : 30.6.2015, 30.6.2014 (התקופה המקבילה אשתקד), 31.12.2014 (שנתי אחרון).
2. דו"ח על הרווח הכולל- חמישה טורים. נניח שאנו עוסקים ב-30.6.2015. הדו"חות אשר יוצגו : 1-6/2015, 1-6/2014, 4-6/2015, 4-6/2014, 31.12.2014.
3. דו"ח על השינויים בהון העצמי ודו"ח תזרים- כמו דו"ח על הרווח הכולל.
4. לגבי עסקים המושפעים מעונתיות, התקן ממליץ להוסיף עוד שני טורים בדו"ח על הרווח הכולל: לשנה שנסתיימה בתקופה בה אנו עוסקים, כולל התקופה המקבילה אשתקד. בדוגמא שלנו : 30.6.2015-1.7.2014, 30.6.2014-1.7.2013.
5. ביאורים- כעיקרון, הביאורים הם לתקופה המצטברת, אבל אם יש ביאור מסוים החשוב להבנת התוצאות של הרבעון, אז נציג אותו. מהותיות בכל מקרה נמדדת ביחס לתוצאות של הרבעון ולא של התקופה המצטברת. הביאורים המרכזיים אותם יש להציג הם :
  - א. מדיניות חשבונאית.
  - ב. גילוי על שינויי אומדן.
  - ג. גילוי על תיקוני טעויות.
  - ד. גילוי על תיקונים רטרואקטיביים.

- ה. גילוי על סכומים מהותיים מבחינת האופי ומבחינת הסכום.  
 ו. מידע על הנפקות ופדיון הון.  
 ז. מידע תמציתי על מגזרים.  
 ח. מידע על שינויי בעלות.

### מדידה

- התקן מציג בפנינו ארבעה עקרונות מרכזיים, ואז מפרט טיפול בסעיפים ספציפיים. העקרונות :
1. מדיניות חשבונאית- המדיניות החשבונאית בדו"חות ביניים חייבת להיות זהה למדיניות החשבונאית של הדו"ח השנתי, ואם ביצעו שינוי במדיניות החשבונאית בדו"ח הביניים, המדיניות החדשה תיושם בדו"ח השנתי הבא. הרעיון המרכזי הוא למנוע מצב בו ישות תבחר מדיניות מסוימת לדו"ח הרבעוני ומדיניות אחרת לדו"ח השנתי.
  2. תדירות הדיווח- אסור כי תדירות הדיווח תשפיע על התוצאה השנתית, דהיינו : התוצאה השנתית תהא אותה תוצאה בין אם הישות מפרסמת דו"חות רבעוניים ובין אם לא. המשמעות הפרקטית היא שאנחנו לא מודדים תוצאות של רבעון, אלא תוצאות של תקופה מצטברת. ברבעון הראשון נמדוד את הרבעון הראשון. ברבעון השני נמדוד את החצי שנה, ואז כדי לדעת את התוצאות של הרבעון השני נפחית מתוצאות החצי שנתי את תוצאות הרבעון הראשון. ברבעון השלישי נמדוד את התוצאה של תשעה חודשים, ואז כדי לדעת את התוצאות של הרבעון השלישי נפחית את החצי שנתי. ברבעון הרביעי נמדוד את השנה כולה, ואז כדי לדעת את התוצאות של הרבעון הרביעי נפחית את התשעה חודשים. הוראה זו מתאימה לגישה האינטגרלית.
  3. מדידה- מדידת הנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות וההוצאות תתבצע לפי התקנים הבינלאומיים הרגילים, משמע: אין כללים מיוחדים לדו"חות הרבעוניים. אנו מפעילים את אותם כללים כמו בדו"חות השנתיים. הוראה זו מתאימה לגישה הדיסקרטית.
  4. אירועים לאחר תאריך המאזן- גם בדו"חות הרבעוניים יש להפעיל שיקולים בגין אירועים לאחר תאריך המאזן, במילים אחרות : יש להפעיל את IAS-10.

### שיעור מספר 13 - 24.7.2016

#### מדידה – המשך

#### הטיפול בסעיפים ספציפיים-

1. שינוי במדיניות החשבונאית- עלינו להפעיל את IAS-8, ובדרי"כ לפי הוראות IAS-8 שינוי במדיניות החשבונאית מטופל כתיקון רטרואקטיבי. לצורך ההסבר, נניח כי המדיניות החשבונאית שונתה ברבעון השני של שנת 2015. הדו"חות המפורסמים הם לתקופות :  
 1-6/15, 1-6/14, 4-6/15, 4-6/14, שנת 2014.
- לגבי תיקון רטרואקטיבי של שנים קודמות אין בעיה, נתקן את הדו"חות המסומנים בירוק. לגבי תיקון רטרואקטיבי של הרבעון הראשון יש בעיה, שכן הוא לא מפורסם, ולכן : התיקון הרטרואקטיבי יקבל ביטוי בשני היבטים :

א. בתקופה המצטברת- התקופה המצטברת תהא מתוקנת, משמע: אם נחבר את התוצאות של הרבעון הראשון לתוצאות של הרבעון השני, הן לא תהיינה שוות לתוצאות של החציון, זאת כי הרבעון הראשון עדיין לפי המדיניות הישנה.

ב. בשנה הבאה כאשר נפרסם את התוצאות של הרבעון הראשון, נפרסם את הרבעון הראשון של השנה כמספר השוואה מתוקן.

דוגמא מספר 1: ב-1/15 רכשה הישות נדלי"ש תמורת 100,000. הנדלי"ן מופחת למשך 10 שנים, מרכיב הקרקע זניח. ב-6/16 הישות שינתה את המדיניות למודל השווי ההוגן. נתונים לגבי השווי ההוגן:

3/15	: 101,000	6/15	: 104,000	12/15	: 107,000
3/16	: 108,000	6/16	: 112,000	12/16	: 188,000
3/17	: 120,000				

נדרש: הצג את הנתונים הרלוונטיים כפי שיוצגו בדו"חות אשר יפורסמו ב-3/15, 6/15, 3/16, 6/16, 3/17.

פתרון:3/15

נדלי"ש	97,500	
הוצ' פחת	$10,000 * \frac{3}{12} = 2,500$	
רווח הון	-	

6/15

	<u>1-6/15</u>	<u>4-6/15</u>	
נדלי"ש	95,000	95,000	
הוצ' פחת	$10,000 * \frac{6}{12} = 5,000$	2,500	
רווח הון	-	-	

3/16

	<u>1-3/16</u>	<u>1-3/15</u>	<u>12/15</u>
נדלי"ש	87,500	97,500	90,000
הוצ' פחת	2,500	2,500	10,000
רווח הון	-	-	-

<u>6/16</u>					
<u>12/15</u>	<u>4-6/15</u>	<u>4-6/16</u>	<u>1-6/15</u>	<u>1-6/16</u>	
107,000	104,000	112,000	104,000	112,000	נדלי"ש
-	-	-	-	-	הוצ' פחת
(7,000)	(3,000)	(4,000)	(4,000)	(5,000)	רווח הון

<u>3/17</u>			
<u>12/16</u>	<u>1-3/16</u>	<u>1-3/17</u>	
118,000	108,000	120,000	נדלי"ש
-	-	-	הוצ' פחת
(11,000)	(1,000)	(2,000)	רווח הון

ברבעון השני של 2016 שונתה המדיניות למודל השווי ההוגן. ראשית, צריך לתקן רטרואקטיבית את השנים הקודמות. נכון ל-30.6.15 הנדלי"ש צריך לעמוד על 104,000, כך שרווח ההון לחצי שנה הוא  $104,000 - 100,000 = 4,000$ , לרבעון-  $104,000 - 101,000 = 3,000$ .

ב-12/15 הנדלי"ש צריך לעמוד על 107,000, ואז רווח ההון הוא  $107,000 - 100,000 = 7,000$ . לגבי הרבעון השני של 2016 אין בעיה, ברור שכולו לפי המדיניות החדשה. הנדלי"ש עומד על 112,000 ורווח ההון הוא  $112,000 - 108,000 = 4,000$ . הנקודה החשובה היא לגבי התקופה 1-6/16. נזכיר שאת הרבעון הראשון פרסמנו לפי המדיניות הישנה. אף-על-פי-כן, את כל החצי שנה נציג לפי המדיניות החדשה, כלומר: נציג את הנדלי"ש לפי 112,000 ואת רווח ההון בסך  $112,000 - 107,000 = 5,000$ .

כעת נחשוב על קורא הדו"חות, מה הוא רואה ב-30.6.16?

