

**פתרון תרגילים 2015-2016 סמסטר ב'**

**דו"חות ביניים IAS-34**

**סיכום ועריכה: אריה אברמוביץ'**

**תוכן עניינים**

3.....	שאלה 1
6.....	שאלה 2
9.....	שאלה 3
13.....	שאלה 6
16.....	שאלה 4
19.....	שאלה 5
23.....	שאלה 9
29.....	שאלה 10
32.....	שאלה 14
36.....	שאלה 15
42.....	שאלה 13
47.....	שאלה 11
51.....	שאלה 12
56.....	שאלה 7
61.....	שאלה 16

**אלי פאר - 26.7.2016****שאלה 1-**

<u>4-6</u>	<u>1-6</u>	
<u>1,200,000</u>	<u>2,200,000</u>	<u>מכירות</u>
(550,000)	(1,050,000)	<u>ע. המכר</u>
<u>20,000</u>	<u>45,000</u>	שינויים במלאי (4)
<u>(530,000)</u>	<u>(1,005,000)</u>	
(150,000)	(250,000)	<u>מכירה</u>
(31,500)	(44,000)	בונוס (1)
-	<u>(40,000)</u>	קמפיין (2)
<u>(181,500)</u>	<u>(334,000)</u>	
<u>(150,000)</u>	<u>(270,000)</u>	<u>הנחלה</u>
<u>(5,000)</u>	<u>(20,000)</u>	מ"פ (3)
333,500	571,000	רווח לפני מס
<u>(116,763)</u>	<u>(22,513)</u>	הוצ' מס (5)
216,737	548,487	רווח נקי

**הסברים:**

(1) מדובר על בונוס שמהווה פונקציה מהמחזור השנתי. במקרה הזה עלינו לאמוד את הבונוס השנתי ולפרוס בשיטת הממוצע המשוקלל.

**רבעון 1-**

$1,000,000 + 3,000,000 =$	4,000,000	סך מכירות שנתיות צפוי
$(4,000,000 - 3,000,000) * 5\% =$	50,000	בונוס שנתי צפוי
$\frac{50,000}{4,000,000} =$	1.25%	שיעור אפקטיבי
$1,000,000 * 1.25\% =$	12,500	לרבעון 1 שייך

**חצי שנתי-**

$2,200,000 + 2,800,000 =$	5,000,000	סך מכירות שנתיות צפוי
$(5,000,000 - 3,000,000) * 5\% =$	100,000	בונוס שנתי צפוי
$\frac{100,000}{5,000,000} =$	2%	שיעור אפקטיבי
$2,200,000 * 2\% =$	44,000	לחצי שנתי שייך
$44,000 - 12,500 =$	31,500	לרבעון 2 שייך

(2) נניח כי הסכום של ה-40,000 לא כולל את עלות השידור. יש להכיר בהוצאה במועד בו הקמפיין מוכן לפי דרישות החוזה, דהיינו: ברבעון 1, ולכן: ניתן ביטוי רק בתקופה המצטברת.

(3) ברבעון הראשון המו"פ עדיין בשלב המחקר, ולכן: נכיר בהוצאה בסכום של 15,000. ברבעון 2 רק חודש אפריל הוא שלב מחקר, ולכן: ההוצאה היא  $5,000 = 15,000 \times \frac{1}{3}$ . מכאן, שה"כ לתקופה המצטברת -  $15,000 + 5,000 = 20,000$ .

(4) כשבנינו את עלות המכר, בנינו אותה מקניות ומשכר עובדי ייצור בלבד, אבל כמובן שגם שינויים במלאי הם חלק מעלות המכר. נזכיר: עלייה במלאי מקטינה את עלות המכר, ולהיפך.

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
95,000	95,000	מ.פ (א)
<u>140,000</u>	<u>120,000</u>	מ.ס
45,000	25,000	גידול (קיטון) במלאי / (גידול) קיטון בעלות המכר

ברבעון השני תהיה לנו הקטנה של עלות מכר בסך  $20,000 = 45,000 - 25,000$ .

(א) נתון של-12/07 שווי המימוש נטו הוא 90,000 ונמוך מהעלות. נתון גם שלאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו, השווי עלה ל-95,000. חייבים לבדוק האם זהו אירוע מחייב התאמה. אין נתונים בשאלה, ולכן: נניח שכן.

(5) נשים לב לנתון 7: הרווח החשבונאי שווה להכנסה החייבת (לפני קיזוז הפסדים להעברה). המשמעות היא שלא צריך לבצע דו"חות התאמה, אלא ישר להפעיל את הכללים שלמדנו.

רבעון 1-  
הפסד להעברה (1,000,000)

571,000 - 333,500 =	237,500	רבעון 1
237,500 + 400,000 =	637,500	שנתי צפוי
	500,000	שנים הבאות

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1: תחזית מס בשנתי-

637,500 - 1,000,000 =	(362,500)	שוטפות
	-	נדרות
	-	

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-0.

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- נותרה יתרה של הפסד להעברה בסך

362,500. אנו צופים להרוויח את כולה, ולכן :

$$.362,500 * 26\% = 94,250 \text{ יתרת מס נדחה}$$

רשום -

שינוי אומדן 94,250

שלב 4 : שייד לתקופה המצטברת- הכנסה של 94,250.

חצי שנתי-

הפסד להעברה (1,000,000)

מצטברת 571,000

$$571,000 + 600,000 = 1,171,000 \text{ שנתי צפוי}$$

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : תחזית מס בשנתי- 46,170 = 27% \* (1,171,000 - 1,000,000)

$$\frac{46,170}{1,171,000} = 3.94\% \text{ שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי- 3.94%}$$

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

שלב 4 : שייד לתקופה המצטברת- 22,513 = 3.94% \* 571,000. מכאן, לרבעון השני שייד

$$.22,513 - (94,250) = 116,763$$

**שאלה 2-**

<u>4-6</u>	<u>1-3</u>	
980,000	780,000	מכירות
<u>(40,000)</u>	<u>40,000</u>	תיקון מכירות (3)
<u>940,000</u>	<u>820,000</u>	
(739,000)	(429,000)	ע. המכר
(52,500)	45,000	מלאי (1)
<u>335,500</u>	-	מכונה (2)
<u>(456,000)</u>	<u>(384,000)</u>	
(88,200)	(70,200)	מכירה
<u>(58,700)</u>	<u>(20,500)</u>	בונוס למפיצים (4)
<u>(146,900)</u>	<u>(90,700)</u>	
(108,400)	(62,400)	הנהלה
(50,000)	-	בונוס למנכ"ל (5)
(20,000)	-	חומ"ס (6)
<u>11,000</u>	-	שכ"ד מראש (7)
<u>(167,400)</u>	<u>(62,400)</u>	
<u>(26,000)</u>	<u>(22,000)</u>	מימון
143,700	260,900	רווח לפני מס
<u>(38,752)</u>	<u>(29,221)</u>	הוצ' מס (8)
104,948	231,679	רווח נקי

**הסברים:**

(1) המלאי צריך להימדד לפי עלות או שווי מימוש נטו, כנמוך. הישות מדדה לפי עלות, ולכן: ביצעה טעות. נחשוב על התיקונים:

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
(45,000)	(45,000)	מ.פ (א)
<u>(52,500)</u>	-	מ.ס (ב)
(7,500)	45,000	גידול (קיטון) במלאי / (גידול) קיטון בעלות המכר

ברבעון השני תהיה לנו הגדלה של עלות מכר בסך  $52,500 = 45,000 - (7,500)$ .

(א) נרשם לפי 130 במקום לפי 115. יש להקטין את מלאי הפתיחה, כלומר: להקטין את עלות המכר ב-  $45,000 = 3,000 * (130 - 115)$ .

(ב) 31.3- המלאי נרשם לפי 135 וכך היה צריך להירשם, אין תיקון.

30.6- המלאי נרשם לפי 135 במקום לפי 120, ולכן: יש להקטין את מלאי הסגירה, כלומר: להגדיל את עלות המכר ב-  $3,500 \cdot 15 = 52,500$ .

	<u>4-6</u>	<u>1-3</u>	(2)
			<u>רשום</u>
$(1,500,000-200,000) \cdot \frac{3}{15} \cdot \frac{1}{4} =$	(65,000)	(65,000)	הוצ' פחת
	<u>(322,000)</u>	-	הוצ' אחזקה
	(387,000)	(65,000)	
(א)	<u>(51,500)</u>	<u>(65,000)</u>	צ"ל
	335,500	-	תיקון
$200,000 + (1,500,000 - 200,000) \cdot (1 - \frac{5+4+3 \cdot 0.25}{15}) =$		655,000	(א) עלות מופחתת
		<u>322,000</u>	שיפוץ
		977,000	
$(977,000 - 256,000) \cdot \frac{6}{21} \cdot \frac{1}{4} =$		51,500	פחת

(3) בהתאם לנתון 7, נאמר כי המלאי סופק במרץ, אבל ההכנסה נרשמה באפריל. כמובן שמדובר על טעות, ויש להציג תיקון. למען הסר ספק, אנו מציגים את הדו"חות מתוקנים, ולא את מה שפורסם, ולכן: ברבעון 1 נגדיל את המכירות ב-40,000 וברבעון 2 נקטין אותן.

(4) מדובר על בונוס הנקבע על בסיס שנתי, ולכן: עלינו להעריך מה יהיה אחוז הבונוס, ובהתאם לכך לקבוע את ההוצאה בתקופה המצטברת.

רבעון 1-

$820,000 \cdot 4 =$	3,280,000	תחזית מכירות שנתיות
	2.5%	אחוז הבונוס הצפוי
$820,000 \cdot 2.5\% =$	20,500	שידך לרבעון 1

חצי שנתי-

$1,760,000 \cdot 2 =$	3,520,000	תחזית מכירות שנתיות
	4.5%	אחוז בונוס צפוי
$1,760,000 \cdot 4.5\% =$	79,200	שידך לחצי שנתי
$79,200 - 20,500 =$	58,700	שידך לרבעון 2

(5) הפעם הבונוס נקבע לפי החלטה. מועד ההכרה הוא ברבעון בו נוצרה המחוייבות. אנו מניחים שההחלטה של הדירקטוריון פורסמה למנכ"ל, כך שזה יצר כלפיו מחוייבות, ולכן : ברבעון 2 נכיר בהוצאה של 50,000.

(6) חוב מסופק שהפך להיות אבוד לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו, זהו אירוע מחייב התאמה, ולכן : צריך לתקן את ההוצאה ברבעון 2 ל-100,000. נגדיל אותה ב-20,000.

(7) ההכרה בהוצאות בגין שכר דירה מתחילה רק ב-31.5, כלומר : ברבעון 1 בכלל אין הוצאה, ואז ברבעון 2 ההוצאה היא 1,000 לחודש אחד, ולכן : צריך לתקן הוצאה של 11,000.

(8) 2 דגשים לפני הפתרון הטכני :

1. נניח כי הרווח החשבונאי שווה להכנסה החייבת, כי אין נתון שסותר זאת (זו שאלה ישנה, היום מקפידים לרשום).

2. נשים לב שלאחר תאריך הדו"ח של רבעון 2 אבל לפני פרסומו, יש שינוי בשיעור המס. נזכיר שזהו אינו אירוע מחייב התאמה, ולכן : בפתרון השאלה נתייחס למס של 28% גם ברבעון 1 וגם ברבעון 2.

#### רבעון 1-

הפסד להעברה (600,000)

רבעון 1 260,900

שנתי צפוי 1,000,000

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

#### שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

שוטפות 112,000 =  $(1,000,000 - 600,000) * 28\%$

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $11.2\% = \frac{112,000}{1,000,000}$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין.

שלב 4 : הוצאות מס בתקופה המצטברת-  $29,221 = 260,900 * 11.2\%$

#### חצי שנתי-

הפסד להעברה (600,000)

מצטברת 404,600 =  $260,900 + 143,700$

שנתי צפוי 1,500,000



אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

$$(1,500,000 - 600,000) * 28\% = 252,000 \quad \text{שוטפות}$$

$$\frac{252,000}{1,500,000} = 16.8\% \quad \text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-}$$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין.

שלב 4 : הוצאות מס בתקופה המצטברת-

$$404,600 * 16.8\% = 67,973 \quad \text{שייך לתקופה המצטברת}$$

$$67,973 - 29,221 = 38,752 \quad \text{שייך לרבעון 2}$$

### שאלה 3-

<u>4-6</u>	<u>1-6</u>	
<u>300,000</u>	<u>500,000</u>	<u>הכנסות</u>
<u>300,000</u>	<u>500,000</u>	
(150,000)	(300,000)	<u>ע. מכר</u>
<u>10,000</u>	<u>25,000</u>	<u>מלאי (1)</u>
<u>(140,000)</u>	<u>(275,000)</u>	
<u>(10,000)</u>	<u>(20,000)</u>	<u>מו"פ</u>
(20,000)	(40,000)	<u>מכירה</u>
<u>(2,308)</u>	<u>(6,923)</u>	<u>תוכנה (5)</u>
<u>(22,308)</u>	<u>(46,923)</u>	
(30,000)	(70,000)	<u>הנחלה</u>
(15,000)	(18,750)	בנוס-מנכ"ל (2)
(10,000)	(10,000)	בנוס-סמנכ"ל (3)
-	<u>(5,000)</u>	חוב אבוד (4)
<u>(55,000)</u>	<u>(103,750)</u>	
72,692	54,327	רווח לפני מס
<u>(13,539)</u>	<u>(4,781)</u>	הוצ' מס (6)
59,153	49,546	רווח נקי

**הסברים :**

(1) כשהעתקנו את עלות המכר העתקנו את הקניות בלבד, ולכן : יש לשקף את השינוי במלאי. נזכיר : עליה במלאי = הקטנת ע. מכר, ולהיפך. כדאי לשים לב שמדובר על מלאי הנסחר בבורסת הסחורות. מחיר בורסה זה לא אירוע המחייב התאמה, ולכן : כל השינויים בשווי השוק לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו אינם רלוונטיים.

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
15,000	15,000	מ.פ
<u>40,000</u>	<u>30,000</u>	מ.ס
25,000	15,000	גידול (קיטון) במלאי / (גידול) קיטון בעלות המכר

ברבעון השני תהיה לנו הקטנה של עלות מכר בסך  $25,000 - 15,000 = 10,000$ .

