# בס"ד

# צירופי עסקים ודוחות מאוחדים – 10-IFRS

פתרון תרגיל 1

**שלב 1 – טבלת עודף עלות (1):**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | ייחוס 01.08 | 12.08 | הפחתה | 12.09 |
| מלאי | 400 | - | - | - |
| מס נחה | (100) | - | - | - |
| רכוש קבוע | 400 | 300 | (100) | 200 |
| מס נחה | (100) | (75) | 25 | (50) |
| סה"כ על חשבון תרומת הבת | 600 | 225 | (75) | 150 |
| מוניטין – ע"ח תרומת האם | 2120 – PN | 2120 | - | 2120 |
| סה"כ | 2720 | 2345 | (75) | 2270 |

**שלב 2 – אירועים מיוחדים:**

1. ביטול השקעה K5 🡨 ע"ח תרומת האם.
2. ביטול רווחים בגין השקעה (2) 160 🡨 ע"ח תרומת האם.

**שלב 3 – חלוקות (3):**

**חלוקת רווח:**

בעלים של חברת האם 1340 + 525 \* 80% = 1760

זשמ"ש 20% \* 525 = 105

סה"כ 1865

**חלוקת רווח כולל:**

בעלים של חברת האם 1740 + 1025 \* 80% = 2560

זשמ"ש 20% \* 1025 = 205

סה"כ 2765

**חלוק הון י.פ:**

בעלים של חברת האם:

 הון מניות 500

 פרמיה 3500

 קרן שערוך 900 + 80% \* 500 = 1300

 עודפים 6460 🡨 PN

סה"כ הון שייך לבעלים 117600 = 8620 + 80% \* 3925

זשמ"ש 20% \* 3925 = 785

סה"כ 12545

**חלוק הון י.ס:**

בעלים של חברת האם:

 הון מניות 500

 פרמיה 3500

 קרן שערוך 1K + 80% \* 800 = 1640

 עודפים 6980 🡨 PN

סה"כ הון שייך לבעלים 12620 = 8820 + 80% \* 4750

זשמ"ש 20% \* 4750 = 950

סה"כ 13570

**שלב 4 – הצגה:**

**דו"ח על המצב הכספי:**

נכסים

מזומן K1 🡨 חיבור.

מלאי 1400 🡨 חיבור.

רכוש קבוע 9100 🡨 חיבור + עודף העלות של הרכוש הקבוע.

השקעה באורי - 🡨 חיבור בניכוי השקעה.

מוניטין 2120

סה"כ נכסים 13620

התחייבויות והון

מס נדחה (50) 🡨 חיבור ועודף העלות של המס הנדחה בגין הרכוש הקבוע.

**הון עצמי:**

בעלים של חברת האם:

 הון מניות (500)

 פרמיה (3500)

 קרן שערוך (1640)

 עודפים (6980)

סה"כ הון שייך לבעלים (12620)

זשמ"ש (950)

סה"כ הון (13570)

סה"כ התחייבויות והון (13620)

**דו"ח על הרווח הכולל:**

מכירות K16 🡨 חיבור.

ע. המכר (K11) 🡨 חיבור.

רווח גולמי K5

הכנסות אחרות 2800 🡨 חיבור.

הוצאות מכירה וכלליות (3600) 🡨 חיבור + הפחתת עודף העלות של הרכוש הקבוע.

הכנסות מדיבידנד - 🡨 חיבור בניכוי הכנסות מדיבידנד של האם מהחברה הבת.

רווח תפעולי 4200

הוצאות מימון (1660) 🡨 חיבור

רווח לפני מס 2540

הוצאות מס (675) 🡨 חיבור בתוספת הפחתת עודף העלות של המס הנדחה (הכנסה).

רווח נקי 1865

רווח כולל אחר

קרן שערוך 900 🡨 חיבור.

סה"כ רווח כולל 2765

חלוקת רווח

בעלים של חברת האם 1760

זשמ"ש 105

סה"כ 1865

חלוקת רווח כולל

בעלים של חברת האם 2560

זשמ"ש 205

סה"כ 2765

**דו"ח על השינויים בהון העצמי:**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | הון מניות | פרמיה | קרן שערוך | עודפים | סה"כ | זשמ"ש | סה"כ |
| י.פ | 500 | 3500 | 1300 | 6460 | 11760 | 785 | 12545 |
| רווח כולל | - | - | 800 - PN | 1760 | 2560 | 205 | 2765 |
| הפחתת קרן שערוך (4) | - | - | (460) | 460 | - | - | - |
| דיבידנד (5) | - | - | - | (1700) | (1700) | (40) | (1740) |
| י.ס | 500 | 3500 | 1640 | 6980 | 12620 | 950 | 13570 |

(1) – עודף עלות

יש לזכור שבמקרה זה המוניטין יתקבל לפי שיעור ההחזקה (כי הזשמ"ש לא משלם עבור המוניטין) ולכן הוא שייך אך ורק לבעלים. המשמעות הטכנית של האמור היא שהמוניטין ייכנס לתרומה של האם.

לאחר שייחסנו את עודף העלות, ניתן לחשב את השווי ההוגן של הנכסים המזוהים:

הון עצמי K3

עודף עלות נכסים מזוהים 600

שווי הוגן 3600

**חישוב עודף עלות:**

תמורה 5K + 20% \* 3600 = 5720

הון עצמי (K3)

עודף עלות 2720

* מטרת החישוב לדצמבר 2008 היא לצורך מציאת ההון יתרת פתיחה.
* מטרתו של טור ההפחתה היא שהנכסים של הבת יופחתו לפי שווי הוגן למועד הרכישה.
* מטרתו של טור יתרת הסגירה הוא שהנכסים של הבת יוצגו לפי עלות מופחתת בהתאם לשווי הוגן למועד הרכישה.