<u>חצי שנתי</u>	<u>רבעון שני</u>	<u>רבעון ראשון</u>	
-	≠	2,500	הוצ' פחת
5,000	≠	4,000	רווח הון

נעבור לשנת 2017: ברבעון הראשון של 2017, שוב אנו מבצעים תיקון רטרואקטיבי של הרבעון הראשון של שנת 2016. נציג נדלי"ש בסך של 108,000 ורווח הון בסך של 1,000 =  $108,000 - 107,000$ . את שנת 2016 כמובן שאין צורך לתקן רטרואקטיבית, כי מראש הוא כבר פורסם לפי מודל השווי ההוגן (המדיניות החדשה). הנדלי"ש עומד על 118,000 ורווח ההון מסתכם ל- $118,000 - 107,000 = 11,000$ .

נחזור לקורא הדו"חות, בשנת 2017 מתבהרת לו התמונה:

<u>חצי שנתי</u>	<u>רבעון שני</u>	<u>רבעון ראשון</u>	
-	=	-	הוצ' פחת
5,000	=	1,000	רווח הון

2. שינוי אומדן- נבחין בין 2 סוגים של שינויי אומדן:

א. שינוי אומדן של סעיף מאזני- הכוונה כאן בעיקר לנושא של הפרשות. נכון למועד הדיווח, אנו נעמיד את ההפרשה לפי האומדן החדש. המשמעות לכך היא שהרבעון שבו שונה האומדן סופג את מלוא השינוי, למשל: ההפרשה לאחריות ב-31.3.2015 הייתה 10,000 ₪, ואילו ב-30.6.2015 שונה האומדן ל-12,000 ₪. את כל ה-2,000 ₪ המהווים שינוי אומדן, סופג הרבעון השני.

ב. שינוי אומדן המטופל מכאן ואילך- לדוגמא: אורך חיי נכס, ערך שיר, שיטת פחת וכדומה. אם שינוי האומדן נובע מאירוע ספציפי, כגון: שיערוך או תחילת עבודה במשמרות, יש להחיל מאותו יום. בכל מקרה אחר מחילים מתחילת הרבעון.

**דגש:** בהתאם לתקן אסור שתדירות הדיווח תשפיע על התוצאה השנתית. נראה אם כך, כי גם אם חברה לא מפרסמת דו"חות רבעוניים, את שינוי האומדן יש להחיל מתחילת הרבעון ולא מתחילת השנה.

3. שינוי שיטה ושינוי אומדן בעת ובעונה אחת- שינוי שיטה מטופל כתיקון רטרואקטיבי (למעט שינוי שיטת פחת), שינוי אומדן מטופל מכאן ואילך, ולכן: ראשית נטפל בשינוי השיטה, ורק אח"כ נטפל בשינוי האומדן מתחילת הרבעון.

4. תיקוני טעויות- אם הטעות נובעת מרבעוניים קודמים, יש לתקן רטרואקטיבית את הרבעוניים הקודמים, אם הטעות נובעת גם משנים קודמות יש בנוסף לתקן את השנים הקודמות.

**דוגמא מספר 2:** ב-1/15 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000. המכונה מופחתת למשך 10 שנים בקו ישר. ב-4/16 התגלו הפרטים הבאים:

א. עלויות הובלת המכונה בסכום של 30,000 נזקפו בטעות להוצאות במקום לעלות הנכס.

ב. אורך החיים נקבע ל-4 שנים החל מ-1.4.16.

**נדרש:** הצג את הסעיפים הרלוונטיים בדו"חות אשר יפורסמו ב-30.6.16.

**פתרון:**

<u>12/15</u>	<u>4-6/15</u>	<u>4-6/16</u>	<u>1-6/15</u>	<u>1-6/16</u>	
117,000	123,500	106,641	123,500	106,641	ר"ק
13,000	3,250	7,109	6,500	7,109+3,250 = 10,359	פחת

ראשית, נטפל במספרי ההשוואה: חשוב לשים לב שאנו מתקנים רטרואקטיבית את מספרי ההשוואה לאור הטעות, אבל מספרי ההשוואה עדיין יהיו לפי האומדן הישן.

1-3/15 הפחת הוא  $6,500 = 130,000 \cdot \frac{0.5}{10}$ , והעלות המופחתת היא 123,500 = 130,000 -

6,500.

4-6/15 הפחת הוא  $3,250 = 6,500 \cdot 0.5$ .

שנת 2015 הפחת הוא  $13,000 = \frac{130,000}{10}$ . והעלות המופחתת  $117,000 = 130,000 - 13,000$ .

1-3/16 - עדיין נשקף את התיקון הרטרואקטיבי, אבל את האומדן הישן, כלומר: הפחת 3,250 והעלות המופחתת  $117,000 - 3,250 = 113,750$ .

4-6/16 - כעת ניתן ביטוי גם לשינוי האומדן - הוצ' הפחת יהיו  $113,750 * \frac{0.25}{4} = 7,109$ .  
העלות המופחתת  $113,750 - 7,109 = 106,641$ .

5. פעילות מופסקת - להזכירכם, בהתאם להוראות IFRS-5 אנחנו מתקנים רטרואקטיבית את הרווח והפסד מפעילות מופסקת, משמע: אנו ממיינים את כל סעיפי הרווח והפסד מפעולות נמשכות ומציגים בשורה נפרדת ובניכוי מס. בדו"חות רבעוניים נצטרך לתקן רטרואקטיבית גם את הרבעוניים הקודמים וגם את השנים הקודמות. למען הסר ספק, אין תיקון רטרואקטיבי של הדו"ח על המצב הכספי. עוד נזכיר כי פעילות מופסקת זהו אירוע שאינו מחייב התאמה.

6. עלויות מו"פ - יש להפעיל את הוראות IAS-38. בשלב המחקר יש להכיר בהוצאה, ובשלב הפיתוח ובתנאים מסוימים יש להכיר בנכס. אסור בשלב המחקר להוון לנכס רק בגלל ששלב הפיתוח יתחיל ברבעוניים הבאים, ואסור בשלב הפיתוח להוון עלויות שנוצרות בשלב המחקר.

7. הפרשות - יש להפעיל את IAS-37 כלשונו. הדגש היחידי הוא שכל שינוי באומדן ההפרשה ייספג ברבעון בו שונה האומדן.

8. רכוש קבוע ופחת - נכיר ברכוש קבוע לפי כללי ההכרה הרגילים. בדר"כ ברבעוניים נהוג להפחית את השיטה השנתית בקו ישר, אך הדבר תלוי במדיניות של הישות.  
דוגמא מספר 3: ב-1.4.16 רכשה הישות מכונה תמורת 100,000. אורך חייה השימושיים - 4 שנים.

נדרש: חשב את הוצאות הפחת ברבעון הראשון והשני של שנת 2017 תחת 2 הנחות בלתי תלויות:

א. סכום ספרות שנים יורד.

ב. סכום ספרות רבעוני יורד.

פתרון:

א. בשנה הראשונה הפחת הוא  $40,000 = 100,000 * \frac{4}{10}$ . בשנה השנייה הפחת הוא 30,000 =

$100,000 * \frac{3}{10}$ , ולכן:

$$\begin{array}{l} \frac{1-3/17}{4-6/17} \\ 40,000 * \frac{1}{4} = 10,000 \quad 30,000 * \frac{1}{4} = 7,500 \end{array}$$

הוצ' פחת

ב. 4 שנים הם 16 רבעונים. סכום הספרות הוא  $136 = \frac{16 * 17}{2}$ :



$$100,000 * \frac{12}{136} = 8,824 \quad \text{4-6/17} \quad \quad \quad 100,000 * \frac{13}{136} = 9,559 \quad \text{1-3/17}$$

הוצ' פחת

9. הפרשה לירידת ערך- במידה ויש סימן לירידת ערך, יש להפעיל את IAS-36 כלשונו.
10. שיפוצים מתוכננים- אסור להכיר בנכס או בהוצאה רק על סמך תכנון שיפוץ. נכיר רק ברגע שהשיפוץ אכן יתבצע.
11. מלאי- מלאי בדו"ח הרבעוני מוצג כמו בדו"ח השנתי, לפי עלות או שווי מימוש נטו כנמוך. במידה והכרנו בירידת ערך, המלאי טרם נמכר ברבעון הבא, וערכו עלה- נכיר בעליית ערך עד גובה העלות המקורית. במידה ולאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו יש שינוי בשווי המימוש נטו, עלינו לבדוק ממה הוא נובע. אם הוא נובע ממצב אשר שרר בתאריך הדו"ח, הרי שנתייחס לזה כאירוע המחייב התאמה, ואם הוא נובע מאירוע מסוים שקרה לאחר תאריך הדו"ח זהו אירוע שאינו מחייב התאמה. בחלק מהתרגילים לא יהיו מספיק נתונים כדי לקבל החלטה, ולכן: במקרה הזה יש להניח כי מדובר על אירוע המחייב התאמה.
- דוגמא מספר 4: נכון ל-12/15, לישות יש 1,000 יחידות מלאי, שעלותן 100, ושווי המימוש נטו שלהן 70. הישות לא ביצעה רכישות במהלך השנה. להלן שווי המימוש נטו וכמויות בתאריכים מסויימים:

יחידות	עלות	שווי מימוש נטו
1,000 12/15	100	70
800 3/16	-	50
600 6/16	-	60
300 9/16	-	80
100 12/16	-	110

נדרש: חשב את עלות המכר בכל אחד מהרבעונים.