**(2) רבעון 1-**

$200,000 + 800,000 * \frac{3}{4} =$	800,000	הכנסות שנתיות צפויות
$300,000 * 5\% =$	15,000	בונוס צפוי
$\frac{15,000}{800,000} =$	1.875%	אחוז אפקטיבי
$200,000 * 1.875\% =$	3,750	שידך לרבעון 1

**חצי שנתי-**

$500,000 + 1,400,000 * \frac{2}{4} =$	1,200,000	הכנסות שנתיות צפויות
$500,000 * 5\% + 200,000 * 10\% =$	45,000	בונוס צפוי
$\frac{45,000}{1,200,000} =$	3.75%	אחוז אפקטיבי
$500,000 * 3.75\% =$	18,750	שידך לחצי שנתי
$18,750 - 3,750 =$	15,000	שידך לרבעון 2

(3) ההנחה היא שב-15.4.10 הודיעו לסמנכ"ל על ההחלטה, כך שנוצרה מחויבות. אם כך, ההכרה בבונוס תהיה ברבעון 2, נשקף זאת גם ברבעון 2 וגם במצטבר.

(4) חוב מסופק שהפך להיות אבוד לאחר תאריך הדו"ח ולפני פרסומו, זהו אירוע מחייב התאמה, ולכן : ברבעון 1 יש להכיר בהוצאה נוספת של 5,000 (למחוק לגמרי את הלקוח), נשקף זאת רק במצטבר.

(5) ברבעון 1 עדיין מיישמים את שיטת סיכום ספרות הרבעוני היורד. סכום הספרות הוא 78

$$= \frac{(3*4)*13}{2} = 4,615 \text{ הוא הפחת הוא } 40,000 * \frac{9}{78} = 4,615 \text{ העלות המופחתת ל-31.3 היא } 18,462$$

$$\frac{40,000 * 8 * 9}{78 * 2} \text{ ברבעון השני משנים את שיטת הפחת לקו ישר למשך שנתיים, ולכן : הפחת הוא}$$

$$= 6,923 = 18,462 \cdot \frac{0.25}{2} = 2,308 \text{ , ברבעון 2 נכיר בפחת של } 2,308 \text{ , ובמצטבר בפחת של } 6,923$$

$$.2,308+4,615$$

(6) הנקודה החשובה היא שהרווח החשבונאי שווה להכנסה החייבת, והמשמעות היא שאין צורך לבצע דו"ח התאמה.

רבעון 1-  
הפסד להעברה (100,000)

$$54,327 - 72,692 = (18,365) \quad \text{רבעון 1}$$

$$18,365 + 66,667 \cdot \frac{3}{4} = 31,635 \quad \text{שנתי צפוי}$$

$$66,667 \cdot \frac{1}{4} = 16,667 \quad \text{שנים הבאות}$$

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח אותו עד לסוף השנה- כן, את כולו, ולכן: כבר ניצור מס נדחה של  $.18,365 \cdot 25\% = 4,591$

שלב 2+3 :

<u>הפסד השנה</u>	<u>הפסד להעברה</u>	
-	31,635 - 100,000 =	(68,365)
-		16,667 להעברה
-	16,667 * 25% =	4,167
-		מס נדחה רשום
-		4,167
		עדכון

הכול שייך לתקופה המצטברת.

שלב 4 : בתקופה המצטברת נכיר בהכנסה של  $4,591 + 4,167 = 8,758$

חצי שנתי-

הפסד להעברה (100,000)

חצי שנתי 54,327

$$54,327 + 200,000 \cdot \frac{2}{4} = 154,327 \quad \text{שנתי צפוי}$$

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

$$(154,327-100,000)*25\% = 13,582 \quad \text{שוטפות}$$

$$\frac{13,582}{154,327} = 8.8\% \quad \text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-}$$

שלב 3 : שינוי אומדן בגין הפסדים להעברה- אין.

שלב 4 : הוצאות מס בתקופה המצטברת-

$$54,327*8.8\% = 4,781 \quad \text{שייך לתקופה המצטברת (הוצאה)}$$

$$4,781-(8,758) = 13,539 \quad \text{שייך לרבעון 2}$$

שלמה דאובר - 26.7.2016**שאלה 6-**

<u>1-6</u>	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
350,000	200,000	150,000	<u>מכירות</u>
-	<u>50,000</u>	<u>(50,000)</u>	הכרה בהכנסה (1)
<u>350,000</u>	<u>250,000</u>	<u>100,000</u>	
(140,000)	(80,000)	(60,000)	<u>עלות המכר</u>
-	<u>(20,000)</u>	<u>20,000</u>	הכרה בהכנסה (1)
<u>(140,000)</u>	<u>(100,000)</u>	<u>(40,000)</u>	
(50,000)	(30,000)	(20,000)	<u>מו"פ</u>
<u>20,000</u>	$30,000 \times \frac{2}{3} = 20,000$	-	היוון עלויות תוכנה (4)
<u>(30,000)</u>	<u>(10,000)</u>	<u>(20,000)</u>	
(30,000)	(20,000)	(10,000)	<u>הוצ' מכירה ושיווק</u>
-	<u>(2,500)</u>	<u>2,500</u>	הכרה בהכנסה (1)
<u>(30,000)</u>	<u>(22,500)</u>	<u>(7,500)</u>	
(38,000)	(26,000)	(12,000)	<u>הנהלה</u>
(17,500)	(14,167)	(3,333)	בונוס למנכ"ל (2)
(10,500)	(7,500)	(3,000)	בונוס לעובדים (3)
<u>50,000</u>	<u>50,000</u>	-	תביעה (5)
<u>(16,000)</u>	<u>2,333</u>	<u>(18,333)</u>	
134,000	119,833	14,167	רווח לפני מס
<u>(24,425)</u>	<u>(24,142)</u>	<u>(283)</u>	הוצ' מס (6)
109,575	95,691	13,884	רווח נקי

בדיקה שנתית- זהו נתון סרק, מכיוון שבדיקות תקופתיות מוכרות כהוצאה ברבעון שבה הן התהוו, וזאת גם אם קיימת מחויבות לבצען.

הדרכת עובדים- גם נתון זה הוא נתון סרק. אסור להקדים/לאחר הכרה בעלויות בלתי-סדירות, כגון: הדרכת עובדים. יש להכיר בהן רק ברבעון שבו הן מתהוות. במקרה שלנו, רבעון 3, ולכן: לא רלוונטי.

**הסברים :**

(1) החברה הכירה בהכנסות ממכירה ללקוח בהודו לפי מועד משלוח הסחורה ברבעון 1, וזאת בניגוד למדיניות ההכרה בהכנסות שלה, לפיה יש להכיר בהכנסה רק בעת אישור קבלה מהלקוח. מכיוון שאישור הקבלה התקבל ברבעון 2, אנו נבטל את רישום העסקה מרבעון 1 ונעביר אותו לרבעון 2. כמובן שבדו"ח המצטבר אין השפעה.

	<u>רבעון 1</u>	<u>רבעון 2</u>
מכירות	(50,000)	50,000
ע. המכר (40%)	20,000	(20,000)
הוצ' מכירה ושיווק (5%)	2,500	(2,500)

	<u>רבעון 1</u>	<u>1-6</u>
גידול צפוי במכירות	600,000-400,000 = 200,000	800,000-400,000 = 400,000
בונוס מנכ"ל צפוי (10%)	20,000	40,000
שיעור הבונוס האפקטיבי 3.33%	$\frac{20,000}{600,000} = 3.33\%$	$\frac{40,000}{800,000} = 5\%$
הוצ' בונוס לתקופה (א)	100,000 * 3.33% = 3,333	350,000 * 5% = 17,500

שידך לרבעון 2 - 14,167 = 17,500 - 3,333

(א) מכפילים בסכום המכירות המתוקן

(3) למרות שהבונוס לעובדים לא מעוגן בהסכם, נוצרה לחברה מחויבות משתמעת לשלם אותו, מכיוון שבכל שנה ב-8 השנים האחרונות חולק הבונוס, ולכן : בכל אחד מהרבעונים נכיר בהוצאות בונוס לפי 3% מהמכירות, למרות שאין מחויבות חוזית.

(4) מכיוון שהחברה רשמה את כל הוצאות המו"פ כהוצאה בדו"ח רוו"ח הנתונים בשאלה, אנו נתקן את רבעון 2 ואת החצי שנתי, והחל מסוף אפריל נבטל את ההוצאה, מכיוון שהן מהוונות לנכס. יש לשים לב שאין תיקון ברבעון 1 מכיוון שהחברה עוד לא עומדת בתנאים להכרה כנכס ברבעון זה.

(5) התבררות של תביעה משפטית לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו, הוא אירוע שתמיד מחייב התאמה, ולכן : בתום רבעון 2 החברה הקטינה את ההפרשה מ-500,000 ל-450,000, מכיוון שהסכם הפשרה הושג לפני מועד פרסום הדו"ח של החציון.

(6) תחילה אנו שמים לב שאין הפסדים מועברים משנים קודמות, ולאחר מכן כשנחשב את ההכנסה החייבת, נראה שאנו ברווח בכל התקופות הרלוונטיות, ולכן : הוצאות המס השוטפות מחושבות לפי שיעור המס כפול ההכנסה החייבת.

הבעיה בשאלה זו היא לחשב את שיעור המס, מכיוון שלחברה יש מפעלים מאושרים וכל מפעל מאושר זכאי להטבת מס שונה. כמו-כן, לחברה יש גם פעילות שאינה זכאית בכלל להטבות מס, ולכן : בשלב הראשון נחשב בכל תקופה את שיעור המס המשוקלל תוך התחשבות בכל המפעלים. בשלב השני נחשב את ההכנסה החייבת לכל תקופה, ולאחר

מכן נגזור את הוצאות המס השוטפות, ולבסוף נחשב את הוצאות המס הנדחות עבור ההפרשים הזמניים שלהם יצרנו מיסים נדחים.

חישוב שיעור המס המשוקלל- בשאלה שלנו שיעור המס נקבע כנגזרת של ההכנסות, כך לדוגמא: הכנסות של עד 100,000 (מחזור הבסיס של מפעל א') אינן זכאיות להטבת מס, ולכן: שיעור המס בגינן 31%. לעומת זאת, הכנסות בין 100,000 ל-200,000 הן הכנסות שמיוחסות למפעל א', ומכיוון שעברנו את השנתיים הראשונות הפטורות ממס ומנגד לא שיימנו את 5 השנים הנוספות של שיעור המס המועדף, שיעור המס בגין החלק הזה יהיה 25% וכך הלאה, ולכן: בכל תקופה נבדוק מה ההכנסה השנתית הצפויה ועל סמך זה נחשב את שיעור המס המשוקלל.

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	שיעור המס המשוקלל (א)
13.25%	17.66%	
<u>134,000</u>	<u>14,167</u>	רווח לפני מס
-	50,000-20,000-2,500 = 27,500	השפעת מכירה ללקוח-הסבר 1
(20,000)	-	מו"פ
(50,000)	-	תביעה
$40,000 * \frac{2}{4} = \underline{20,000}$	$40,000 * \frac{1}{4} = \underline{10,000}$	גידול בהפרשה לפיזויים
<u>(50,000)</u>	<u>37,500</u>	סך הפרשים זמניים
$12,000 * \frac{2}{4} = \underline{6,000}$	$12,000 * \frac{1}{4} = \underline{3,000}$	הוצ' לא מוכרות
90,000	54,667	הכנסה חייבת

חישוב הוצאות מס-

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
$90,000 * 13.25\% = 11,925$	$54,667 * 17.66\% = 9,658$	שוטפות
$50,000 * 25\% = \underline{12,500}$	$37,500 * 25\% = \underline{(9,375)}$	נדחות
24,425	283	

שייך לרבעון 2 -  $24,425 - 283 = 24,142$ .

$\frac{0\% * (600,000 - 400,000) + 25\% * (400,000 - 200,000) + 25\% * (200,000 - 100,000) + 31\% * (100,000 - 0)}{600,000} = 17.66\%$	<u>1-3 (א)</u>
$\frac{0\% * (800,000 - 400,000) + 25\% * (400,000 - 200,000) + 25\% * (200,000 - 100,000) + 31\% * (100,000 - 0)}{800,000} = 13.25\%$	<u>1-6</u>

אלי פאר - 31.7.2016**שאלה 4-**

30.6.14 – סעיפים מאזניים	4-6/14	1-6/14	
900 לקוחות	<u>2,400</u>	<u>5,400</u>	<u>מכירות</u>
120 הוצ' פרסום מראש (2)	<u>2,400</u>	<u>5,400</u>	
600 דמ"ש מראש	(1,350)	(3,600)	<u>עלות המכר</u>
<u>(100)</u> הסבר (5)	<u>(75)</u>	<u>540</u>	<u>מלאי (1)</u>
500	<u>(1,425)</u>	<u>(3,060)</u>	
540 מלאי (1)	(100)	(500)	<u>הוצ' הנה"כ</u>
(300) ספקים	2	(8)	בונוס-מנכ"ל (3)
(8) זכאים (3)	<u>(12)</u>	<u>(12)</u>	תביעה (4)
(12) הפרשה (4)	<u>(110)</u>	<u>(520)</u>	
<u>(102)</u> מס לשלם (6)			
(422)	(950)	(1,500)	<u>הוצ' מכירה</u>
(1,500) הון ופרמיה	120	120	קמפיין (2)
	45	-	בונוס-שיווק (3) -
	-	<u>(100)</u>	דמ"ש (5)
	<u>(785)</u>	<u>(1,480)</u>	
	80	340	רווח לפני מס
	<u>(33.1)</u>	<u>(102)</u>	הוצ' מס (6)
	46.9	238	רווח נקי
<u>התחייבויות שוטפות</u>			<u>נכסים שוטפים</u>
422 ספקים		900	לקוחות
	500+120 =	620	הוצ' מראש
<u>הון עצמי</u>		<u>540</u>	מלאי
1,500 הון ופרמיה		2,060	
<u>238</u> עודפים			
<u>1,738</u>			
2,160			

הערה: יש במאזן הבוחן הנתון בשאלה חוסר איזון של 100, ולכן: גם המאזן המוצג אינו מאוזן.