(2) – ביטול רווחים בגין השקעה

יש לשים לב שההשקעה נוהלה לפי עלות והמשמעות היא שלא הכרנו ברווח מעליית ערך. אולם, ניתן לראות בדו"ח על השינויים בהון שחברת אורי הכריזה דיבידנד בסכום של 200. מכאן, שחברת תמר רשמה הכנסות מדיבידנד בסכום של 160 (ניתן לראות זאת גם בדו"ח על הרווח הכולל) ולכן נבטל הכנסות אלו על חשבון חברת האם.

(3) – חלוקות

**תרומה לרווח:**

חברת אם 1500 – 160 = 1340

חברת בת 600 – 75 = 525

סה"כ 1865

**חלוקת רווח כולל:**

חברת אם 1340 + 400 = 1740

חברת בת 525 + 500 = 1025

סה"כ 2765

# **הערה –** בתרגיל הזה לא היינו צריכים לתקן את הרווח הכולל האחר, אך יש לזכור שאם חברת האם ניהלה את ההשקעה כני"ע זמינים למכירה, היה צורך לבטל את הרווח הכולל האחר שרשמה חברת האם בגין ההשקעה בחברה הבת.

**חלוק הון י.פ:**

יש לזכור שדוחות מאוחדים מתבססים על הדוחות הנפרדים והעצמאיים והם לא המשכיים לדו"ח המאוחד הקודם. המשמעות של כך היא שכל שנה ושנה יש לערוך את הדו"ח המאוחד מחדש. בתרגיל הזה, השליטה הושגה בינואר 2008 ולכן בדצמבר 2008 הצגנו דו"ח מאוחד. כלומר: בדצמבר 2008 הצגנו בדו"ח על המצב הכספי חלוקה בין הבעלים לבין הזשמ"ש. כעת, אנו עורכים דוחות לשנת 2009 ואחד מהנדרשים הוא דו"ח על השינויים בהון, אשר מתחיל מהיתרה לדצמבר 2008. נשאלת השאלה: איך נדע את היתרה הזו? בפרקטיקה, אין בעיה- פשוט מסתכלים על הדוחות שפורסמו. אולם, בתרגילים יש בעיה, היות ואין לנו דוחות מאוחדים לשנה הקודמת (לא נדרשנו להציגם). לכן, חייבים לבצע חלוקות, לרבות לתחילת השנה. נדגיש כי החלוקות האלה מופיעות אך ורק בדו"ח על השינויים, כך שאם לא היינו נדרשים במפורש להציג דו"ח על השינויים, לא היה צורך לעשות זאת.

כעת, נחשב את תרומת האם ואת תרומת הבת לתחילת השנה:

חברת אם 11500 + 2120 – 5K = 8620

חברת הבת 3700 + 225 = 3925

סה"כ 12545

# **הערה לגבי ביטול השקעה –** חשוב מאוד להקפיד לבטל את ההשקעה ליתרת הפתיחה. יש לזכור שבמאזן מופיעה ההשקעה י.ס. בתרגיל הספציפי הזה, מכיוון שההשקעה נוהלה לפי עלות, יתרת הפתיחה שלה שווה ליתרת הסגירה.

# יש לזכור כי הזשמ"ש מופיע במספר אחד ואת הבעלים אנו מפרטים. הון מניות ופרמיה שייכם רק לחברת האם כי הבעלים מחזיקים רק מניות של האם. קרן השערוך הינה רק מה שהבעלים רואים, דהיינו הקרן של האם + חלקם בקרן של הבת. עודפים מתקבל תמיד כ- PN.

**חלוק הון י.ס:**

באופן עקרוני, מיותר לבצע חלוקת הון י.ס, וזאת מכיוון שאנו נדרשים להציג דו"ח על השינויים ואז בכל מקרה נגיע לתוצאה של יתרת הסגירה. כלומר: במבחן לא נעשה זאת! עם זאת, נחשב זאת במקרה זה לצורך התרגול.

כעת, נחשב את תרומת האם ואת תרומת הבת לסוף השנה:

חברת אם 11700 + 2120 – 5K = 8820

חברת הבת 4600 + 150 = 4750

סה"כ 13570

# **הערה –** גם בחישוב י.פ וגם בחישוב י.פ נבטל את ההשקעה כי כל דו"ח עומד בפני עצמו, כך שאין המשכיות. יש לשים לב שבחישוב ההון י.פ נבטל את ההשקעה י.פ ובחישוב ההון י.ס נבטל את ההשקעה י.ס.

# **הערה –** הון עצמי הוא הנכסים בניכוי ההתחייבויות ולכן כאשר מחשבים הון עצמי י.פ/י.ס, מעניין אותנו רק טעויות בנכסים או התחייבויות (שבצורה עקיפה משפיעות על ההון העצמי).

(4) – הפחתת קרן שערוך

יש לשים לב שקרן השערוך מופיעה רק אצל הבעלים, וזאת מכיוון שרק הבעלים מפורטים ואילו הזשמ"ש לא. לכן, הפחתת קרן השערוך תהיה רק החלק של הבעלים, כלומר: 300 + 200 \* 80% = 99.

(5) – דיבידנד

חברת האם חילקה דיבידנד בסכום של 1700. הכל חולק לבעלים ולכן יש להקטין את הבעלים בסכום של 1700. חברת הבת חילקה דיבידנד בסכום של 200, כאשר מתוכו 80% (160) חולק לחברת האם, כלומר לא יצא מחוץ לקבוצה ולכן לא מעניין אותנו. לעומת זאת, 20% ממנו (40) חולקו לזשמ"ש וזה מקטין אותו