פתרון:

שנת 2016	1-9/16	1-6/16	1-3/16
70,000	70,000	70,000	70,000 (א) מ.פ
(10,000) (ב)	300*80 = (24,000)	600*60 = (36,000)	800*50 = (40,000) מ.ס
60,000	46,000	34,000	30,000

עלות המכר

34,000-30,000 =	4,000	רבעון שני
46,000-34,000 =	12,000	רבעון שלישי
60,000-46,000 =	14,000	רבעון רביעי

$$(א) 70 \cdot 1,000 = 70,000$$

(ב)  $100 \cdot 100 = 10,000$ . העלות היא 100 ולא 110, כי מותר לעלות רק עד לגובה העלות המקורית.

12. סטיית תקן- כאשר מייצרים מספר יחידות הומוגניות יחדיו, אבל קצב ההשלמה של כל יחידה שונה, נוצרת בעיה לדעת מהי עלות כל יחידה עד שמסיימים את כל היחידות, ועל-כן: משתמשים בתמחיר תקן, משמע מעריכים כמה תעלה כל יחידה. בזמן היצור אנו רושמים את הפעולה:  
ח' עלויות יצור

ז' ספקים/מזומן ← לפי סכום העלויות בפועל.

כאשר מוכרים את אחת היחידות רושמים:

ח' מזומן

ז' מכירות

ח' עלות המכר

ז' עלות היצור ← לפי עלות תקנית

בתאריך הדיווח:

ח' מלאי מוצרים גמורים

ח' מלאי בתהליך

ז' עלות הייצור ← לפי עלות תקנית

אם דייקנו בתקן, כרטיס עלות היצור יעמוד על 0. אם טעינו, יישאר סכום מסוים בכרטיס עלות היצור, שהוא יכול להיות חיובי או שלילי. סכום זה מכונה בשפה המקצועית סטיית תקן/סטיית עלות. אם סטייה זו לא מהותית, אז מעבירים אותה לעלות המכר. אם היא כן מהותית, אז מחלקים אותה פרופורציונאלית בין עלות המכר לבין מלאי מוצרים גמורים לבין מלאי בתהליך.

דוגמא מספר 5: ב-1/16 החלה הישות בייצור של 10 יחידות זהות. העלות התקנית של כל יחידה- 1,000. עד 30.6 נצברו עלויות בפועל בסך 7,000 ₪. 2 יחידות נמכרו, 3 יחידות נסתיימו אבל לא נמכרו, 5 יחידות עדיין בהליך הייצור. בהתאם להערכת המהנדס, 60% מהליך הייצור של יחידות אלו הסתיימו.  
נדרש: הסבר את הטיפול בסטיית תקן.

פתרון:

ח' עלויות ייצור 7,000 (עלות בפועל)

ז' ספקים

	2*1,000 = 2,000	ח' ע. מכר
(עלות תקנית)		ז' עלות הייצור
	3*1,000 = 3,000	ח' מלאי מוצרים גמורים
← (עלות תקנית)	5*1,000*60% = 3,000	ח' מלאי בתהליך
	6,000	ז' עלות הייצור

נבדוק מה יש בכרטיס עלות הייצור ב-30.6 : (1,000) = 7,000-2,000-6,000 . זוהי סטיית התקן. אם החלטנו שהיא לא מהותית, נבצע פעולה :

ח' ע. הייצור 1,000  
ז' ע. מכר

לגבי מצב שבו זה מהותי, צריך לתקן פרופורציונלית את עלות המכר והמלאים :

ע. המכר 2,000  
מלאי גמורים 3,000  
מלאי בתהליך 3,000  
8,000

פקודת היומן :

	1,000	ח' ע. הייצור
(כדי לסגור)		
	$1,000 * \frac{2,000}{8,000} = 250$	ז' ע. המכר
	$1,000 * \frac{3,000}{8,000} = 375$	ז' מוצרים גמורים
	$1,000 * \frac{3,000}{8,000} = 375$	ז' מלאי בתהליך

13. שערי חליפין- יש להפעיל את IAS-21, כאשר אם מדובר בחברת בת עם מטבע פעילות זהה, אז הפרשי השער יזקפו לרווח והפסד. אם מדובר על מטבע פעילות שונה, אז הם יזקפו לקרן מהפרשי תרגום. אסור להקדים או לדחות הכרה בהפרשי שער רק בגלל צפי שהכיוון יתהפך רבעוניים הבאים.

14. עלויות מתוכננות אבל בלתי סדירות- הכוונה לעלויות שהישות מתקצבת אותן, אך אין מחויבות לבצע אותן. כל עוד אין מחויבות אין הכרה בהוצאה, ועל-כן : העלויות הנ"ל יוכרו ברגע שנוצרה המחויבות (מועד ביצוע העלות). דוגמאות : עלויות החזקה, עלויות הכשרת עובדים, תרומות וכדומה.

15. עונתיות- אין להקדים או לדחות הכנסות רק בגלל עונתיות, לדוגמא : גלידות נמכרות יותר בקיץ מאשר בחורף, אז אנחנו מטבע הדברים נכיר בקיץ ביותר הכנסות. אסור לדחות אותם או להקדים אותם בגלל הנושא של העונתיות.

16. הוצאות פרסום- בהתאם להוראות תקן 38, יש להכיר בהוצאה ברגע שהתקבלה הגישה להטבות הכלכליות הנובעות מהבעלות (התקבל השירות).  
דוגמא מספר 6: ב-1.10.16 חתמה הישות עם חברת פרסום על חוזה להכנת סרטון על דאובר לצורך הקרנתו בערוץ המוזרות. עלות הסרטון היא 1,000,000 והישות שילמה הכול מראש. ב-2/17 הודיעה חברת הפרסום לישות כי הסרטון מוכן. ב-4/17 הסרטון שודר בטלוויזיה וערוץ המוזרות גבה 200,000 (בנוסף ל-1,000,000).  
נדרש: מהו מועד ההכרה בהוצאה?

פתרון: ב-2/17 נכיר בהוצאה של 1,000,000, כי אז הסרטון מוכן. ב-4/17 נכיר בהוצאה של 200,000, כי סכום זה הוא רק עבור השידור. מקיימים הבחנה בין שירות הכנת הסרטון לשירות השידור.

דוגמא מספר 7: משרד EY זקוק בדחיפות לעובדים. לאור זאת הוא שילם עבור 3 מודעות בעיתון סכום כולל של 90,000. המודעה הראשונה פורסמה ברבעון השני, השנייה ברבעון השלישי, והשלישית ברבעון הרביעי.  
נדרש: מהו מועד ההכרה בהוצאה?

פתרון: בכל אחד מהרבעונים 2-4 נכיר בהוצאות פרסום של  $30,000 = 90,000 \cdot \frac{1}{3}$ .

17. עלויות העסקת עובדים-

- א. שכר עבודה- נקבע לפי תקופה חודשית, ולכן: בכל רבעון נרשום הוצאות שכר עבודה בהתאם לשירות באותו רבעון.
- ב. פיצויים- יש להפעיל את IAS-19.
- ג. הבראה/חופשה- משולמת פעם בשנה, ולכן: בכל רבעון נכיר ב-0.25.
- ד. עלויות שאינן נצברות- אם הן לא נוצלו אז לא נכיר בהפרשה, למשל: בהתאם לחוזה, עובד זכאי ליום הצהרה בחודש (יום חופש על פי הצהרה). ברבעון הראשון העובד לא ניצל את הימים, האם ניצור הפרשה? תלוי, אם הוא איבד את הזכות ל-3 ימים כי הם לא נצברים, ואם הוא לא איבד, אז כן ניצור הפרשה.
- ה. בונוסים/מענקים- מגוון הבונוסים הוא עצום. כללים מנחים:
- אם הבונוס ניתן לפי החלטה (לא הייתה מחויבות לתת אותו)- נכיר ברבעון בו נוצרה מחויבות (שיכולה להיות משפטית או משתמעת).
  - אם קיימת מחויבות לשלם את הבונוס, הוא נקבע על בסיס שנתי והסכום אינו ניתן לאומדן מהימן- נכיר ברבעון בו האומדן הוא מהימן.
  - אם קיימת מחויבות לשלם את הבונוס, הוא נקבע על בסיס שנתי והסכום ניתן לאומדן מהימן- נאמוד את הסכום ונפרוס בשיטת הממוצע.