**הסברים :**

(1) 1-3/14 - החברה מחזיקה מלאי בכמות של 125% מצבר ההזמנות. מכאן, ב-31.3 כמות

המלאי היא  $100 = 1.25 * (50 + 30)$ . המשמעות היא שעלות ליחידה היא  $6.5 = \frac{650}{100}$ , ושווי

השוק  $5 = \frac{500}{100}$ , אבל כשאנחנו משווים בין עלות לבין שווי מימוש נטו, אם יש כבר מחיר

בהזמנה, אז זהו מחיר המכירה. נשווה בין המחיר הזה לבין העלות. רק לגבי מלאי הביטחון נשווה בין העלות לבין שווי השוק. ערך המלאי ל-31.3 הינו כדלקמן :

עלות	שווי מימוש נטו	סה"כ מלאי
50 יחידות	7	$50 * 6.5 = 325$
30 יחידות	6	$30 * 6 = 180$
20 יחידות	5.5	$20 * 5.5 = 110$
		615

30.6.14 - כמות המלאי היא  $80 = 1.25 * (40 + 24)$ . העלות ליחידה היא  $7.5 = \frac{600}{80}$ , שווי השוק

הוא  $8.125 = \frac{650}{80}$ . ערך המלאי ל-30.6 הינו כדלקמן :

עלות	שווי מימוש נטו	סה"כ מלאי
40 יחידות	7.5	$40 * 7.5 = 300$
24 יחידות	5	$24 * 5 = 120$
16 יחידות	8.125	$16 * 7.5 = 120$
		540

כעת, נבדוק :

1-6	1-3	
-	-	מ.פ
<u>540</u>	<u>615</u>	מ.ס
(540)	(615)	גידול (קיטון) במלאי / (גידול) קיטון בעלות המכר

ברבעון השני יש להגדיל את עלות המכר ב-75 = 615-540. כמו-כן, עלינו להוסיף במאזן מלאי בסך 540.

(2) הסכום מחולק : להפקת סרטון-160 = 40% \* 400, ושידורים במשך 3 חודשים-240. לגבי

הפקת הסרטון, כיוון שהוא מוכן ברבעון השני יש להכיר בהוצאה באותו רבעון, ואכן זה מה שהישות ביצעה, כך שאין תיקון. לגבי השידורים, צריך להכיר במשך 3 חודשים, החל

מ-15.5, כלומר : הישות הייתה צריכה להכיר בהוצאה של  $120 = 240 * \frac{1.5}{3}$ , והיא הכירה

הכול באותו רבעון, ולכן : נבטל הוצאה של 120. פקודת היומן :

ח' הוצ' מראש 120

ז' הוצ' פרסום

כמובן שנוסיף סעיף מאזני של הוצאות מראש.

מנהל השיווק- (3)

רבעון 1- המכירות השנתיות הצפויות הן  $12,000 = 3,000 * 4$ , ולכן: אחוז הבונוס הוא 1.5%. מכאן, ברבעון הראשון הבונוס הוא  $3,000 * 1.5\% = 45$ .  
חצי שנתי- המכירות השנתיות הצפויות הן  $10,800 = 5,400 * 2$ , כלומר: לא צפוי בונוס. מכאן, לרבעון השני שייך הכנסה של 45. כמובן שנכון ל-30.6 אין שום יתרה מאזנית הקשורה.

מנכ"ל-

רבעון 1- כאמור, המכירות השנתיות הצפויות הן 12,000, הבונוס הצפוי הוא 40 =  $2,000 * 2\%$ . אחוז אפקטיבי-  $0.33\% = \frac{40}{12,000}$ . שייך לרבעון הראשון  $10 = 3,000 * 0.33\%$ .  
חצי שנתי- המכירות השנתיות הצפויות הן 10,800. הבונוס הצפוי הוא  $16 = 800 * 2\%$ . אחוז אפקטיבי-  $0.148\% = \frac{16}{10,800}$ , שייך לחצי שנתי-  $8 = 5,400 * 0.148\%$ . מכאן, לרבעון השני שייך  $(2) = 8-10$ , ובנוסף יש ליצור זכאים של 8.

(4) התביעה התבררה לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו. זהו אירוע מחייב התאמה, ולכן: ברבעון השני ניצור הוצאה של 12 והפרשה בסכום זהה.

(5) סך דמי השכירות לשנה הם  $1,000 = 50 * 4 + 100 * 8$ , כלומר: בכל רבעון עלינו להכיר ב-250. השאלה היא מה הוכר בדו"חות הכספיים? אנו רואים שנכון ל-31.3 יש הוצאות מראש של 850, כלומר: הוכרה הוצאה של 150, כלומר: ברבעון הראשון יש להגדיל את ההוצאה ב-100. עוד אנו רואים שבחצי שנתי יתרת הוצאות מראש היא 600, כלומר: ברבעון השני היא הכירה בהוצאה של 250, וכך היא הייתה צריכה להכיר. המשמעות היא שעלינו לתקן רק את הרבעון הראשון. בשאלה הזאת זה יקבל ביטוי במצטבר. פקודת יומן:

ח' הוצ' דמ"ש 100

ז' הוצ' מראש

(6) כיוון שלא קיימים הבדלים בין הרווח החשבונאי לבין ההכנסה החייבת, אין צורך לבצע דו"ח התאמה.

רבעון 1- הרווח הוא 260 ושיעור המס הוא 26.5%, ולכן: הוצאות המס הן 68.9.  
חצי שנתי-  $102 = 340 * 30\%$ . נדגיש כי עצם העובדה שהפרסום ברשומות לא בוצע עד לסוף הרבעון אינה רלוונטית, שכן החוק חוקק. לרבעון השני אם כך שייך  $33.1 = 162 - 68.9$ , וכמובן יש ליצור זכאים של 102.

**שאלה 5-**

10-12	7-9	4-6	1-3	
<u>1,135,000</u>	<u>1,045,000</u>	<u>960,000</u>	<u>945,000</u>	מכירות
<u>1,135,000</u>	<u>1,045,000</u>	<u>960,000</u>	<u>945,000</u>	
(612,000)	(556,000)	(540,000)	(520,000)	ע. מכר
<u>(40,000)</u>	<u>(10,000)</u>	<u>10,000</u>	<u>(100,000)</u>	שינוי מדיניות (2)
<u>(652,000)</u>	<u>(566,000)</u>	<u>(530,000)</u>	<u>(620,000)</u>	
(81,000)	(72,000)	(74,000)	(70,000)	מכירה
(15,900)	(61,775)	(85,725)	-	עמלת סוכנים (1)
<u>(45,833)</u>	<u>(29,167)</u>	<u>(29,167)</u>	<u>(29,167)</u>	תמ"מ-שיווק (5)
<u>(142,733)</u>	<u>(162,942)</u>	<u>(188,892)</u>	<u>(99,167)</u>	
(58,000)	(55,000)	(57,000)	(51,000)	הנהלה
(21,311)	(20,000)	(29,206)	(27,500)	מבנה (3)
(44,000)	13,000	13,000	13,000	השתלמות (4)
(21,375)	(12,825)	(25,650)	(25,650)	תמ"מ-הנהלה (5)
-	<u>(25,000)</u>	-	-	תביעה (6)
<u>(144,686)</u>	<u>(99,825)</u>	<u>(98,856)</u>	<u>(91,150)</u>	
<u>(8,800)</u>	<u>(12,000)</u>	<u>(11,500)</u>	<u>(10,000)</u>	מימון
<u>(23,333)</u>	<u>30,000</u>	-	-	רווח (הפסד) הון (3)
163,448	234,233	130,752	124,683	רווח לפני מס
<u>(50,300)</u>	<u>(68,703)</u>	<u>(42,226)</u>	<u>(40,405)</u>	הוצ' מס (7)
113,148	165,530	88,526	84,728	רווח נקי

**הסברים:**

- (1) רבעון 1- כיוון שתחזית המכירות השנתיות 3,800,000, הבונוס הצפוי הוא 0.  
חצי שנתי- תחזית המכירות השנתיות היא 4,230,000, ולכן: אחוז העמלה הצפוי הוא 4.5%. מכאן, לחצי שנתי שייך  $85,725 = 4.5\% * (945,000 + 960,000)$ , כמובן הכול שייך לרבעון השני.
- 9 חודשים- תחזית המכירות השנתיות הצפויות היא 4,380,000, ולכן: אחוז העמלה הוא 5%. ל-9 חודשים שייך  $147,500 = 5\% * (1,905,000 + 1,045,000)$ , מכאן, לרבעון השלישי שייך  $61,775 = 147,500 - 85,725$ .
- שנתי- המכירות בפועל הסתכמו ל-4,085,000 = 2,950,000 + 1,135,000, מכאן, אחוז הבונוס הוא 4%. לשנתי שייך  $163,400 = 4\% * 4,085,000$ , לרבעון הרביעי שייך  $15,900 = 163,400 - 147,500$ .

(2) שינוי שיטת מלאי מחייב תיקון רטרואקטיבי. דורון לא נתנה ביטוי לשינוי שיטה, ולכן: עלינו לבצע תיקון. נזכיר שהגדלת מלאי פתיחה מגדילה את עלות המכר, ולהיפך: הגדלת מלאי סגירה מקטינה את עלות המכר ולהיפך.

<u>1-12</u>	<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
100,000	100,000	100,000	100,000	מ.פ (א)
<u>40,000</u>	<u>-</u>	<u>(10,000)</u>	<u>-</u>	מ.ס (ב)
140,000	100,000	90,000	100,000	

(א) דורון הציגה לפי ממוצע 1,000,000, לפי FIFO צריך להיות 1,100,000, ולכן: נגדיל את מלאי הפתיחה ב-100,000, כלומר: נגדיל את עלות המכר ב-100,000.

(ב) 31.3- הוצג בסכום של 2,250,000 – שווי מימוש נטו – וכך צריך להיות, אין תיקון.  
30.6- הוצג 1,830,000, צריך היה להיות 1,840,000. נגדיל את מלאי הסגירה (נקטין את עלות המכר) ב-10,000. לרבעון השני צריך להקטין את עלות המכר ב-10,000.  
30.9- הוצג 3,410,000 וכך היה צריך, אין תיקון. לרבעון השלישי שייך הגדלת עלות מכר של 10,000.  
31.12- הוצג 2,200,000, היה צריך להיות מוצג 2,160,000. נקטין את מלאי הסגירה (נגדיל את עלות המכר) ב-40,000.

(3) ראשית נבדוק את יתרת קרן השערוך לתחילת השנה:

$$\begin{aligned} & \text{שווי הוגן} && 2,860,000 \\ \text{עלות מופחתת מקורית} & \text{(2,860,000)} & = & (1,100,000 + 2,200,000) \cdot \frac{16}{20} \end{aligned}$$

רבעון 1 - נכיר בפחת של  $27,500 = \frac{0.25}{16} \cdot (2,860,000 - 1,100,000)$ . נשים לב שאין צורך לחשב את קרן השערוך, כי אין דרישה להצגת רווח כולל, אלא רק דו"ח רווח והפסד. אנחנו רק צריכים לוודא שלא נרשם הפסד, אבל לאור העובדה שהשווי ההוגן עלה, ברור שלא נרשום הפסד. עוד כדאי לשים לב שעצם העובדה שהישות החליטה ב-31.3 לפנות 2 קומות, אינה רלוונטית לצורך מעבר לנדל"ש, שכן לפי הוראות IAS-40, המעבר מתבצע רק בעת הפסקת שימוש על-ידי הבעלים תוך כוונת השכרה.

רבעון 2 - הפחת הוא  $29,206 = \frac{0.25}{15.75} \cdot (2,940,000 - 1,100,000)$ . שוב, השווי ההוגן עלה, כך שאין הפסד. ב-30.6 יש הפסקת שימוש ע"י הבעלים והקומות הוצעו להשכרה זהו המועד שבו 2 קומות למעשה הופכות לנדל"ש. המעבר הוא לפי שווי הוגן, ואין לכך השפעות תוצאתיות.

רבעון 3 - נפצל בין הרכוש הקבוע לנדל"ש. לגבי הרכוש הקבוע נמשיך להכיר בפחת, והערך עלה אז אין הפסד הון :  $20,000 = \frac{0.25}{15.5} * \frac{4}{6} * (2,960,000 - 1,100,000)$ . לגבי הנדל"ש נכיר ברווח הון של  $30,000 = \frac{2}{6} * (3,050,000 - 2,960,000)$ .

רבעון 4 - בגין הרכוש הקבוע יש פחת של  $21,311 = \frac{0.25}{15.25} * \frac{4}{6} * (3,050,000 - 1,100,000)$ . אמנם שווי הרכוש הקבוע ירד, אבל ברור שזה נרשם כנגד קרן, כי עדיין השווי הוגן לסוף השנה גבוה מתחילתה. לגבי הנדל"ש אנו מכירים בהפסד הון של  $23,333 = \frac{2}{6} * (2,980,000 - 3,050,000)$ .

(4) אין מחוייבות לבצע את ההשתלמות עד לביצועה, ולכן : כל ההוצאה צריכה להירשם ברבעון הרביעי. הישות פרסה, ולכן : בכל אחד מהרבעונים הראשון עד השלישי נבטל  $13,000 = \frac{52,000}{4}$ . ברבעון הרביעי רשום  $13,000$  וצריך להיות רשום  $57,000$ , ולכן : נגדיל ב-  $44,000$ .

<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>	<u>הנהלה</u> (5)
$12 * 3,000 * (0.4 * 9 * \frac{0.25}{3} + 0.6 * 11 * \frac{0.25}{4}) = 25,650$	25,650	1-3
$12 * 3,000 * (0.4 * 9 * \frac{0.5}{3} + 0.6 * 11 * \frac{0.5}{4}) = 51,300$	25,650	4-6
$10 * 3,000 * (0.4 * 9 * \frac{0.75}{3} + 0.6 * 11 * \frac{0.75}{4}) = 64,125$	12,825	7-9
$\frac{64,125}{0.75} = 85,500$	21,375	10-12

שיווק - נזכיר ששינוי ייזום המגדיל את השווי ההוגן של התכנית הינו מענק חדש בלתי תלוי.