דוגמא מספר 8: ב-9/17 ערך משרד קסלמן את מסיבת סוף השנה. באותו מועד הוא העניק לציון, עובד מצטיין, פרס של 5,000 ₪.  
נדרש: מהו מועד ההכרה בהוצאה?

פתרון: רבעון שלישי 2017. הסיבה לכך היא שלא הייתה מחויבות להעניק את הפרס קודם לכן.

דוגמא מספר 9: שלי עובדת בסומך. כחלק מחוזה שכר העבודה שלה, היא זכאית למשכורת 13 בסכום של 10,000.  
נדרש: מהו מועד ההכרה בהוצאה?

פתרון: במקרה זה יש מחויבות לשלם את הבונוס, אבל מה שמאפיין הוא שהסכום שלו קבוע, ולכן: נכיר בכל רבעון בסכום של  $2,500 = 10,000 * \frac{1}{4}$ .

דוגמא מספר 10: בהתאם לחוזה עם המנכ"ל, הוא זכאי לבונוס כפונקציה של אחוז מהמכירות. עד מחזור שנתי של 800,000 - זכאי לקבל 4%, על כל שקל נוסף - זכאי לקבל 6%. להלן המחזור בפועל ותחזית שנתית:

תחזית שנתית	בפועל	
700,000	180,000	1-3
1,000,000	300,000	1-6
1,200,000	500,000	1-9

נדרש: מה סכום הבונוס בכל אחד מהרבעונים?

פתרון:

רבעון ראשון- בהתאם לתחזית השנתית, המחזור יהיה נמוך מ-800,000, כלומר: שיעור הבונוס צפוי להיות 4%. מכאן, ברבעון הראשון נכיר ב-7,200 = 180,000 \* 4%.

חצי שנתי- המחזור השנתי הצפוי הוא 1,000,000, כלומר: הבונוס הצפוי הוא 44,000 =

$800,000 * 4\% + 200,000 * 6\%$ . אחוז אפקטיבי-  $4.4\% = \frac{44,000}{1,000,000}$ . זהו ממוצע משוקלל. על כל

שקל של מחזור, לא חשוב מתי הוא יהיה, נשלם 4.4% בונוס, ולכן: בחצי שנתי סכום הבונוס הוא 13,200 = 300,000 \* 4.4%. ברבעון השני נכיר ב-6,000 = 13,200 - 7,200.

9 חודשים- הבונוס השנתי הצפוי הוא 56,000 = 800,000 \* 4% + 400,000 \* 6%. אחוז

אפקטיבי-  $4.667\% = \frac{56,000}{1,200,000}$ , ולכן: ב-9 חודשים סכום הבונוס יהיה 23,333 =

$500,000 * 4.667\%$ . ברבעון השלישי נכיר ב-10,133 = 23,333 - 13,200.

18. דמי חכירה מותנים- ישנם שני סוגים נפוצים של חוזים בגין חכירות תפעוליות (או שילוב בניהם) :

א. דמי שכירות שנתיים בסכום קבוע- נפרס בקו ישר לרבעונים אליהם דמי השכירות מתייחסים. יש לזכור כי אם החוזה כולל דמי שכירות משתנים בין שנה לשנה, ההכרה בהוצאה היא לפי שכי"ד ממוצע.

ב. דמי שכירות הנקבעים כפונקציה של המחזור השנתי. נפעל בדיוק כמו בבנוסים, דהיינו: נחשב את ההוצאה השנתית הצפויה ונפרס בשיטת הממוצע המשוקלל.

19. הנחות/עמלות שניתנו/התקבלו- אם אין מחוייבות לשלם או לתת את ההנחה/עמלה, ובכל זאת ניתנה הנחה, אז נכיר במועד בו היא ניתנה. אם קיימת מחוייבות (משפטית או משתמעת) לתת הנחה על בסיס שנתי, יש לאמוד את ההנחה השנתית ולפרס בשיטת הממוצע המשוקלל. למעשה מדובר כאן על הנחות כמות, ויש 2 סוגים עקרוניים של הנחות כמות:

א. עד מחזור שנתי מסוים ההנחה תהיה X, ומעל המחזור השנתי על כל שקל נוסף ההנחה תהא Y. גם כאן נפעל בדיוק כמו בדוגמת הבונוסים.

ב. עד מחזור מסוים ההנחה היא X ומעל המחזור ההנחה היא Y מהשקל הראשון של המחזור- במקרה הזה יש לאמוד מה יהיה האחוז, ובהתאם לכך לקבוע את ההנחה.

דוגמא מספר 11: בהתאם להסכם עם סוכני עמלות, עד מחזור שנתי של 1,100,000 הם זכאים ל-2% עמלה, ומעליו ל-3% מהשקל הראשון. להלן המחזור בפועל והתחזית השנתית:

	<u>תחזית שנתית</u>	<u>בפועל</u>	
1-3	700,000	180,000	
1-6	1,300,000	300,000	
1-9	1,000,000	500,000	

נדרש: מהן הוצאות העמלה בכל אחד מהרבעונים?

פתרון:

רבעון ראשון- כיוון שהתחזית השנתית היא 700,000, אחוז העמלה הצפוי הוא 2%, ולכן: ברבעון הראשון נכיר בהוצאה של  $3,600 = 180,000 * 2\%$ .

חצי שנתי- המחזור השנתי הצפוי הוא 1,300,000, ולכן: אחוז העמלה הצפוי הוא 3%. מכאן, בחצי שנה נכיר בהוצאה של  $9,000 = 300,000 * 3\%$ , ואז ברבעון השני נכיר ב-5,400 =  $9,000 - 3,600$ .

9 חודשים- המחזור השנתי הצפוי הוא 1,000,000, ולכן: אחוז העמלה הצפוי הוא שוב 2%. ב-9 חודשים נכיר ב-10,000 =  $500,000 * 2\%$ , ואז ברבעון השלישי נכיר ב-1,000 =  $10,000 - 9,000$ .

20. מסים בדו"חות רבעוניים- מס הכנסה מחייב את הישות על סמך דו"ח שנתי ולא על סמך דו"ח רבעוני, ולכן: הכלל המנחה הוא לאמוד מה יהיו הוצאות המס השוטפות והנדחות הנובעות מניצול הפסדים להעברה על בסיס שנתי, ואז לפרוס אותם בשיטת הממוצע המשוקלל. אך הנושא של דו"חות רבעונים קצת מסובך יותר, בעיקר בגלל נושא של הפסדים שוטפים וצפויים, הפסדים להעברה ושוני בין הרווח החשבונאי לבין ההכנסה החייבת. נבין ראשית את הבעיות באמצעות דוגמאות מספר 12-16.

דוגמא מספר 12: נניח כי הרווח החשבונאי שווה להכנסה החייבת. להלן הנתונים:

הפסד להעברה	מס נדחה	רבעון 1	שנתי צפוי
(10,000)	1,000	30,000	50,000

שיעור המס- 25%.

נדרש: מה הוצאות המס ברבעון הראשון?

פתרון: כעיקרון אנו מבצעים תחזית להוצ' המס בשנתי:

$$\begin{aligned} & \text{שוטפות } 10,000 = (50,000 - 10,000) * 25\% \\ & \text{נדחות } \underline{1,000} \quad (\text{כי ניצלנו את כל ההפסד להעברה}) \\ & 11,000 \end{aligned}$$

כמה אחוז המס האפקטיבי?  $22\% = \frac{11,000}{50,000}$ . מה הם ה-22%? על כל שקל רווח לפני מס, הוצאות המס הן 22 אגורות, ולכן: ברבעון הראשון הוצאות המס הן 6,600 =  $30,000 * 22\%$ . אם התחזיות לא ישתנו, מה יהיו הוצאות המס בהמשך?  $4,400 = 11,000 - 6,600$ .

דוגמא מספר 13 – בעיית ההפסד הצפוי ושיעור המס האפקטיבי: שיעור המס- 25%.