<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>	
$25 * 2,000 * 7 * \frac{0.25}{3} = 29,167$	29,167	1-3
$25 * 2,000 * 7 * \frac{0.5}{3} = 58,333$	29,167	4-6
$25 * 2,000 * 7 * \frac{0.75}{3} = 87,500$	29,167	7-9
$25 * 2,000 * (\frac{7}{3} + 3 * \frac{0.25}{2.25}) = 133,333$	45,833	10-12

(6) דורון לא רשמה כלום. היא הייתה צריכה לרשום בשנת 2006 הפרשה של  $150,000$  וברבעון השלישי עוד הוצאה של  $25,000$ .

(7) אין הפסדים להעברה. למעט הפרשים קבועים של  $10,000$  בכל רבעון, אין הבדל בין הרווח החשבונאי להכנסה החייבת, ולכן : אין צורך בכל הכללים שלמדנו לגבי המיסים. בכל

רבעון ניקח את הרווח, נוסף 10,000 ונכפיל בשיעור המס. הרבעון ה-3 הוא יוצא דופן, כי אז יש שינוי בשיעור המס.

$$\text{רבעון 1} - (124,683 + 10,000) * 30\% = 40,405$$

$$\text{רבעון 2} - (130,752 + 10,000) * 30\% = 42,226$$

$$\text{רבעון 3} - 29\% * (124,683 + 130,752 + 234,233 + 10,000 * 3) - (40,405 + 42,226) = 68,073$$

$$\text{רבעון 4} - (163,448 + 10,000) * 29\% = 50,300$$

**שאלה 9-**

<u>10-12</u>	<u>7-9</u>	<u>4-6</u>	<u>1-3</u>	
<u>59,000,000</u>	<u>53,000,000</u>	<u>62,000,000</u>	<u>47,000,000</u>	מכירות
(35,000,000)	(31,000,000)	(39,000,000)	(28,000,000)	ע. המכר
-	-	1,000,000	(1,000,000)	מלאי (1)
49,274	49,274	24,107	-	פחת (2)
<u>(11,528)</u>	<u>(11,528)</u>	<u>(11,528)</u>	<u>(11,528)</u>	חכירה (6)
<u>(34,962,254)</u>	<u>(30,962,254)</u>	<u>(37,987,421)</u>	<u>(29,011,528)</u>	
(3,000,000)	(2,500,000)	(3,500,000)	(2,000,000)	מכירה
(110,000)	90,000	90,000	90,000	בונוס-שיווק (3)
7,588	(49,671)	(65,923)	(51,994)	בונוס-שיווק (8)
-	<u>(850,000)</u>	<u>850,000</u>	-	פרסום (4)
<u>(3,102,412)</u>	<u>(3,309,671)</u>	<u>(2,625,923)</u>	<u>(1,961,994)</u>	
(12,000,000)	(13,000,000)	(14,000,000)	(10,000,000)	הנהלה
<u>54,000</u>	<u>(18,000)</u>	<u>(18,000)</u>	<u>(18,000)</u>	תמ"מ-מנכ"ל (5)
<u>(11,946,000)</u>	<u>(13,018,000)</u>	<u>(14,018,000)</u>	<u>(10,018,000)</u>	
(18,250)	(18,250)	(18,250)	(18,250)	אחרות
<u>18,250</u>	<u>18,250</u>	<u>18,250</u>	<u>18,250</u>	חכירה (6)
-	-	-	-	
(2,446,269)	(2,446,269)	(2,446,269)	(2,446,269)	מימון
(9,641)	(9,436)	(9,235)	(9,038)	חכירה (6)
2,446,269	2,446,269	2,446,269	2,446,269	הלוואה (7)
<u>(699,236)</u>	<u>(733,491)</u>	<u>(767,075)</u>	<u>(800,000)</u>	הלוואה (7)
<u>(708,877)</u>	<u>(742,927)</u>	<u>(776,310)</u>	<u>(809,038)</u>	
8,280,457	4,967,148	6,592,346	5,199,440	רווח לפני מס (8)
<u>(1,950,999)</u>	<u>(1,239,080)</u>	<u>(1,438,711)</u>	<u>(1,101,058)</u>	הוצ' מס (9)
6,329,458	3,728,068	5,153,635	4,098,382	רווח נקי

**הסברים :**

(1) נרשם לפי עלות במקום לפי הנמוך בין העלות לשווי המימוש נטו, ולכן: צריך לבצע תיקונים. נקודה מיוחדת היא שיש בשאלה גם מלאי מוצרים גמורים וגם מלאי חומרי גלם. אנו מכירים בירידת ערך של מלאי חומרי גלם, אך ורק אם יש ירידת ערך במוצר הסופי.

<u>1-12</u>	<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
-	-	-	-	מ.פ
<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>1,000,000</u>	מ.פ (א)
-	-	-	1,000,000	

(א) 31.3 - יש להקטין את מלאי המוצרים הגמורים ב-1,000,000. לגבי חו"ג אין ירידת ערך. מגדילים את עלות המכר ב-1,000,000.

30.6 - אין תיקון כי שווי המימוש נטו של המוצרים הגמורים גבוה מהעלות. כתוצאה מכך, אנו גם לא מכירים בירידת ערך של חומרי הגלם. לרבעון השני שייך הקטנת מלאי סגירה של 1,00,000.

30.9 - אין תיקון כי שווי המימוש נטו של המוצרים הגמורים גבוה מהעלות. זוהי הסיבה שאנחנו לא מכירים גם בירידת ערך של חומרי הגלם.

31.12 - אין תיקונים. הפעם גם הגמורים וגם חומרי הגלם שווי המימוש נטו גבוה מהעלות.

<u>10-12</u>	<u>7-9</u>	<u>4-6</u>	<u>1-3</u>	(2)
$3,000,000 * \frac{3}{28} * \frac{1}{4} = (80,357)$	(80,357)	(80,357)	(80,357)	רשום
<u>(31,083)</u>	<u>(31,083)</u>	<u>(56,250)</u>	<u>(80,357)</u>	צ"ל (א)
49,274	49,274	24,107	-	תיקון

(א) 31.3 - תיקון.

30.6 - יש לתת שינוי ביטוי לשינוי אומדן אורך החיים בלבד. העלות המופחתת ל-31.3 היא  $3,000,000 * \frac{5.25}{28} = 562,500$ , הפחת לרבעון השני הוא  $562,500 * \frac{4}{10} * \frac{1}{4} = 56,250$  והעלות המופחתת ל-30.6 היא  $562,500 - 56,250 = 506,250$ .

30.9 - צריך לתת ביטוי גם לשינוי שיטת הפחת לקו ישר וגם לערך השייר. הפחת יהיה

$$(506,250 - 40,000) * \frac{0.25}{3.75} = 31,083$$

31.12 - כנ"ל.

(3) החברה רשמה 300,000 בשלושת הרבעוני הראשונים ו-100,000 ברבעון האחרון. היא הייתה צריכה לרשום בכל רבעון שכר של  $70,000 * 3 = 210,000$  ובנוסף לפי אחוז מהרווח לפני מס. נשים לב שכרגע אנחנו לא יכולים לחשב את הבונוס, ולכן: נדאג כרגע להשאיר



את שכר הבסיס של ה-210,000, ולקראת סוף השאלה כשנדע את הרווח לפני מס נחשב את הבונוס, כלומר: כרגע בכל אחד מהשלושה הרבעונים נבטל הוצאה של 90,000 וברבעון הרביעי נוסיף 110,000.

(4) יש להכיר בהוצאה ברגע שאנחנו מנצלים את זמן הפרסום. מכאן, ההוצאה שייכת לרבעון השלישי. הישות רשמה את ההוצאה ברבעון השני, ולכן: פשוט נבצע פעולת מיון.

(5) בשלושת הרבעונים הראשונים המענק הוא מענק הוני. בתום הרבעון ה-3 נוספה חלופת מזומן. נשים לב שהיא נוספה באותו שווי, כלומר: אין כאן הוצאה נוספת, אבל מכאן ואילך צריך להכיר גם בשינוי בשווי ההוגן של ההתחייבות. הישות רשמה ברבעון הרביעי את כל ההוצאה. ברבעון הראשון יש להכיר בהוצאה לפי מענק הוני, כנ"ל בשני והשלישי. ברבעון הרביעי יש לבטל את כל ההוצאות של התשעה חודשים הראשונים. אם כך, בכל אחד משלושת הרבעונים הראשונים נכיר ב- $18,000 = 4,000 * 18 * \frac{1}{4}$ , וברבעון הרביעי נבטל 54,000.

(6) מדובר על חכירה הונית, שכן בתום תקופת החכירה לחברה יש אופציה לרכישה במחיר הזדמנותי. בנוסף, תקופת החכירה מהווה את אורך החיים הכלכלי של הנכס. הישות טיפלה בזאת כעסקת חכירה תפעולית, וזאת כמובן טעות. ראשית, נבטל את כל ההוצאות שהיא רשמה ונאמר כי כל ההוצאות האחרות נובעות מכך, אז נבטל אותן. כעת, נחשב את עלות הנכס:  $PV(N:8, I:9\%, PMT:18,250*4, FV:21,835) = 415,000$

כיוון שיש אופציה לרכישה במחיר הזדמנותי, אנחנו נפחית לפי אורך החיים הכלכלי, ולכן: בכל רבעון נכיר בפחת של  $11,528 = \frac{415,000}{9} * 0.25$

בנוסף, יש כמובן להכיר בכל רבעון בהוצאות מימון. נבצע תנועה בדמי חכירה לשלם:

	(415,000)	1.1
PN	<u>(9,038)</u>	הוצ' מימון
$415,000 * 1.09^{0.25} =$	(424,038)	31.3
PN	<u>(9,235)</u>	הוצ' מימון
$415,000 * 1.09^{0.5} =$	(433,273)	30.6
PN	<u>(9,436)</u>	הוצ' מימון
$415,000 * 1.09^{0.75} =$	(442,709)	30.9
PN	(9,641)	הוצ' מימון
	<u>73,000</u>	תשלום
BAL(1) -	(379,350)	31.12

(7) החברה רשמה כהוצאות מימון את ההחזר השנתי במקום את המימון, ולכן: נבטל את מה שהיא רשמה ונרשום את הסכום הנכון. כל רבעון מבטלים 2,446,269. כעת נחשב את הריבית האפקטיבית:  $I(N:20, PV:-40,000,000, PMT:2,446,269, FV:0) = 2\%$

INT(1) =	800,000	רבעון 1
INT(2) =	767,075	רבעון 2
INT(3) =	733,491	רבעון 3
INT(4) =	699,236	רבעון 4

<u>10-12</u>	<u>7-9</u>	<u>4-6</u>	<u>1-3</u>	(8)
8,272,369	5,016,819	6,658,269	5,251,434	רווח לפני מס ובנוס
<u>7,588</u>	<u>(49,671)</u>	<u>(65,923)</u>	<u>(51,994)</u>	בנוס $(\frac{1}{101})$
8,280,457	4,967,148	6,592,346	5,199,440	

צריך להיזהר עם הנושא של הבנוס כי הוא מוגדר כ-1% מהרווח לפני מס, הוא לא מוגדר כ-1% מהרווח לפני מס **ולפני בנוס**. כדי להבין את ההבדל נחשוב על הדוגמא הבאה : נניח שהרווח לפני מס ולפני בנוס הוא 100, ואז הבנוס הוא 1% מהרווח לפני מס ולפני בנוס. סכום הבנוס יהיה  $1 = 100 * 1\%$ . נניח כעת שהרווח לפני מס ולאחר בנוס הוא 100 והבנוס מוגדר כאחוז מהסכום הזה :  $1 = 100 * 1\%$ . כמה אחוזים זה מתוך הרווח לפני מס ולפני בנוס?

PN	101	רווח לפני מס ולפני בנוס
	<u>(1)</u>	בנוס
	100	רווח לפני מס ולאחר בנוס

כמה אחוזים מהווה הבנוס מהרווח הזה?  $\frac{1}{101} = 0.009$ . בשאלה הזו אנחנו לא יודעים את הרווח לפני מס ולאחר הבנוס, אלא את הרווח לפני מס ולפני בנוס, ולכן : כדי לחשב את הבנוס אסור לקחת 1% אלא  $\frac{1}{101}$ .

מכאן, בשלושת הרבעונים הראשונים אין בכלל בעיה, הבנוס יהיה  $\frac{1}{101}$ . ברבעון הרביעי צריך להיזהר : יש מגבלה שסך השכר כולל הבנוס לא יעלה על 1,000,000, ולכן : נבדוק כמה נרשם עד עכשיו :  $1,007,588 = 210,000 * 4 + 51,994 + 65,923 + 49,671$ . עברנו את המגבלה, ולכן : ברבעון הרביעי צריך לבטל בנוס של 7,588.