1-6	תחזית – 7-12	תחזית – שנתי
10,000	(10,000)	0

לפי הכלל הבסיסי, עלינו לחזות מה יהיו הוצאות המס בשנתי, ובהתאם לכך לחשב שיעור מס אפקטיבי. כמה הוא יוצא? 0, ולכן: לפי הכלל הבסיסי בשתי התקופות לא נציג הוצאות מס, אבל זו תוצאה לא סבירה, כי עובדתית בחצי שנה הראשונה היה רווח ובגין רווח זה צריך להכיר בהוצאות מס, לא סביר לא להכיר בהן רק בגלל הפסד שעוד לא התרחש. זה כמובן גם סותר את עיקרון ההקבלה. למעשה אנו צריכים לדאוג למצב שבו בחצי שנה הראשונה נכיר בהוצאת מס של  $2,500 = 10,000 * 25\%$ , ובחצי שנה השנייה בהכנסת מס של  $2,500 = 10,000 * 25\%$ . כיצד התקן פותר את העניין? הוא קובע שלצורך התחזית השנתית אנו מתעלמים מהפסדים צפויים.

נראה בתרגיל שלנו: התחזית השנתית תהיה 10,000, הוצאות המס- 2,500, שיעור המס האפקטיבי-  $25\% = \frac{2,500}{10,000}$ , ולכן: נכיר בחצי שנה הראשונה בהוצאות מס של 2,500 ואם התחזיות לא ישתנו בחצי שנה הבאה, נכיר בהכנסות מס של 2,500, כך שהסה"כ יהיה 0.

דוגמא מספר 14 – בעיית ההפסדים בתקופה המצטברת: שיעור המס- 25%.

<u>1-6</u>	<u>תחזית – 7-12</u>	<u>תחזית – שנתי</u>
(10,000)	10,000	0

בהתאם לכלל הבסיסי, כיוון שהתחזית השנתית היא 0, אז לכאורה הוצאות המס בכל אחת מהתקופות היא 0, אבל שוב, זוהי תוצאה לא סבירה, כי לפי עיקרון ההקבלה בתקופה הראשונה יש להכיר בהכנסת מס ובתקופה השנייה בהוצאות מס, ולכן: שוב התקן מוסיף כלל: אם אנו עוסקים בתקופה בה יש הפסד ואנו צופים להרוויח אותו עד לסוף השנה, אז נפתח מיסים נדחים ונסגור אותם עד סוף השנה. בדוגמא שלנו: בתקופה 1-6 נפתח מס נדחה של  $2,500 = 25\% * 10,000$ , ובתקופה 7-12 נסגור אותו.

דוגמא מספר 15 – בעיית שינוי האומדן: שיעור המס- 25%.

<u>הפסד להעברה</u>	<u>מס נדחה</u>	<u>מצטברת</u>	<u>תחזית-המשך</u>	<u>תחזית-שנתי</u>	<u>תחזית-שנתי</u>
			<u>השנה</u>	<u>הבאות</u>	<u>הבאות</u>
(10,000)	2,500	-	-	-	-

בהתאם לכללים הרגילים, תחזית המס השנתית היא הוצאה של 2,500. למה? כי אנו סוגרים את המס הנדחה לאור העובדה ששינינו את אומדן ניצול ההפסדים (לא צופים הכנסה חייבת). שיעור המס האפקטיבי הוא 0, כי אין הכנסה חייבת. לפי זה, לכאורה אין הוצאות מס בכלל, אבל עובדתית יש בדו"ח הוצאות מס. אלו גם הוצאות מס שאסור לפרוס אותן. למה? כי כבר למדנו ששינוי אומדן נספג ברבעון בו שונה האומדן, כלומר: כל ה-2,500 חייבים להיות מיוחסים לתקופה המצטברת. איך התקן פותר את הבעיה? הוא קובע שלצורך חישוב המס האפקטיבי על בסיס שנתי, נתעלם משינויי אומדן ושינוי האומדן תמיד ישוּך לתקופה המצטברת.

דוגמא מספר 16 – בעיית רווח חשבונאי השונה מההכנסה החייבת: שיעור המס- 25%.

<u>תקופה מצטברת</u>	<u>תחזית – המשך השנה</u>	<u>תחזית – שנתי צפוי</u>
50,000	50,000	100,000

כל ה-50,000 בתקופה המצטברת, מקורם בהכנסה פטורה. לפי הכלל הבסיסי, הוצאות המס בדו"ח השנתי הן  $12,500 = 25\% * 50,000$ . שיעור המס האפקטיבי-  $12.5\% = \frac{12,500}{100,000}$ , ולכן: בתקופה המצטברת הוצאות המס הן 6,750 =  $12.5\% * 50,000$ , אבל התוצאה הזו לא סבירה, כי עובדתית כל הרווח בתקופה המצטברת



הוא פטור ממס. לא הגיוני להציג בגינו הוצאות מס. כיצד התקן פותר את העניין? התקן קובע שאת הכלל הבסיסי, יש להפעיל לא על הרווח החשבונאי, אלא על ההכנסה החייבת בשיעור מס רגיל, ואם בתקופה המצטברת בנוסף יש אירועים מיוחדים כמו הכנסות מועדפות, פטורות וכד', נתייחס אליהן רק בתקופה המצטברת.

בדוגמא שלנו ההליך צריך להיות כך : בתקופה המצטברת- 0, כי זו הכנסה פטורה. המשך שנה- 50,000. שנתי צפוי- 50,000. הוצאות המס הצפויות- 12,500. שיעור המס האפקטיבי-  $25\% = \frac{12,500}{50,000}$ , אבל הכול שייך להמשך השנה. בתקופה המצטברת אנו מכירים ב-0.

את נושא המיסים נלמד בשלושה מישורים :

א. מצב בו הרווח לפני מס שווה להכנסה החייבת לפני קיזוז הפסדים ובתקופה המצטברת יש רווח-

שלב ראשון : תחזית הוצאות המס בדו"ח השנתי- לצורך התחזית נתעלם מההפסד הצפוי (על ידי כך מונעים את הפגיעה בעיקרון ההקבלה כמוסבר בדוגמא 12).  
שלב שני : שיעור מס אפקטיבי- הוצאות המס בדו"ח השנתי חלקי הכנסה חייבת  
 שנתית.

שלב שלישי : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אם על בסיס שנתי לא ניצלנו את  
 מלוא ההפסדים להעברה ושינינו את האומדן לגביו, הוצאות המס משינוי האומדן ייוחסו כולן לתקופה המצטברת.

שלב רביעי : הוצאות המס בתקופה המצטברת- שיעור המס האפקטיבי כפול הכנסה  
 חייבת בתקופה המצטברת פלוס/מינוס הוצאות המס בגין שינוי אומדן ובגין ההפסדים להעברה.

דוגמא מספר 17 – מקרה קלאסי : שיעור המס- 25%.

שנתי צפוי	מצטברת	מס נדחה	הפסד להעברה
200,000	80,000	10,000	(100,000)

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

שוטפות	$(200,000 - 100,000) * 25\% = 25,000$
נדחות	<u>10,000</u>
	35,000

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $17.5\% = \frac{35,000}{200,000}$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין, כי כל ההפסדים להעברה נוצלו.

שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת-  $80,000 * 17.5\% = 14,000$

דוגמא מספר 18 – הפסדים צפויים : שיעור המס - 25%.

<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	<u>מס נדחה</u>	<u>הפסד להעברה</u>
120,000	200,000	10,000	(100,000)

שלב 1 : תחזית מס בשנתי- החלק החשוב הוא שמתעלמים מההפסד הצפוי (יורדים מ-200,000 ל-120,000).

$$\begin{aligned} \text{שוטפות} &= 25,000 = (200,000 - 100,000) * 25\% \\ \text{נדחות} &= 10,000 \\ &= 35,000 \end{aligned}$$

$$\text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-} = 17.5\% = \frac{35,000}{200,000}$$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין, כי כל ההפסדים להעברה נוצלו.

$$\text{שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת-} = 35,000 = 200,000 * 17.5\%$$

דוגמא מספר 19 – שילוב של שינוי אומדן : שיעור המס - 25%.

<u>שנים הבאות</u>	<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	<u>מס נדחה</u>	<u>הפסד להעברה</u>
400,000	80,000	40,000	1,000	(100,000)

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

$$\begin{aligned} \text{שוטפות} &- (20,000) = 80,000 - 100,000, \text{ ולכן : אין הוצ' מס שוטפות} \\ \text{נדחות (א)} &= 1,000 \\ &= 1,000 \end{aligned}$$

(א) נשים לב שניצלנו הפסד להעברה של 80,000, ולכן : כעיקרון אנו אמורים לסגור מס נדחה של 20,000 = 80,000 \* 25%, אבל החברה יצרה רק 1,000, אז נסגור 1,000.

$$\text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-} = \frac{1}{80} = \frac{1,000}{80,000}$$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- נשים לב שהפעם נותרה יתרת הפסד להעברה של 20,000. הישות צופה להרוויח הכול, ולכן : יתרת המס הנדחה לסוף השנה צריכה להיות 5,000 = 20,000 \* 25%, ולכן : כשינוי אומדן עלינו ליצור הכנסת מס של 5,000.

שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת -  $4,500 = 40,000 - 5,000 \cdot \frac{1}{80}$  (הכנסת מס).

ב. מצב בו הרווח לפני מס שווה להכנסה החייבת לפני קיזוז הפסדים ובתקופה המצטברת יש הפסד -

שלב ראשון: יצירת מס נדחה על ההפסד המצטבר - כל הפסד בתקופה המצטברת שאנו צופים להרוויח אותו עד לסוף השנה ניצור בגינו מס נדחה, לדוגמא: הכנסה מצטברת - (30,000). שנתי צפוי - (10,000). בדוגמא זו, בתקופה המצטברת יש הפסד של 30,000 ואנו צופים להרוויח עד לסוף השנה 20,000 מתוכו, ולכן: בתקופה המצטברת נכיר בהכנסות מס של  $8,000 = 20,000 \cdot 40\%$ , ובתקופות הבאות נכיר בהוצאות מס של 8,000 כך שבשנה כולה יהיה 0. הרעיון כאן כאמור, הוא בתקופות מפסידות להכיר בהכנסת מס ובתקופות מרוויחות להכיר בהוצאת מס.

שלב שני: מסים נדחים בגין הפסדי השנה בדו"ח השנתי - יש לבדוק האם בדו"ח השנתי אנחנו יוצרים מס נדחה בגין הפסדי השנה. אם כן, אז אנו מחלקים אותו בין הרבעונים על בסיס ממוצע משוקלל. למען הסר ספק, נחלק אותו רק בגין הרבעונים המפסידים, כי הם אלו אשר גרמו ליצירת המס נדחה בחובה.

דוגמא 1: הכנסה מצטברת - (30,000), שנתי צפוי - (40,000), שנים הבאות - 20,000.

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד:

שלב ראשון - האם נרוויח אותו עד לסוף השנה? לא!

שלב שני - בדו"ח השנתי יש הפסד מהשנה השוטפת בסך של 40,000 ₪, בגינו אנו יוצרים מסים נדחים רק בגין החלק שאנו צופים להרוויח בשנים הבאות בסכום של  $8,000 = 20,000 \cdot 40\%$ . סכום זה מחולק פרופורציונאלית בין הרבעונים המפסידים,

כך שלתקופה המצטברת שייך:  $6,000 = 8,000 \cdot \frac{30}{40}$ .

דוגמא 2: הכנסה מצטברת - (30,000), שנתי צפוי - (20,000), שנים הבאות - 5,000.

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד:

שלב ראשון - האם נרוויח אותו עד לסוף השנה? כן, אבל רק 10,000 ₪ מתוכו, ולכן:

הכנסות המס הנדחות יהיו:  $4,000 = 10,000 \cdot 40\%$ .

שלב שני - על בסיס הצפי השנתי בגין הפסדי השנה, אנו יוצרים מס נדחה של 2,000  $5,000 \cdot 40\%$ . סכום זה צריך להיות מחולק בין כל התקופות המפסידות, אבל רק התקופה המצטברת היא תקופה מפסידה, ולכן: כל ה-2,000 ₪ מיוחסים לתקופה המצטברת. סך הכנסות המס אם כך לתקופה המצטברת הם:  $6,000 = 4,000 + 2,000$ .

שלב שלישי: שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה - נעשה רק בדו"ח השנתי (זהה לשלב שלישי של הסעיף הקודם).

אם על בסיס שנתי משנים את האומדן לגבי הפסדים להעברה משנים קודמות, כל השפעת שינוי האומדן תיספג בתקופה המצטברת, כי זהו שינוי אומדן והוא מטופל מכאן ואילך. מה קורה כאשר בשנה מסוימת יש גם הפסדים להעברה משנים קודמות, גם הפסד להעברה מהשנה השוטפת ובשנים הבאות צפויה הכנסה חייבת שלא תכסה את כל ההפסדים? הבעיה היא למה לייחס קודם את הכיסוי, האם

להפסדים להעברה משנים קודמות או להפסד לשנה השוטפת? זה חשוב כי אם זה מיוחס להפסדים להעברה, אז זה מהווה שינוי אומדן וזה נספג לתקופה המצטברת. לעומת זאת, אם זה מיוחס להפסד השנתי, אז זה צריך להיות מחולק בין הרבעונים באופן פרופורציונאלי.

הכלל אומר שנטפל בזה בשיטת ה-FIFO, קודם נייחס להפסדים להעברה ואח"כ להפסד של השנה.

דוגמא מספר 20 : שיעור המס - 25%.

<u>שנים הבאות</u>	<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	<u>מס נדחה</u>	<u>הפסד להעברה</u>
60,000	(120,000)	(60,000)	1,000	(100,000)

שלב 1 : אנו מזהים כי בתקופה המצטברת יש הפסד. האם נרוויח אותו עד לסוף השנה? לא, ולכן : שלב זה לא רלוונטי.

שלב 2+3 :

<u>הפסד השנה</u>	<u>הפסד להעברה</u>	
(120,000)	(100,000)	
-	60,000	כיסוי ההפסד להעברה
-	60,000 * 25% = 15,000	יתרת מס נדחה
-	(1,000)	מס נדחה רשום
-	14,000	עדכון

מכיוון שזה שינוי אומדן, הכול ירשם בתקופה המצטברת.

דוגמא מספר 21 : שיעור המס - 25%.

<u>שנים הבאות</u>	<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	<u>מס נדחה</u>	<u>הפסד להעברה</u>
150,000	(120,000)	(60,000)	1,000	(100,000)

שלב 1 : אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד. האם נרוויח אותו עד לסוף השנה? לא.

שלב 2+3 :

<u>הפסד השנה</u>	<u>הפסד להעברה</u>	
(120,000)	(100,000)	
50,000	100,000	כיסוי מההפסד להעברה
12,500	25,000	יתרת מס נדחה
-	(1,000)	מס נדחה רשום
12,500	24,000	עדכון

שייך לתקופה המצטברת-  $(30,250) = 24,000 + 12,500 * \frac{60,000}{120,000}$  – הכנסת מס (כל ה-  
24,000 כי זה שינוי אומדן).

ג. מצב בו הרווח לפני מס שונה מההכנסה החייבת וסוגיות נוספות-

i. רווח לפני מס שונה מההכנסה החייבת- נעבוד לפי השלבים הבאים :

שלב ראשון- דו"חות התאמה לתקופה המצטברת ולשנתי הצפוי.

שלב שני- נפעיל את הכללים שלמדנו על ההכנסה החייבת.

שלב שלישי- הוצאות המס לתקופה המצטברת יהיו מורכבות :

(1) הוצאות המס לפי הכללים שלמדנו.

(2) הוצאות מס הנובעות מהכנסות והוצאות בשיעור מס שונה ממס חברות.

(3) הוצאות מס בגין הפרשים זמניים לפי הכללים של תקן חשבונאות בינלאומי 12.

דוגמא מספר 22 : להלן נתונים לגבי התקופה המצטברת ולגבי השנתי הצפוי :

<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	
400,000	100,000	רווח חשבונאי לפני מס
100,000	20,000	הכנסה מועדפת 10%
300,000	120,000	הוצאה שתוכר בשנים הבאות

שיעור המס- 25%. קיים הפסד להעברה בסכום של 100,000 בגינו לא נוצרו מיסים נדחים.

נדרש : חשב את הוצאות המס בתקופה המצטברת.

פתרון :

שלב 1 : דו"ח התאמה לתקופה המצטברת ולדו"ח השנתי-

<u>שנתי</u>	<u>מצטברת</u>	
400,000	100,000	רווח לפני מס
(100,000)	(20,000)	הכנסה מועדפת
<u>300,000</u>	<u>120,000</u>	הוצ' שיוכרו בשנים הבאות
600,000	200,000	

שלב 2 : הפעלת הכללים על ההכנסה החייבת-

<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	<u>הפסד להעברה</u>
600,000	200,000	(100,000)

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב א': חישוב הוצאות מס בדו"ח השנתי -  $125,000 = 25\% * (600,000 - 100,000)$ .

$$\frac{125,000}{600,000} = 20.83\% \text{ שלב ב': שיעור מס אפקטיבי-}$$

שלב ג': שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין, כי כל ההפסד להעברה נוצל.

$$\text{שלב ד': שייך למצטבר- } 41,667 = 20.83\% * 200,000.$$

שלב 3: חישוב הוצאות המס בתקופה המצטברת-

לפי הכללים	41,667
הכנסה מועדפת	$2,000 = 10\% * 20,000$
הפרשים זמניים	$(30,000) = 25\% * 120,000$
	13,667

ii. שינויים בשיעורי מס- מהווים שינוי אומדן, ועל-כן: הרבעון בו שונה האומדן סופג את השפעת שינוי המס.