(9) הרווח החשבונאי לפני מס שווה להכנסה החייב, כך שאין צורך לערוך דו"ח התאמה

רבעון 1-

הפסד להעברה (5,000,000)

5,199,440 רבעון 1

17,000,000 שנתי צפוי

$$0.6 * 5,000,000 * 0.24 = 720,000 \quad \text{מס נדחה}$$

בתקופה המצטברת יש רווח

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

$$(17,000,000 - 5,000,000) * 24\% = 2,880,000 \quad \text{שוטפות}$$

$$\text{כל ההפסד להעברה נוצל} \quad \underline{720,000} \quad \text{נדחות}$$

$$3,600,000$$

$$\frac{3,600,000}{17,000,000} = 21.18\% \quad \text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-}$$

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

$$\text{שלב 4 : שייך לתקופה המצטברת-} \quad 5,199,440 * 21.12\% = 1,101,058$$

חצי שנתי-

$$(5,000,000) \quad \text{הפסד להעברה}$$

$$11,791,786 \quad \text{חצי שנתי}$$

$$19,500,000 \quad \text{שנתי צפוי}$$

$$0.6 * 5,000,000 * 0.24 = 720,000 \quad \text{מס נדחה}$$

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

$$(19,500,000 - 5,000,000) * 24\% + 720,000 = 4,200,000 \quad \text{שוטפות}$$

$$\frac{4,200,000}{19,500,000} = 21.54\% \quad \text{שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-}$$

$$11,791,786 * 21.54\% = 2,539,769 \quad \text{שייך לחצי שנתי-}$$

$$2,539,769 - 1,101,058 = 1,438,711 \quad \text{שייך לרבעון השני-}$$

9 חודשים- נשים לב שהשתנה שיעור המס, ושינוי זה מטופל כשינוי אומדן. אסור להכניס אותו למס האפקטיבי, ולכן : לפני שאנחנו מפעילים את הכללים נעמיד את המס הנדחה על שיעור המס החדש. צריך להגדיל אותו ל-  $720,000 * \frac{25}{24} = 750,000$ , ואז ה-30,000 אלו הכנסות מס המהוות שינוי אומדן והן ייוחסו לתקופה המצטברת. רק עכשיו נפעל לפי הכללים :

הפסד להעברה (5,000,000)

חצי שנתי 16,758,934

שנתי צפוי 22,000,000

מס נדחה 750,000

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

שוטפות 5,000,000 =  $(22,000,000 - 5,000,000) * 25\% + 750,000$

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $\frac{5,000,000}{22,000,000} = 22.72\%$

שייך לתקופה המצטברת-  $22.72\% * 16,758,934 - 30,000 = 3,778,849$

שייך לרבעון השלישי-  $3,778,849 - 2,539,769 = 1,239,080$

שנתי-

הוצאות מס  $5,729,848 = (16,758,934 + 8,280,457 - 5,000,000) * 25\% + 720,000$

שייך לרבעון הרביעי-  $5,729,848 - 3,778,849 = 1,950,999$

**שאלה 10-**

<u>4-6</u>	<u>1-6</u>	
<u>343,000</u>	<u>643,000</u>	מכירות (1)
<u>(199,000)</u>	<u>(364,000)</u>	ע. המכר (1)
(50,000)	(100,000)	מכירה
<u>(30,000)</u>	<u>(30,000)</u>	הפרשה לשינוי מבני(5)
<u>(80,000)</u>	<u>(130,000)</u>	
(50,000)	(110,000)	הנהלה
-	(5,000)	תביעה-ספק (3)
<u>(50,000)</u>	<u>(50,000)</u>	תביעה-לקוח (4)
<u>(100,000)</u>	<u>(165,000)</u>	
(20,000)	(40,000)	אחרות
<u>20,000</u>	<u>40,000</u>	פחת-נדלייש (2)
=====	=====	
<u>100,000</u>	<u>50,000</u>	רווח הון (2)
<u>1,000</u>	<u>(3,000)</u>	אקוויטי (6)
65,000	31,000	רווח לפני מס
<u>(13,268)</u>	<u>7,200</u>	הוצ' מס (7)
51,732	38,200	רווח נקי

**הסברים:**

(1) באמצעות נתון 1 נשחזר את המכירות ואת עלות המכירות :

	<u>מכירות-</u>	
		חצי שנתי
$1,500 \cdot 200 + 500 \cdot 110 + 1,600 \cdot 180 =$	643,000	
$500 \cdot 110 + 1,600 \cdot 180 =$	343,000	רבעון 2

עלות המכר-

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
100,000	100,000	מ.פ (א)
300,000	120,000	קניות (ב)
<u>(36,000)</u>	<u>(55,000)</u>	מ.ס (ג)
364,000	165,000	

ברבעון השני יש להגדיל את עלות המכר ב-199,000 = 364,000-165,000.

(א) נתון שהעלות 100 ₪, ולכן :  $1,000 * 100 = 100,000$ .

(ב) רבעון 1  $1,000 * 120 = 120,000$

חצי שנתי  $120,000 + 2,000 * 90 = 300,000$

(ג) 31.3 - נספור ראשית כמה יחידות נותרו :  $1,000 + 1,000 - 1,500 = 500$ . בשיטת FIFO

היחידות האלה נותרו מה-5.1, דהיינו : העלות שלהן היא 120. נשים לב שעד למועד

פרסום הדו"ח (חודש אחר) רואים שכל יחידה נמכרת תמורת 110 ₪. בהיעדר נתון,

נניח שמדובר על אירוע מחייב התאמה, ועל-כן : מלאי הסגירה הוא  $55,000 =$

$500 * 110$ .

30.6 - כמות היחידה שנותרה היא  $400 = 500 + 500 + 2,000 - 1,600$ . בשיטת FIFO-

העלות שלהם היא 90. ביוני הם כבר נמכרו ב-180. אמנם באוגוסט המחיר צנח ל-80,

אבל זה כבר לאחר פרסום הדו"ח, ולכן :  $400 * 90 = 36,000$ .

(2) הישות שינתה את המדיניות ממודל העלות למודל השווי ההוגן. שינוי מדיניות מחייב

תיקון רטרואקטיבי, והישות לא נתנה ביטוי לכך, ולכן : ראשית נבטל את כל הוצאות

הפחת שהיא רשמה. שנית, נכיר ברווח או הפסד הון.

חצי שנתי  $1,050,000 - 1,000,000 = 50,000$

רבעון 2  $1,050,000 - 950,000 = 100,000$

(3) הפרשה שסכומה הסופי התברר לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו, זהו אירוע מחייב

התאמה, ולכן : יש לעדכן את ההוצאה ברבעון הראשון בסכום של 5,000. ניתן ביטוי לכך

במצטבר.

(4) הפיצוץ שגרם לתביעה נוצר באפריל. זהו אירוע של הרבעון ה-2, וזה לא אירוע מחייב

התאמה. נכיר ברבעון השני ובמצטבר בהוצאה של 50,000.

(5) החלטה שלא פורסמה אינה יוצרת מחוייבות. המחוייבות נוצרה בעת ההודעה (אפריל),

ולכן : זהו אירוע השייך לרבעון השני. נכיר ברבעון השני ובמצטבר בהוצאה של 30,000.

(6) יש להכיר פשוט ברווחי אקוויטי, אבל כיוון שנתון ההפסד לפני מס, עלינו ראשית לחשב

את הוצאות המס, למצוא את ההפסד הנקי, ובהתאם לרשום אקוויטי.

רבעון 1 - החברה הכלולה בהפסדים ולא יצרה מסים נדחים, ולכן : ברבעון ה-1 אין מס.

מכאן, הפסדי האקוויטי הם  $4,000 = 10,000 * 40\%$ .

חצי שנתי-

הפסד להעברה 30,000

חצי שנתי (20,000)

שנתי צפוי רווח גבוה מכל ההפסדים

זה אומר שבשינוי אומדן אנחנו יוצרים מסים נדחים בסך  $12,500 = 50,000 * 25\%$ , ולכן:  
 בחציון ההפסד הנקי של הכלולה הוא  $7,500 = 20,000 - 12,500$ . הפסדי האקוויטי הם  
 $3,000 = 7,500 * 40\%$ . המשמעות היא שברבעון השני נכיר ברווחי אקוויטי של  $1,000 =$   
 $3,000 - 4,000$ .

(7) הרווח החשבונאי שווה להכנסה החייבת, כך שאין צורך בדו"ח התאמה. נניח שהכוונה  
 היא לרווח החשבונאי לפני רווחי אקוויטי.

$$\text{רבעון 1} - (30,000) = 34,000 - 64,000$$

הפסד להעברה (60,000)

רבעון 1 (30,000)

שנתי צפוי 120,000

אנחנו מזהים שבתקופה המצטברת יש הפסד.

שלב 1 : האם נרוויח אותו עד לסוף השנה- כן, את כולו, ולכן : כבר ניצור הכנסה של 7,200  
 $= 30,000 * 24\%$ .

שלב 2+3 : לא רלוונטי כי לא נותרה יתרה של הפסד השנה, ולא נותרה יתרה של הפסד  
 להעברה.

חצי שנתי-

הפסד להעברה (60,000)

חצי שנתי 34,000

שנתי 234,000

אנחנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-  $41,760 = (234,000 - 60,000) * 24\%$ .

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $17.8\% = \frac{41,760}{234,000}$

שייך לחצי שנתי  $6,068 = 34,000 * 17.8\%$

שייך לרבעון 2  $13,268 = 6,068 - (7,200)$

**שלמה דאובר - 31.7.2016****שאלה 14-**

נתחיל מנדרש ב', נחשב את הוצאות המס של חברת האם, לאחר מכן את הוצאות המס של חברת הבת, ולבסוף את ההתאמה למאוחד.

<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
(17,366)	14,976	חברת האם (1)
3,285	2,030	חברת הבת (2)
(152)	(1,428)	ה.ע.ע (3)
<u>802</u>	<u>(1,560)</u>	עסקת גידור (4)
(13,431)	14,018	

נדרש א': חישוב קרן הון ל-30.6.

נזכיר שיתרת קרן ההון בדו"חות הכספיים זה חלקם של הבעלים, כלומר: 100% אחוז כפול קרן ההון של חברת האם פלוס 80% כפול קרן ההון של הבת.

תרומת בת

$(150,000+17,650)*(5.1-5.2) =$	16,765	הון עצמי-י.פ.+עו"ע
$9,450*5.1-18,270-29,565 =$	(360)	רווח
$3,520*5.1-2,520*5.1-1,000*5 =$	100	ה.ע.ע רבעון 1
$3,270*5.1-270*5.05-3,000*5.1 =$	13	ה.ע.ע רבעון 2
$100*(5.1-5) =$	<u>10</u>	דיבידנד
	16,528	

תרומת אם

$24,440-12,198 =$	(12,242)	עסקת גידור
$12,242-80%*16,528 =$	980	סה"כ קרן הון-30.6

הסברים:(1) רבעון 1

(500,000) הפסד מועבר

רווח לתקופה המצטברת

250,000 רווח לפני מס בספרים

הפחת:

$100*0.8*5 =$  (400) הכנסות דיבידנד

249,600 הכנסה חייבת



צפי שנתי 600,000

אנו מזהים רווח בתקופה המצטברת ורווח בהמשך השנה, ולכן : נחשב את הוצאות המס בשנתי :

$36\% * (600,000 - 500,000) =$	36,000	שוטפות
	<u>-</u>	נדחות
	36,000	

שיעור מס אפקטיבי-  $6\% = \frac{36,000}{600,000}$

שייך לתקופה-  $14,976 = 249,600 * 6\%$

1-6

הפסד מועבר (500,000)

רווח לתקופה המצטברת

רווח לפני מס בספרים 320,000 =  $350,000 - 30,000$

הפחת :

הכנסות מדיבידנד (400)

הוסף :

ירידת ערך 80,000

הכנסה חייבת 399,600

צפי שנתי 600,000

אנו מזהים רווח בתקופה המצטברת ורווח בהמשך השנה, ולכן : נחשב את הוצאות המס בשנתי :

$35\% * (600,000 - 500,000) =$	35,000	שוטפות
	<u>-</u>	נדחות
	35,000	

שיעור מס אפקטיבי-  $5.83\% = \frac{35,000}{600,000}$

שייך לתקופה-

$399,600 * 5.83\% =$	23,310	שוטפות
	<u>(25,700)</u>	נדחות (א)
	(2,390)	
	<u>14,976</u>	רשום ברבעון 1
	(17,366)	הכנסה

(א) ירידת ערך בסך 80,000 מתהפכת כדלקמן :

<u>2007</u>	<u>2006</u>	<u>2005</u>	<u>2004</u>
30,000	20,000	$80,000 * \frac{1}{4} = 20,000$	$80,000 * \frac{0.5}{4} = 10,000$
<u>30%</u>	<u>32%</u>	<u>34%</u>	<u>35%</u>
9,000	6,400	6,800	3,500

סה"כ- 25,700 =  $3,500 + 6,800 + 6,400 + 9,000$

(2) רבעון 1 - בדו"חות העצמאיים שלה (לפני התאמות למאוחד), לחברת הבת אין הפסדים להעברה, ולכן: נוכל לחשב את הוצאות המס בגישה הישירה, כלומר: הרווח לפני מס כפול שיעור המס (10%). כמו-כן, נתון שהרווח של חברת הבת מתפלג באופן שווה, למעט רווחי הון שנוצרו ביום האחרון של כל רבעון.

$3,000 * 5.1 + 1,000 * 5 =$	20,300	רווח לפני מס (שקל)
	<u>10%</u>	שיעור המס
	2,030	

רווח נקי =  $20,300 - 2,030 = 18,270$

רבעון 2

$(9,000 - 3,000) * 5.05 + (1,500 - 1,000) * 5.1 =$	32,850	רווח לפני מס (שקל)
	<u>10%</u>	שיעור המס
	3,285	

רווח נקי =  $32,850 - 3,285 = 29,565$

		<u>טבלת עודף עלות (אירו)</u>	
	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	<u>ייחוס</u>
	-	(2,500)	2,500
	$6,000 \cdot \frac{0.25}{5} = (300)$	(300)	$10,000 - 4,000 = 6,000$
	30	280	(850)
	<u>(3,000)</u>	<u>(1,000)</u>	<u>10,000</u>
	(3,270)	(3,520)	17,650

נניח שירידת הערך של המונויטין הייתה ביום האחרון של כל רבעון.

$280 \cdot 5.1 =$	1,428	<u>רבעון 1</u>
$30 \cdot 5.05 =$	152	<u>רבעון 2</u>

(4) לא נאמר במפורש כי החברה ייעדה את ההלוואה כעסקת גידור, אבל נניח שהיא עשתה כך. נצטרך לזקוף את הפרשי השער בגין ההלוואה ואת הוצאות המס בגינה לקרן הון מהפרשי תרגום. החישובים יהיו לפי שיעור המס האפקטיבי שמצאנו.

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
$130,000 \cdot (5.1 - 5.2) = (13,000)$	$130,000 \cdot (5 - 5.2) = (26,000)$	הפרשי שער
<u>5.83%</u>	<u>6%</u>	מס אפקטיבי
758	1,560	הוצ' מס לקרן
<u>1,560</u>	-	רשום
(802)	1,560	

פקודת היומן :

<u>רבעון 1</u>	
26,000	ח' הכני' מה"ש
1,560	ז' הוצ' מס
PN 24,440	ז' קרן מה"ת
<u>רבעון 2</u>	
PN 12,198	ח' קרן הון
802	ח' הוצ' מס
$13,000 - 26,000 = 13,000$	ז' הוצ' הי"ש

**שאלה 15-**

בשאלה בדו"חות רבעוניים מאוחדים עלינו לזהות חברות מאוחדות, מהי תקופת האיחוד ואת שיעור ההחזקה. כבר לפי הנדרש ברור שחברת אופק היא חברה מאוחדת. חברת זיו מאוחדת עד 30.6 מכיוון שאיבוד השליטה היה ביום האחרון של הרבעון השני, אז מבחינת דו"חות רווח והפסד אנחנו מציגים רווח מאוחד גם לרבעון הראשון וגם לרבעון השני.

<u>פעילות מופסקת</u>					
<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>		
		90,000	85,000	<u>הכנסות</u>	
15,000	20,000	<u>(15,000)</u>	<u>(20,000)</u>	חברת זיו (1)	
		<u>75,000</u>	<u>65,000</u>		
		(46,000)	(42,500)	<u>עלות המכר</u>	
<u>(9,210)</u>	<u>(12,010)</u>	9,210	12,010	חברת זיו (1)	
5,790	7,990	<u>800</u>	<u>(300)</u>	מלאי (2)	
		<u>(35,990)</u>	<u>(30,790)</u>		
		(13,000)	(15,000)	<u>מכירה</u>	
(7,807)	(9,007)	7,807	9,007	חברת זיו (1)	
		(2,078)	(1,589)	עמלת סוכנים (3)	
		(125)	(250)	תמ"מ (4)	
		-	(200)	פרסום- עיתון (5)	
		<u>600</u>	<u>(300)</u>	פרסום-טלוויזיה (6)	
		<u>(6,796)</u>	<u>(8,332)</u>		
		(20)	(550)	<u>הוצאות אחרות</u>	
-	(500)	-	500	חברת זיו (1)	
		<u>(20)</u>	<u>(50)</u>		
		324	-	<u>הכנסות אחרות</u>	
<u>192</u>	-	<u>(192)</u>	-	חברת זיו (1)	
(1,825)	(1,517)	<u>132</u>	-	הפסד לפני מס	
<u>(30)</u>	95+5 = <u>100</u>	הכנ' מס (א)	-		
(1,855)	(1,417)				
		32,326	25,828	רווח לפני מס	
		<u>(9,081)</u>	<u>(7,253)</u>	הוצי' מס (7)	
		23,245	18,575	רווח נקי	

		<u>חלוקות</u>
1,452	(1,234)	בעלים
<u>(403)</u>	<u>(183)</u>	זשמי"ש
(1,855)	(1,417)	

$$5-5+30 = 30 \text{ (א)}$$

		<u>הצגה</u>
		<u>דו"ח רווח והפסד חלקי</u>
<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
32,326	25,828	רווח לפני מס
<u>(9,081)</u>	<u>(7,253)</u>	הוצ' מס
23,245	18,575	רווח מפעילות נמשכת
<u>(1,855)</u>	<u>(1,417)</u>	הפסד מפעילות מופסקת
21,390	17,158	רווח נקי

				<u>חלוקות</u>	
		<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>		
<u>סה"כ</u>	<u>מופסקת</u>	<u>נמשכת</u>	<u>סה"כ</u>	<u>מופסקת</u>	<u>נמשכת</u>
PN 21,793	(1,452)	PN 23,245	PN 17,341	(1,234)	PN 18,575
<u>(403)</u>	<u>(403)</u>	-----	<u>(183)</u>	<u>(183)</u>	-----
21,390	(1,855)	23,245	17,158	(1,417)	18,575

### הסברים:

- (1) חברת זיו מהווה מגזר עסקי נפרד ועיקרי, ועל-כן: ברגע שמכרו את חברת זיו ב-30.6 מתקיימת הגדרת פעילות מופסקת, ובהתאם להוראות IFRS-5 את כל הרווח מהפעילות המופסקת, עלינו להציג בשורה אחת נטו ממס, לרבות תיקון רטרואקטיבי. מכיוון שבדו"חות המאוחדים הנתונים חברת זיו מופיעה בפעילות נמשכת, נצטרך לנטרל אותה משם וכאמור לרשום בשורה אחת נטו ממס, וכמו-כן להציג ביאור. השאלה היא כיצד חברת זיו מופיעה בדו"חות המאוחדים?
1. הרווח והפסד מהפעילות שלה בדו"חות העצמאיים.
  2. פעולות שנוצרו כתוצאה מהליך האיחוד, כגון: הפחתת עודף עלות.
- בנוסף, הרווח שרשמה חברת האם כתוצאה ממכירת זיו מוצג גם הוא בפעילות המופסקת, ולכן: גם אותו עלינו לנטרל מהפעילות הנמשכת. הליך הפתרון אם כך, יהיה כדלקמן: נבצע את שלבי האיחוד כאילו אנחנו מאחדים את חברת זיו, כלומר: עודף עלות, אירועים מיוחדים וכו' ואז נדע את כל ההשפעות אשר קשורות לחברת זיו ובמקום לאחד אותן, ננטרל אותן מהנתונים.

שלב 1 : עודף עלות-

<u>12/09</u>	<u>רבעון 1</u>	<u>רבעון 2</u>	<u>30.6</u>
מכונת ייצור	120	$200 \cdot \frac{3}{5} =$	(10)
מותג	224	$280 \cdot \frac{8}{10} =$	(7)
מס נדחה	(100)	<u>5</u>	<u>(90)</u>
	244	(12)	220
מוניטין (א)	<u>600</u>	<u>(500)</u>	<u>100</u>
	844	-	

(א) נאמר שנבדקה ירידת ערך למגזר – שזה חברת זיו – ונמצא כי הסכום בר ההשבה נמוך מהערך בספרים ב-500. כמובן שיש לייחס ראשית את ירידת הערך למוניטין. יש כאן רק שאלה אחת: האם ה-500 האלה זה לאחר שהכפילו ב-80% (חלק הבעלים) או האם ה-500 זה לפי הבדיקה הראשונית, כלומר: המוניטין המגולם. אם ה-500 הוא לאחר הכפלה ב-80%, אז כמובן שנכיר במלוא ה-500, ואם הוא לפני, אז צריך להכיר ב- $500 \cdot 0.8 = 400$ . נניח בפתרון השאלה שה-500 הוא לאחר הכפלה ב-80%, כלומר: זה ההפסד שאנחנו מכירים.

שלב 2 : אירועים מיוחדים

1. ביטול השקעה- לא רלוונטי, ההשקעה נמכרה.
2. ביטול רווחים בגין השקעה- לא רלוונטי, כי קיבלנו כנתון את הדו"חות המאוחדים, ובתוכם כבר אין רווחים בגין השקעה.
3. מס של חברת הבת- אנחנו רואים שלחברת הבת אין הפסדים להעברה, אבל גם ברבעון הראשון וגם ברבעון השני יש לה הפסד לפני מס, ונאמר שחברת זיו אינה צופה הכנסה חייבת בעתיד הנראה לעין, כלומר: בדו"חות העצמאיים, חברת הבת לא יוצרת מסים נדחים- אין לה הוצאות מס, אבל מבחינת הקבוצה יש ראייה להכנסה חייבת של הבת, כי יש עודף עלות חיובי, כלומר: מבחינת הקבוצה, עלינו ליצור מס נדחה בחובה בגובה המיסים הנדחים בזכות, ולכן: ברבעון הראשון:

ח' מס נדחה 95 ← ע"ח הבת  
ז' הוצ' מס נדחות

ברבעון השני:

ח' הוצ' מס נדחות 5 ← ע"ח הבת  
ז' מס נדחה

כדי לסיים את הטיפול בחברת הבת, עלינו לחשב את רווח ההון הנכון כתוצאה מאיבוד שליטה לרבות המס בגינו, וזאת מכיוון שזה קשור לפעילות המופסקת :

תרומת הבת – 30.6

	200	הון עצמי-נתון
	220	י.ע.ע
95-5 =	<u>90</u>	אירוע מסים
	510	

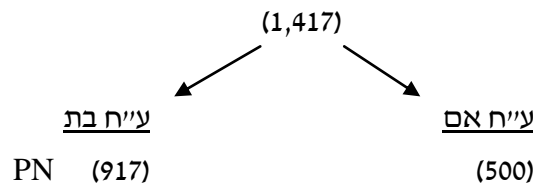
רווח ההון :

	700	תמורה
80%*510+100 =	<u>(508)</u>	השקעה תיאורטית
	192	

השפעת המס - 30 = (700-500)\*15%

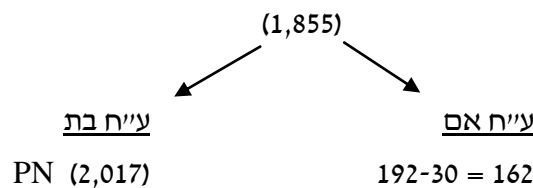
שלב 3 : חלוקות-

רבעון 1-



בעלים 1,234 = 500+80%\*917  
 זשמ"ש PN 183  
 1,417

רבעון 2-



בעלים 1,452 = 162-80%\*2017  
 זשמ"ש PN 403

(2) נרשם לפי עלות במקום לפי עלות/שווי מימוש נטו, הנמוך מביניהם.

<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
500	(500)	מ.פ
<u>-</u>	<u>800</u>	מ.ס
500	300	

סה"כ השפעה ברבעון השני- הקטנת עלות המכר ב-800.

(3) רבעון 1 - תחזית המכירות השנתיות היא 180,000, ולכן : העמלה השנתית הצפויה היא

$$.100,000*2\%+80,000*3\% = 4,400$$

$$\frac{4,400}{180,000} = 2.44\% \text{ אחוז אפקטיבי-}$$

$$65,000*2.44\% = 1,589 \text{ שייך לרבעון-}$$

חצי שנתי - תחזית המכירות השנתיות הצפויות היא 210,000, ולכן : העמלה הצפויה היא

$$.100,000*2\%+100,000*3\%+10,000*5\% = 5,500$$

$$\frac{5,500}{210,000} = 2.62\% \text{ אחוז אפקטיבי-}$$

$$140,000*2.62\% = 3,667 \text{ שייך לחצי שנה-}$$

$$(1,589) \text{ רבעון 1}$$

$$2,078 \text{ רבעון 2}$$

	<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>	(4)
$500 * \frac{0.25}{1} =$	125	125	12/09
$500 * \frac{6}{8} =$	375	250	3/10
	500	125	6/10

(5) יש להכיר בעלות הפרסום במועד הפרסום ללא כל קשר לפתיחת החנות, ולכן : חצי מההוצאה יש לרשום ברבעון הרביעי של 2009, וחצי ברבעון הראשון של 2010. מאחר שהכול נרשם ברבעון הרביעי של 2009, זו טעות.

(6) יש להכיר בפרסום של 30 דקות ברבעון הראשון בסכום של  $30*10 = 300$ . ברבעון השני יש להכיר בפרסום של 40 דקות :  $40*10 = 400$ , אבל היא רשמה 1,000, ולכן : צריך להקטין ברבעון השני 600.

(7) הרווח החשבונאי שונה מההכנסה החייבת, ולכן : עלינו לערוך דו"חות התאמה.

<u>תחזית</u>	<u>חצי שנתי</u>	<u>תחזית</u>	<u>רבעון 1</u>	
125,000	58,154	121,000	25,828	רווח חשבונאי
1,000	500	1,000	250	הוצ' לא מוכרות
<u>(200)</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	רווח הון
125,800	58,654	122,000	26,078	



רבעון 1

(5,000)	הפסד להעברה
26,078	רווח ע"ב מצטבר
122,000	שנתי צפוי

אנו מזהים כי יש רווח בתקופה המצטברת. השלבים :

$$(122,000 - 5,000) * 29\% = 33,930 \quad 1. \text{ תחזית מס בשנתי}$$

$$\frac{33,930}{122,000} = 27.8\% \quad 2. \text{ שיעור מס אפקטיבי}$$

$$26,078 * 27.8\% = 7,253 \quad 3. \text{ שייך לרבעון}$$

חצי שנתי

(5,000)	הפסד להעברה
58,654	רווח ע"ב מצטבר
125,800	שנתי צפוי

אנו מזהים כי יש רווח בתקופה המצטברת. השלבים :

$$(125,800 - 5,000) * 29\% = 35,032 \quad 1. \text{ תחזית מס בשנתי}$$

$$\frac{35,032}{125,800} = 27.8\% \quad 2. \text{ מס אפקטיבי}$$

$$58,654 * 27.8\% = 16,334 \quad 3. \text{ שייך לחצי שנתי}$$

(7,253) רבעון 1

9,081 רבעון 2

דגש: לא מתייחסים לרווח ההון כי הוא כלול בפעילות המופסקת.

**שאלה 13-**

<u>1-9/13</u>	<u>7-9/13</u>	דו"ח רווח והפסד (1)
4,470,000	1,520,000	<u>מכירות</u>
<u>(87,000)</u>	<u>(32,000)</u>	מכירות לסוכנים (2)
<u>4,383,000</u>	<u>1,488,000</u>	
(2,385,000)	(585,000)	<u>עלות המכר</u>
65,250	24,000	מכירה לסוכנים (2)
(73,150)	(4,444)	תמלוגים (2)
<u>(7,156)</u>	<u>(2,989)</u>	מכונת תפירה (3)
<u>(2,400,056)</u>	<u>(568,434)</u>	
1,982,944	919,566	רווח גולמי
(711,000)	(256,000)	<u>הוצאות הנהלה</u>
(8,036)	(3,036)	ה.ע.ו-ויל (2)
2,583	2,583	עסקה פנימית (2)
(63,960)	(29,827)	תמ"מ (3)
(4,000)	(12,000)	תרומות (4)
<u>(8,309)</u>	<u>(3,035)</u>	קרן השתלמות (4)
<u>(792,721)</u>	<u>(301,314)</u>	
844,000	333,000	<u>הכנסות אחרות</u>
<u>(155,000)</u>	<u>(155,000)</u>	עסקה פנימית (2)
<u>689,000</u>	<u>178,000</u>	
(154,000)	(49,000)	<u>הוצאות אחרות</u>
<u>(92,844)</u>	<u>(65,761)</u>	הפסד הון (3)
<u>(246,844)</u>	<u>(114,761)</u>	
1,632,379	681,491	רווח נקי
		<u>רווח/הפסד כולל אחר</u>
<u>(50,000)</u>	<u>(405,000)</u>	רווח/הפסד מזמין למכירה
1,582,379	276,491	סה"כ רווח כולל

**הסברים :**

(1) איחוד הדו"חות - חברת וויל נרכשה בשנת 2012, ולכן : נאחד את רווחי חברת וויל במלואם.