דוגמא מספר 23: הרווח במחצית השנה הראשונה - 100,000, ב-9 חודשים - 200,000. ברבעון השלישי התקבל חוק לשינוי במס מ-30% ל-20%.

נדרש: מהן הוצאות המס ברבעון השלישי?

פתרון:

<u>9 חודשים</u>	<u>חצי שנתי</u>
$200,000 * 20\% = 40,000$	$100,000 * 30\% = 30,000$

ברבעון השלישי הוצאות המס הן  $10,000 = 40,000 - 30,000$ . נשים לב שהשפעת שינוי במס נספגה ברבעון השלישי.

iii. פעילות מופסקת- נפעיל את הכללים שלמדנו על ההכנסה החייבת למס הכנסה, הכוללת את הפעילות הנמשכת והמופסקת. בשלב של חישוב הוצאות המס נפצל בין הוצאות המס בגין הרווח לפני מס מפעילות נמשכת, לבין הוצאות המס בגין פעילות מופסקת המוצגים בסעיף עצמו.

דוגמא מספר 24:

<u>שנתי צפוי</u>	<u>מצטברת</u>	<u>מס נדחה</u>	<u>הפסד להעברה</u>
400,000	נמשכת- 120,000	10,000	(100,000)
<u>100,000</u>	<u>מופסקת- 80,000</u>		
500,000	200,000		

שיעור המס- 25%.

נדרש: ערוך דו"ח רוו"ה חלקי לתקופה המצטברת.

פתרון : אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : הוצאות מס בשנתי- כולל הפעילות המופסקת :

שוטפות	=	$(500,000-100,000)*25\%$	100,000
נדחות		(כי נוצל כל ההפסד להעברה)	<u>10,000</u>
			110,000

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $\frac{110,000}{500,000} = 22\%$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין.

שלב 4 : חישוב הוצאות המס בתקופה המצטברת :  $200,000*22\% = 44,000$

נמשכת  $120,000*22\% = 26,400$

מופסקת PN 17,600

דו"ח רוו"ה

רווח לפני מס מפעילות נמשכת	120,000
הוצ' מס	<u>(26,400)</u>
רווח נקי מפעילות נמשכת	93,600
רווח מפעילות מופסקת	$80,000-17,600 =$ <u>62,400</u>
רווח השנה	156,000

iv. מס אפקטיבי שווה למס תיאורטי- במידה ומזהים בנתוני התרגיל שניתן לומר כי המס האפקטיבי שווה לתיאורטי (הרווח החשבונאי לפני מס שווה להכנסה החייבת או מצב בו בגין כל הפרשים הזמניים יצרו מסים נדחים, אין הפרשים קבועים וכדומה), אז כל הכללים שלמדנו מיותרים וכדי לדעת את הוצאות המס ניקח את הרווח לפני מס ונכפיל בשיעור המס.

### **חוברת דוגמאות**

**דוגמא 1-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : הוצאות המס בשנתי-

שוטפות	=	$[(60,000+10,000)-50,000]*40\%$	8,000
נדחות		ניצלנו את כל ההפסד להעברה, ולכן : נסגור את כל המס הנדחה.	<u>16,000</u>
			24,000

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $\frac{24,000}{70,000} = \frac{24}{70}$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין, כי כל ההפסד להעברה נוצל.

$$\text{שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת} - 20,571 = 60,000 \cdot \frac{24}{70}$$

**דוגמא 2-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : הוצ' המס בשנתי-

	- שוטפות	
[[20,000+10,000)-50,000] =	כי : (20,000)	
	<u>8,000</u>	(א) נדחות
	8,000	

(א) ניצלנו הפסד להעברה של 30,000. כעיקרון, צריך לסגור מס נדחה של 12,000 = 30,000\*40%, אבל יצרנו רק 8,000, ולכן : נסגור 8,000.

$$\text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-} \frac{8}{30} = \frac{8,000}{30,000}$$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- נותרה יתרה של הפסד להעברה בסך 20,000. אנו צופים להרוויח את כולה, ולכן : יתרת המס הנדחה צריכה להיות 8,000 = 20,000\*40%. היא רשומה על 0, ולכן : כשינוי אומדן נכיר בהכנסה של 8,000.

$$\text{שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת} - (2,667) = \frac{8}{30} \cdot 20,000 - 8,000$$

**דוגמא 3-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

	- שוטפות	
[[20,000+10,000)-50,000] =	כי : (20,000)	
	<u>12,000</u>	(א) נדחות
	12,000	

(א) ניצלנו הפסד להעברה של 30,000, ולכן : אנו יכולים לסגור מס נדחה של 12,000.

$$\text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-} \frac{12}{30} = \frac{12,000}{30,000}$$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- נותרה יתרה של הפסד להעברה בסך 20,000, אבל הישות צופה הכנסה חייבת של 5,000 בלבד, ולכן : יתרת המס הנדחה צריכה להיות 2,000 = 5,000\*40%. היא רשומה על 8,000, ולכן : כשינוי אומדן עלינו לסגור מס נדחה של 6,000 (הוצאה).

$$\text{שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת} - 14,000 = \frac{12}{30} \cdot 20,000 + 6,000$$



**דוגמא 4-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

שוטפות	$4,000 = (60,000 - 50,000) * 40\%$	← מתעלמים מההפסד הצפוי.
נדחות	<u>16,000</u>	סוגרים את כל ההפסד להעברה.
	20,000	

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי -  $\frac{20,000}{60,000} = \frac{1}{3}$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין, כי ניצלנו את כל ההפסד להעברה.

שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת -  $60,000 * \frac{1}{3} = 20,000$

**דוגמא 5-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : מס בשנתי-

שוטפות	-	כי : $(30,000) = 20,000 - 50,000$	← שוב, מתעלמים מההפסד הצפוי.
נדחות (א)	<u>2,000</u>		
	2,000		

(א) ניצלנו הפסד להעברה של 20,000, צריך לסגור מס נדחה של 8,000, אבל יש רק 2,000, אז נסגור 2,000.

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי -  $\frac{2,000}{20,000} = 10\%$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- נותרה יתרה של הפסד להעברה של 30,000, הישות צופה להרוויח את כולה, ולכן : כשינוי אומדן יוצרים מס נדחה של  $30,000 * 40\% = 12,000$ .

שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת -  $20,000 * 10\% - 12,000 = 10,000$

**דוגמא 6-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : מס בשנתי-

שוטפות	-	כי : $(30,000) = 20,000 - 50,000$	← שוב, מתעלמים מההפסד הצפוי.
נדחות	<u>8,000</u>	ניצלנו הפסד להעברה של 20,000, נסגור מס נדחה של 8,000.	
	8,000		

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי -  $\frac{8,000}{20,000} = 40\%$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה - נותרה יתרה של הפסד להעברה של 30,000, אבל הישות צופה להרוויח רק 5,000, ולכן : יתרת המס הנדחה צריכה להיות  $2,000 = 5,000 * 40\%$ . היא רשומה על 8,000, ולכן : כשינוי אומדן נסגור מס נדחה של 6,000.

שלב 4 : הוצאות המס בתקופה המצטברת -  $14,000 = 20,000 * 40\% + 6,000$ .

### שיעור מספר 14 - 26.7.2016

#### חוברת דוגמאות - המשך

**דוגמא 7-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח עד לסוף השנה - 10,000 מתוכו, ולכן : נפתח מס נדחה של 4,000 בתקופה המצטברת, ונסגור אותו בסוף השנה בהכרח.

שלב 2+3 :

הפסד להעברה	הפסד השנה	
(50,000)	(20,000)	
15,000	-	כיסוי
6,000	-	יתרת מס נדחה
(12,000)	-	רשום
(6,000)		שינוי אומדן

מסקנה : סה"כ שייך לתקופה מצטברת הכנסה של 4,000 משלב 1 והוצאה של 6,000 משלבים 2+3 - סה"כ הוצאה של 2,000.