חברת פיטר נרכשה ב-1.4.13, ולכן : יש לאחד את רווחי חברת פיטר רק מהמועד הזה. 7-9/13 בתקופה הזו כל החברות נכללו באיחוד. נתונים לנו בסעיף 6 הרווחים לתקופה של 9 חודשים ו-6 חודשים של שנת 2013, ולכן : נמצא כ-PN את הרווח לתקופה 7-9/13. 1-9/13 רווחי חברת אלישה ו-וויל יועתקו מהטבלה. לגבי רווחי חברת פיטר, יש לכלול את הרווחים לתקופה של 4-9/13 בלבד. נתון שהרווחים למחצית השנה הראשונה של שנת 2013 התפלגו באופן שווה על-פני השנה, ולכן : נעתיק את הרווחים של 1-6/13 כפול 0.5 בתוספת הרווחים של 7-9/13. בנוגע לקרן הון נ"ע זמין למכירה, נתון שהקרן נוצרה לאחר מועד האיחוד, ולכן : נרשום את כל הקרן.

(2) חברת וויל -

עודף עלות – נתון 1 - החברה נרכשה בשנת 2012, ולכן : מעניין אותנו רק עודף העלות בגין הריהוט. ייחוס עודף העלות לריהוט ב-1.1.12 הוא  $100,000 = 170,000 - 270,000$ .

$$100,000 \times \frac{1}{10} \times \frac{6}{12} = 5,000 \quad \text{ה.ע.ע-6/13}$$

ב-29.8.13 שונה אומדן אורך החיים ל-6 שנים ו-10 חודשים מאותו מועד. שינוי אומדן מבוצע מתחילת הרבעון, ולכן : יש להפחית את יתרת עודף העלות לתחילת הרבעון השלישי ל-7 שנים.

$$100,000 \times \frac{8.5}{10} \times \frac{0.25}{7} = 3,036 \quad \text{ה.ע.ע-7/13}$$

$$5,000 + 3,036 = 8,036 \quad \text{ה.ע.ע-1/13}$$

מכירות לסוכנים – נתון 2 - לפי IAS-18 – הכרה בהכנסה – יש להכיר בהכנסות ממכירות רק לאחר העברת כל הסיכונים והתשואות ללקוח. היות ולסוכנים זכות החזרה, יש להכיר בהכנסות רק בעת המכירה ללקוחות הסופיים. חברת וויל הכירה בהכנסות ממכירות כבר מרגע יציאת המלאי מהמחסן, ולכן : עלינו לבטל את כל המכירות שהתבצעו לסוכנים וטרם נמכרו ללקוחות הסופיים.

	<u>30.9.13</u>	<u>30.6.13</u>	
ביטול מכירות	87,000	55,000	
ביטול ע. המכר (0.75)	41,250	65,250	
רבעון 3	32,000	24,000	$87,000 - 55,000 =$

תמלוגים – נתון 3 - חברת וויל מחוייבת לשלם תמלוגים מהמכירות לפי אחוז מדורג המשתנה בהתאם לכמות המכירות, ולכן : נחשב את התמלוגים לפי אחוז אפקטיבי. יש לשים לב שיש לבצע את החישוב מהמכירות המתוקנות.

	<u>30.9</u>		<u>30.6</u>	
1,550K-87K =	1,463,000	1,300K-55K =	1,245,000	מכירות מצטבר-מתוקן
	1,900,000		2,700,000	צפי מכירות שנתי
$1,900,000 * 5\% =$	95,000	$2,000K * 5\% + 700K * 7\% =$	149,000	תמלוגים לשנה
$\frac{95,000}{1,900,000} =$	5%	$\frac{149,000}{2,700,000} =$	5.5%	שיעור בונוס אפקטיבי
$1,463,000 * 5\% =$	73,150	$1,245,000 * 5.5\% =$	68,706	תמלוגים למצטברת
		$73,150 - 68,706 =$	4,444	שידך לרבעון 3

מכיוון שהפנטט משמש את הייצור, נרשום את התמלוגים בעלות המכר.

	<u>עסקה פנימית – נתון 4-</u>	
	<u>ברוטו</u>	
	-	30.6.13
← ביטול רווח הון- (155,000), פחת- 2,583	<u>(152,417)</u>	שינוי
	$155,000 * \frac{4\frac{11}{12}}{5} =$	(152,417) 30.9.13

(3) חברת פיטר-

עודף עלות – נתון 1- עלינו לחשב עודף עלות בגין פיטר. יש לשים לב שלא חישבנו עודף עלות בגין וויל מהסיבה שהיא רכשה אותה ב-2012 ואנחנו פותרים את 2013, כך שגם אם נוצר מוניטין שלילי, הוא לא רלוונטי ל-2013. לעומת זאת, את פיטר קנינו השנה, ואם ייווצר מוניטין שלילי, מפחיתים אותו לרווח והפסד והוא משפיע על הפתרון.

$1,800 + 12,000 * \frac{0.2}{0.8} * 130 =$	2,190,000	תמורה
$1,330,000 + 270,000 + 422,000 * \frac{3}{6} =$	<u>(1,811,000)</u>	הון עצמי
	379,000	

<u>30.9</u> (ב)	<u>הפחתה</u>	<u>30.6</u> (א)	<u>הפחתה</u>	<u>1/4</u>	
-	(68,750)	68,750	(31,250)	100,000	מכונה
<u>279,000</u>	-----	<u>279,000</u>	-----	<u>279,000</u>	מוניטין
			(31,250)	379,000	

-1-9/13

$4,167 + 2,989 =$	7,156	פחת
$27,083 + 65,761 =$	92,844	הפסד הון

פיטר (א)

$$450,000 * \frac{5.75}{6} = 431,250 \quad \text{ע.מ.מ}$$

$$500,000 \quad \text{ס.ב.ה}$$

אלישה

$$550,000 * \frac{5.75}{6} = 527,083 \quad \text{ע.מ.מ}$$

$$500,000 \quad \text{ס.ב.ה}$$

$$500,000 - 431,250 = 68,750 \quad \text{י.ע.ע}$$

נפצל את ההפחתה שמצאנו בטבלה :

$$100,000 * \frac{1}{6} * \frac{3}{12} = 4,167 \quad \text{הוצ' פחת (ע. המכר)}$$

$$\text{PN} \quad \underline{27,083} \quad \text{הפסד הון}$$

$$31,250$$

פיטר (ב)

$$450,000 * \frac{5.5}{6} = 412,500 \quad \text{ע.מ.מ}$$

$$400,000 \quad \text{ס.ב.ה}$$

אלישה

$$550,000 * \frac{5.5}{6} = 504,167 \quad \text{ע.מ.מ}$$

$$400,000 \quad \text{ס.ב.ה}$$

$$400,000 - 400,000 = - \quad \text{י.ע.ע}$$

נפצל את ההפחתה שמצאנו בטבלה :

$$68,750 * \frac{1}{5.75} * \frac{3}{12} = 2,989 \quad \text{הוצ' פחת (ע. המכר)}$$

$$\text{PN} \quad \underline{65,761} \quad \text{הפסד הון}$$

$$68,750$$

תמ"מ – נתון 2-

	<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>	
$80\% * 128 * 20 * 200 * \frac{0.25}{3} =$	34,133	34,133	30.6
$82\% * 117 * 20 * 200 * \frac{0.5}{3} =$	63,960	29,827	30.9

(4) חברת אלישה-

תרומות – נתון 1- בתרומות יש להכיר רק ברבעון שבו נוצרה ההוצאה. טעות הייתה לבצע הפרשה, ולכן : יש לבטל אותה.

$$16,000 * \frac{1}{4} = 4,000 \text{ הן רבעון בכל רבעון}$$

<u>רבעון 3</u>	<u>מצטבר-30.9</u>	<u>מצטבר-30.6</u>	
4,000	12,000	8,000	הוצ' שנרשמה
<u>16,000</u>	<u>16,000</u>	-	הוצ' צ"ל
(12,000)	(4,000)	8,000	תיקון

הוצאות שכר – נתון 2-1-6/13

$$150,000 * 5\% = 11,250 \text{ הוצ' שנתית צפויה}$$

$$11,250 * \frac{35,000 + 40,000}{160,000} = 5,273 \text{ שייך לתקופה}$$

ברבעון השני החברה צופה שהוצאות השכר השנתיות יהיו 160,000. אנחנו עוברים את התקרה, ולכן : ניקח בחשבון את המגבלה

1-9/13 ברבעון השלישי החברה צופה שהוצאות השכר השנתיות יהיו 153,000. עוברים

את התקרה, ועל-כן : ניקח בחשבון את המגבלה.

$$150,000 * 5\% = 11,250 \text{ הוצ' שנתית צפויה}$$

$$11,250 * \frac{75,000 + 38,000}{153,000} = 8,309 \text{ שייך ל-9 חודשים}$$

$$8,309 - 5,273 = 3,035 \text{ שייך לרבעון 3}$$

אלי פאר - 2.8.2016**שאלה 11-**

בסגנון כזה של שאלה עלינו לזהות מספר גורמים לפני תחילת העבודה :

1. מי הן החברות המאוחדות- זאב ואביטל
2. מה היא תקופת האיחוד- נתון 1 : הרכישה בוצעה ב-1.4.05, ועל-כן : הרבעון הראשון הוא רק של חברת האם, ורבעונים 2-4 הם מאוחדים.
3. מה שיעור ההחזקה- נתון 1 : 100%. המשמעות היא שלא נצטרך לבצע חלוקות.

<u>רבעון 4</u>	<u>רבעון 3</u>	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
4,000	1,600	5,000	2,000	<u>מכירות</u>
-	-	(600)	-	עסקה פנימית (2)
<u>4,000</u>	<u>1,600</u>	<u>4,400</u>	<u>2,000</u>	
(3,100)	(1,220)	(3,750)	(1,500)	<u>עלות מכר</u>
-	100	500	-	עסקה פנימית (2)
-	(100)	120	100	שינוי מדיניות (5)
<u>(3,100)</u>	<u>(1,220)</u>	<u>(3,130)</u>	<u>(1,400)</u>	
(421)	(261)	(311)	(140)	<u>הנהלה</u>
80	(16)	(44)	(20)	עמלה (2)
<u>(40)</u>	<u>(40)</u>	<u>(62)</u>	-	שכ"ד וניקיון (3)
<u>(381)</u>	<u>(317)</u>	<u>(417)</u>	<u>(160)</u>	
(120)	(200)	(34)	(75)	<u>הוצ' מימון</u>
-	<u>(80)</u>	-	-	רווח מפדיון (4)
<u>(120)</u>	<u>(280)</u>	<u>(34)</u>	<u>(75)</u>	
-	-	100	-	<u>הכני' מימון</u>
-	<u>80</u>	-	-	רווח מפדיון (4)
-	<u>80</u>	<u>100</u>	-	
(2)	(2)	(2)	-	הפסד הון (1)
<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	-	ביטול י"ע (3)
-	-	-	-	
399	(137)	919	365	רווח לפני מס
<u>(171)</u>	<u>69</u>	<u>(390)</u>	<u>(154)</u>	הוצ' מס (6)
228	(68)	529	211	רווח נקי

**הסברים :**

- (1) ירידת ערך מוניטין - בכל רבעון החל מהרבעון השני נכיר בהפסד של  $2 = 80 * 2.5\%$ .
- (2) עמלה לחברת שיווק - כיוון שהעמלה תלויה במכירות לחיצוניים, נחפש ראשית נתון על עסקאות פנימיות:
- נתון 7 - העסקה ברבעון הראשון אינה רלוונטית, שכן עוד לא הייתה שליטה. נעסוק אם כך בעסקה אשר נוצרה ברבעון השני. ברבעון השני עלינו לבצע דחייה, ובשלישי מימוש:
- רבעון 2-

ברוטו	מס	נטו
י.פ. -	-	-
שינוי (100)	44	(56)
30.6 (100)	44	(56)

$\frac{300 * 0.2}{1.2} * 0.2 =$

רבעון 3-

ברוטו	מס	נטו
30.6 (100)	44	(56)
שינוי 100	(44)	56
30.9 -	-	-

קעת נחזור לנתון 3 : עמלת השיווק נרשמה אצל זאב ברבעון הרביעי כולה במקום לפרוס בין הרבעונים, ולכן : ב-3 רבעונים הראשונים נכיר בהוצאה של אחוז מהמכירות לחיצוניים, וברבעון הרביעי נבטל את 9 החודשים הראשונים.

- (3) שכר דירה - אביטל רשמה את כל ההוצאה ברבעון הראשון במקום לפרוס אותה, ולכן : ברבעון הראשון צריך לבטל הוצאה של 120, ואילו בשאר הרבעונים יש להכיר ב-40. כיוון שאביטל לא מאוחדת ברבעון הראשון, אז ההשפעה ברבעון הראשון אינה רלוונטית. אותו רעיון לגבי הוצאות ניקיון - אביטל רשמה את ההוצאה ברבעון הראשון במקום ברבעון השני, ולכן : ברבעון הראשון עלינו לבטל הוצאה של 22 ולרשום אותה ברבעון השני ושוב ההשפעה על הרבעון הראשון לא רלוונטית. עוד נאמר בנתון, כי עלות רכישת המניות לא משתנה, אבל אנחנו יודעים שההון העצמי גדל כתוצאה מתיקונים, ועל-כן : המוניטין קטן. בכמה נגדיל את ההון העצמי? ב-80 =  $56.5\% * (120 + 22)$ , אבל כל המוניטין היה 80, אז למעשה אנחנו צריכים לבטל את כל המוניטין, אבל כבר נרשמה ירידת ערך בגין המוניטין, אז עלינו לבטל את ירידת הערך שרשמנו.

- (4) רווח מפדיון - צריך להירשם כהכנסות מימון ולא כקיצוץ מהוצאות מימון, ולכן : נבצע פעולת מיון. כדאי לסמן ב-\*, כי זוהי הכנסה מועדפת.

- (5) שינוי שיטת מלאי - מחייב תיקון רטרואקטיבי, ועל-כן : נבצע את התיקון.