**דוגמא 8-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח עד לסוף השנה - 10,000 מתוכו, ולכן : נפתח מס נדחה של 4,000, שבהכרח ייסגר עד לסוף השנה.

שלב 2+3 :

הפסד להעברה	הפסד השנה	
(50,000)	(20,000)	
50,000	10,000	כיסוי
20,000	4,000	יתרת מס נדחה
(13,000)	-	רשום
(7,000)	4,000	שינוי אומדן

לגבי ה-7,000 זה שינוי אומדן, ולכן : ברור שזה שייך לתקופה המצטברת. לעומת זאת, את ה-4,000 צריך לחלק בפרופורציה בין כל התקופות המפסידות, אבל בדוגמא הזאת רק התקופה המצטברת מפסידה, אז כל ה-4,000 שייך רק אליה.

מסקנה : סה"כ ההכנסה בתקופה המצטברת - 4,000 משלב 1 ועוד  $11,000 = 7,000 + 4,000$  משלב 2+3, סה"כ -15,000.

**דוגמא 9-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח עד לסוף השנה- את כולו, ולכן : נפתח מס נדחה של 12,000, שבהכרח ייסגר עד לסוף השנה.

שלב 2+3 :

הפסד השנה	הפסד להעברה	
-	(20,000)	
-	20,000	כיסוי
-	8,000	יתרת מס נדחה
-	-	רשום (א)
-	8,000	שינוי אומדן

מסקנה : סה"כ בתקופה המצטברת, הכנסה של  $20,000 = 12,000 + 8,000$ .

(א) בשנה שעברה נפתח מס נדחה בסך 4,000 בגין ההפסד להעברה, אבל כיוון שהשנה הרווחנו 30,000, ניצלנו 30,000 מההפסד להעברה, ולכן : סגרנו את המס הנדחה. מכאן, כרגע רשום במס הנדחה 0.

**דוגמא 10-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח עד לסוף השנה- את כולו, ולכן : נפתח מס נדחה של 12,000.

שלב 2+3 : לא רלוונטיים, כי ניצלנו את כל ההפסד להעברה, והשנה לא הפסדנו.

מסקנה : בתקופה המצטברת נכיר בהכנסה של 12,000.

**דוגמא 11-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח עד לסוף השנה- לא, ולכן : השלב לא רלוונטי.

שלב 2+3 :

הפסד השנה	הפסד להעברה	
(40,000)	(50,000)	
-	40,000	כיסוי
-	16,000	יתרת מס נדחה
-	(10,000)	רשום
-	(6,000)	שינוי אומדן

מסקנה : בתקופה המצטברת נכיר בהכנסה של 6,000.

**דוגמא 12-** אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח עד לסוף השנה- לא, ולכן : השלב לא רלוונטי.

שלב 2+3 :

הפסד השנה	הפסד להעברה	
(40,000)	(50,000)	
30,000	50,000	כיסוי
12,000	20,000	יתרת מס נדחה
-	(18,000)	רשום
12,000	2,000	שינוי אומדן

בגין הפסד להעברה זה שינוי אומדן, ולכן : הכול שייך לתקופה המצטברת. לעומת זאת, בגין הפסד השנה צריך לחלק בפרופורציה בין כל התקופות המפסידות, והפעם התקופות המפסידות הן גם

$$\text{המצטברת וגם השנתי, ולכן : } 11,000 = 12,000 + 2,000 \cdot \frac{30}{40}$$

### **ירידת ערך בדו"חות רבעוניים – IFRIC-10**

IAS-36 קובע שירידת ערך מוניתין לא תבוטל, IAS-39 קובע שירידת ערך של השקעה במכשיר הוני הנמדד לפי עלות או לחילופין מסווג כזמין למכירה לא תבוטל, IAS-34 קובע שתדירות הדיווח לא משפיעה על הדו"ח השנתי. נוצרת כאן סתירה בין התקנים. נניח שחברה מפרסמת דו"חות רבעוניים, ב-30.6 היא הכירה בירידת ערך מוניתין, בסוף השנה המצב השתפר כך שאם היא הייתה מודדת על בסיס שנתי, לא הייתה נוצרת ירידת ערך למוניתין. הסתירה כאן היא שהחברה שמדדה ירידת ערך הכירה בירידת ערך ואסור לה לבטל אותה. לעומת זאת, חברה אחרת שלא מפרסמת דו"חות רבעוניים בכלל לא מדדה ב-30.6 את המוניתין, ולכן : גם לא הכירה בירידת ערך בגינו.

השאלה היא האם להישאר עם הוראות IAS-36 ו-IAS-39 ואז תדירות הדיווח כן משפיעה על התוצאה השנתית, או לבטל את ירידת הערך ואז אנו סותרים את IAS-36 ו-IAS-39. הפרשנות קובעת כי IAS-36 ו-IAS-39 גוברים כי מדובר על הוראות ספציפיות, וההוראות האלה גוברות על ההוראה הכללית של IAS-34, ולכן : המסקנה היא שלא מבטלים את ירידת הערך.

### **שילוב בין IFRS-10 לבין IAS-34**

1. מועד תחילת האיחוד והפסקתו- אם קיימת שליטה לאורך כל השנה, כל הדו"חות הרבעוניים יהיו מאוחדים, אבל אם השליטה הושגה למשל בראשון לאפריל, הרבעון הראשון יהיה של חברת האם בלבד ורבעונים 2-4 יהיו מאוחדים. אם איבוד השליטה היה ב-1.10 הרבעון הרביעי יהיה של האם בלבד. מה קורה אם הרכישה בוצעה ב-1.2? הטוב ביותר להכין דו"חות של הבת לאותו יום ולאחד מאותו יום, אך בפרקטיקה בדרך כלל

- בודקים אם הרווח בחודש ינואר הוא מהותי ואם לא, מאחדים מתחילת השנה. אם הוא מהותי, בודקים אם הרווח בפברואר-מרץ מהותי ואם לא, מאחדים מראשון לאפריל.
2. הפחתת עודף עלות- יש להקפיד לבצע הפחתה גם בתקופה של הרבעון וגם בתקופה המצטברת.
3. עסקאות פנימיות- יש לחשוב בגישה הדיסקרטית, לדוגמא: אם הייתה עסקה פנימית ברבעון הראשון אשר מומשה ברבעון השני, אנו נדחה את הרווח ברבעון הראשון ונממש אותו ברבעון השני.
4. הוצאות מס- אין אפשרות לחשב את הוצאות המס ישר בדו"ח המאוחד. נחשב ראשית את הוצאות המס בדו"חות הנפרדים והעצמאיים לפי הכללים שלמדנו, נחבר וניתן ביטוי לפעולות איחוד נוספות (עסקאות פנימיות וכדומה).
5. חלוקות- יש להקפיד להציג חלוקות גם לרבעון וגם לתקופה המצטברת.
6. הערה טכנית- בדו"חות מאוחדים כל תיקון שאנו מבצעים צריך לסמן אותו. אם הוא נובע מהליך האיחוד, צריך לכתוב האם זה על חשבון האם או על חשבון הבת, זאת לצורך החלוקות בהמשך. אם זה קשור לתיקון הדו"חות הנפרדים והעצמאיים, אז חשוב לציין שוב על חשבון מי, כי זה גם משפיע על החלוקות בהמשך, על חישוב הוצאות המס.

### **הליך הפתרון- נפוצים שני סוגים של שאלות :**

1. נתון דו"חות נפרדים ועצמאיים-  
שלב ראשון- נערוך נייר עבודה אשר בו נחבר את ההכנסות וההוצאות של החברות המאוחדות. חשוב להקפיד לחבר את חברת האם לכל השנה, ואילו את חברת הבת רק לתקופת האיחוד.  
שלב שני- נעבור על הנתונים הנוספים ונבצע תיקונים תוך שיוך ל:  
 א. תיקונים הקשורים לחברת האם.  
 ב. תיקונים הקשורים לחברת הבת.  
 ג. תיקונים הקשורים להליך האיחוד.  
שלב שלישי- נחשב את הוצאות המס בדו"ח המאוחד על-ידי הפעלת הכללים בדו"חות הנפרדים והעצמאיים. אח"כ חיבור ותיקונים בגין הליך האיחוד.  
שלב רביעי- נחשב חלוקות של רווח ורווח כולל.  
שלב חמישי- הצגה.
2. נתון דו"חות מאוחדים- סביר להניח כי הדו"חות הנ"ל אינם נכונים, ולכן: נעבור על הנתונים הנוספים, ונבצע אותו הליך כמו סוג השאלה הקודם, החל משלב שני.