סה"כ	איחוד	בת	אם	מסים- (6)
(154)	-	-	(154)	רבעון 1
(390)	44	(128)	(306)	רבעון 2
63	(44)	87	20	רבעון 3
(171)	-	(57)	(114)	רבעון 4

כדי לחשב את הוצאות המס, חייבים ראשית למצוא את הרווח המתוקן גם של חברת האם וגם של חברת הבת :

רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	אם
189	69	649	365	נתון
80	$-100-16 = (116)$	$120-44 = 76$	-	תיקונים
$1,312 = 269$	$+ (47)$	$+ 725$	$+ 365$	מתוקן
170	(150)	356	-	נתון
(40)	$-40-80 = (120)$	(62)	$120+22 = 142$	תיקונים
130	(270)	294	142	מתוקן
	80			הכנסה מועדפת

נתחיל באביטל- לאביטל אין הפסד להעברה. למעט ההכנסה המועדפת, הרווח החשבונאי שלה שווה להכנסה החייבת. בכל נקודת זמן, היא ברווח בתקופה המצטברת. אין אם כך צורך להפעיל את הכללים כדי לדעת את הוצאות המס, פשוט ניקח את הרווח לפני מס ונכפיל בשיעור המס. הכול למעט הרבעון השלישי, בו בנוסף ניתן ביטוי למס בגין ההכנסה המועדפת.

$294 * 43.5\% =$	128	רבעון 2
$30-270 * 43.5\% =$	87	רבעון 3
$130 * 43.5\% =$	57	רבעון 4

כעת, נטפל בחברת האם- נתון 8 הוא קריטי. זאב צופה בכל נקודת זמן שהרווח השנתי הוא 1,312. המשמעות היא שבכל נקודת זמן שיעור המס האפקטיבי הוא זהה לתיאורטי, ולכן : עלינו לחשב פעם אחת את שיעור המס האפקטיבי, ואז להכפיל ברווח לפני מס.

רבעון 1	
(100)	הפסד להעברה
27	מס נדחה
365	רווח לתקופה
1,312	שנתי צפוי

אנו מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח

שלב 1 : תחזית מס בשנתי-

$$\begin{array}{rcl} (1,312-100)*43.5\% = & 527 & \text{שוטפות} \\ & \underline{27} & \text{נדחות} \\ & 554 & \end{array}$$

שלב 2 : שיעור מס אפקטיבי-  $\frac{554}{1,312} = 42.24\%$

**שאלה 12-**

1. עלינו לזהות את החברות המאוחדות- בהתאם לתחילת התרגיל החברות המאוחדות הן לבונה מתוקה, חברה א' וחברה ב'.
2. תקופת האיחוד- בהיעדר נתונים אחרים, כל התקופה.
3. שיעור ההחזקה- נתון 100%.

<u>רבעון 3</u>	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
40,000	50,000	65,000	<u>מכירות</u>
34,800	29,950	20,500	חברת בת ב' (1)
<u>(16,000)</u>	<u>(20,000)</u>	<u>(26,000)</u>	פ. מופסקות (2)
<u>58,800</u>	<u>59,950</u>	<u>59,500</u>	
(24,734)	(29,546)	(39,438)	<u>ע. המכר</u>
(19,575)	(14,975)	(10,250)	חברת בת ב' (1)
12,000	15,000	15,600	פ. מופסקות (2)
1,000	(400)	(600)	מלאי (3)
<u>9</u>	<u>(29)</u>	<u>98</u>	משלוח (4)
<u>(31,300)</u>	<u>(29,950)</u>	<u>(34,590)</u>	
(1,000)	(2,000)	(1,000)	<u>מכירה</u>
(2,175)	(2,130)	(2,050)	חברת בת ב' (1)
<u>160</u>	<u>200</u>	<u>260</u>	פ. מופסקות (2)
<u>(3,015)</u>	<u>(3,930)</u>	<u>(2,790)</u>	
(8,977)	(20,886)	(4,381)	<u>הנהלה</u>
(4,350)	(4,250)	(4,100)	חברת בת ב' (1)
1,000	1,000	1,000	פ. מופסקות (2)
-	7,400	(7,400)	פיצויים (5)
<u>250</u>	<u>(750)</u>	<u>250</u>	תרומות (6)
<u>(12,077)</u>	<u>(17,486)</u>	<u>(14,631)</u>	
			<u>הוצאות מימון</u>
<u>(33)</u>	<u>(383)</u>	<u>(619)</u>	אשראי (7)
12,375	8,201	6,870	רווח לפני מס
<u>(2,200)</u>	<u>(1,490)</u>	<u>(1,180)</u>	הוצ' מס (8)
10,175	6,711	5,960	רווח נקי מפעילות נמשכת
<u>2,102</u>	<u>2,812</u>	<u>6,764</u>	רווח-מופסקות (2)
12,277	9,523	12,724	רווח נקי

**הסברים :**

(1) מטבע הפעילות שלה הוא דולר. את הרבעון הראשון נתרגם לפי שע"ח ממוצע, כרגיל : 4.1.  
 ברבעון השלישי אותו רעיון, נצרף את חברת הבת לפי שע"ח ממוצע : 4.35.  
 לגבי הרבעון השני, יש עסקה מהותית. את העסקה הזו נתרגם לפי מועד ההכרה (30.6)  
 וכל השאר לפי ממוצע. המכירות תהיינה  $29,950 = 4,000 * 4.3 + 3,000 * 4.25$ . עלות המכר  
 תהיה 50% (כי הרווח הגולמי 50%), אז היא תסתכם ל-  $14,975 = 2,000 * 4.3 + 1,500 * 4.25$ .  
 הוצאות המכירה תהיינה  $2,130 = 100 * 4.3 + 400 * 4.25$ . הוצאות ההנהלה תהיינה  $4,250 = 1,000 * 4.25$ .

(2) בשנת 2010 הקבוצה הפסיקה את פעילות חברה א' המהווה מגזר פעילות. זה עונה על  
 הגדרת פעילות מופסקת, ולכן : עלינו לתקן רטרואקטיבית את מספרי ההשוואה, לנטרל  
 מסעיפי רווח והפסד את כל הקשור לחברה א' ולהציג במספר אחד, נטו ממס.  
 מהמכירות עלינו לנטרל בכל רבעון 40%.  
 מעלות המכר, ברבעון הראשון -  $15,600 = 26,000 * 60%$ , ברבעון השני -  $15,000 = 20,000 * 75%$   
 $12,000 = 20,000 * 75%$ , ברבעון השלישי -  $16,000 * 75%$ .  
 מהוצאות המכירה עלינו לנטרל אחוז מהמכירות. ברבעון הראשון -  $260 = 26,000 * 1%$ ,  
 ברבעון השני - 200, ברבעון השלישי - 160.  
 מהוצאות הנהלה ננטרל 1,000 בכל רבעון.

נחשב את הרווח לפני מס של חברה א' בכל אחד מהרבעונים :

רבעון 1	$26,000 - 15,600 - 260 - 1,000 = 9,140$
רבעון 2	$20,000 - 15,000 - 200 - 1,000 = 3,800$
רבעון 3	$16,000 - 12,000 - 160 - 1,000 = 2,840$

כעת, נעבוד על נושא המס כי רווח מפעילות מופסקת מוצג נטו ממס. נתון שהרווח  
 החשבונאי של חברה א' שווה להכנסה החייבת, כך שאין צורך לבצע דו"ח התאמה.  
 לחברה א' אין הפסדים להעברה והיא לכל אורך הדרך רווחית, אז הוצאות המס הן 26%  
 מהרווח לפני מס. כדי לדעת את הרווח מהפעילות המופסקת, נכפיל ב-74% :

רבעון 1	6,764
רבעון 2	2,812
רבעון 3	2,102

(3) המלאי נמדד לפי עלות במקום לפי עלות/שווי מימוש נטו, כנמוך, ולכן : עלינו לבצע  
 תיקונים :

<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
-	-	-	מ.פ
-	<u>1,000</u>	<u>600</u>	מ.ס (א)
-	1,000	600	

(א) 31.3 - יש להקטין את מלאי הסגירה ב-600 (להגדיל את ע. המכר).

30.6 - יש להקטין ב-1,000.

30.9 - אין מה לתקן.

(4) הנחה בגין משלוחים - נחשוב מה נרשם ומה היה צריך להירשם :

<u>7-9</u>	<u>4-6</u>	<u>1-3</u>	
110	-	-	נרשם (א)
<u>119</u>	<u>(29)</u>	<u>98</u>	היה צ"ל (ב)
9	(29)	98	

(א) רבעון 1 - לא נרשמה הנחה, כי היא לא הגיעה לסף של 2,500.

חצי שנתי - סך רכישות השירותים הן  $2,400 = 1,500 + 900$ , ולכן : גם בחצי שנתי היא לא רשמה הנחה כי היא לא הגיעה לסף.

9 חודשים - נתון שהיא רכשה 3,600, כלומר : ב-9 חודשים היא רשמה הנחה של 110 =  $1,100 * 10\%$

(ב) פריסה לפי ממוצע משוקלל :

רבעון 1 - התחזית השנתית היא 5,200. ההנחה הצפויה היא 340 =  $1,500 * 10\% + 1,000 * 15\% + 200 * 20\%$

שיעור אפקטיבי -  $6.54\% = \frac{340}{5,200}$ . לרבעון הראשון שייך 98 =  $1,500 * 6.54\%$

חצי שנתי - תחזית המכירות השנתית היא 3,500. ההנחה הצפויה היא 100 =  $1,000 * 10\%$

שיעור אפקטיבי -  $2.86\% = \frac{100}{3,500}$ . שייך לחציון - 69 =  $2,400 * 2.86\%$ . שייך לרבעון

השני -  $98 - 69 = 29$ .

9 חודשים - השירותים הצפויים הם 4,600. ההנחה הצפויה היא 240 =  $1,500 * 10\% + 600 * 15\%$

שיעור אפקטיבי -  $5.22\% = \frac{240}{4,600}$ . שייך ל-9 חודשים 188 =  $3,600 * 5.22\%$ . שייך לרבעון

השלישי -  $119 = 188 - 69$ .

(5) ההודעה הרשמית לעובדים הועברה ב-30.3, ולכן : המחוייבות נוצרה ברבעון הראשון. הישות הייתה צריכה להכיר בהוצאה ברבעון הראשון, היא הכירה ברבעון השני וזוהי כמובן טעות.

(6) אין מחוייבות לתרום עד התרומה עצמה, ולכן : כל ההוצאה הייתה צריכה להירשם ברבעון השני. החברה ביצעה פריסה, ועל-כן : עלינו לבצע תיקונים. ברבעון הראשון והשלישי נבטל 250, ובשני נוסף 750.

(7) הישות היוונה לפי הלוואה ספציפית במקום לפי שיעור היוון תיאורטי. מכאן, בדו"ח רווח

והפסד היא רשמה 0, נחשב כמה היא הייתה צריכה לרשום :

רבעון 1-

$$10,000 * 0.5 = 5,000 \quad \text{ממוצע נכס כשיר}$$

$$30,000 * (5\% + 4\%) * \frac{3}{12} = 675 \quad \text{מגבלת היוון}$$

$$\frac{675}{60,000} = 1.125\% \quad \text{שיעור היוון תיאורטי}$$

$$5,000 * 1.125\% = 56 \quad \text{היוון}$$

הישות הייתה צריכה להוון 56 שקלים, היא היוונה 675, ולכן : נכיר בהוצאה של 619.

חצי שנתי-

$$10,000 * \frac{4.5}{6} + 10,000 * \frac{1.5}{6} = 10,000 \quad \text{ממוצע נכס כשיר}$$

$$30,000 * 5\% * \frac{5}{12} + 30,000 * 4\% * \frac{6}{12} = 1,225 \quad \text{מגבלת ההיוון}$$

$$\frac{1,225}{30,000 + 30,000 * \frac{5}{6}} = 2.27\% \quad \text{שיעור היוון תיאורטי}$$

$$10,000 * 2.27\% = 223 \quad \text{היוון}$$

בחצי שנתי יש להכיר בהוצאה של  $1,225 - 223 = 1,002$ , ברבעון הראשון כבר הכרנו ב-619, ולכן : ברבעון השני נכיר ב-383.

9 חודשים-

$$10,000 * \frac{7.5}{9} + 10,000 * \frac{4.5}{9} + 10,000 * \frac{1.5}{9} = 15,000 \quad \text{ממוצע נכס כשיר}$$

$$30,000 * 5\% * \frac{5}{12} + 30,000 * 4\% * \frac{9}{12} = 1,525 \quad \text{מגבלת היוון}$$

$$\frac{1,525}{30,000 + 30,000 * \frac{5}{9}} = 3.26\% \quad \text{שיעור היוון תיאורטי}$$

$$15,000 * 3.26\% = 490 \quad \text{היוון}$$

ב-9 חודשים יש להכיר בהוצאה של  $1,525 - 490 = 1,035$ , בחצי שנתי הכרנו בהוצאה של 1,002, ולכן : נכיר בעוד 33 שקלים.

(8) הדו"ח המאוחד למעשה מורכב מחברת האם ומחברת הבת בחו"ל. כיוון שאין כאן פעולות איחוד, אז נחלק את הרווח בין שתי החברות:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,375	8,201	6,870	
3,675	(394)	2,770	אם PN
8,700	8,595	4,100	בת (א)
<u>מאוחד</u>	<u>בת</u>	<u>אם</u>	
(1,180)	4,100*20% = (820)	(360)	רבעון 1
(1,490)	8,595*20% = (1,719)	229	רבעון 2
(2,200)	8,700*20% = (1,740)	(460)	רבעון 3

לגבי חברת הבת בחו"ל, נתון שהרווח החשבונאי שווה להכנסה החייבת, אין לה הפסדים להעברה, היא כל הזמן ברווח, ולכן: פשוט נכפיל את הרווח לפני מס ב-20% (בטבלה התחתונה).

נעבוד על חברת האם- הרווח החשבונאי שלה שונה מההכנסה החייבת, ולכן: עלינו ראשית לבצע דו"ח התאמה:

<u>שנתי צפוי</u>	<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
31,688	6,051	2,376	2,770	רווח חשבונאי
2,000	1,500	1,000	500	הוצ' לא מוכרת
<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	----	תרומות
34,688	8,551	4,376	3,270	

מכיוון שהתחזית השנתית היא קבועה, שיעור המס האפקטיבי זהה, אז עלינו לחשב אותו פעם אחת בלבד:

<u>רבעון 1</u>	
(20,000)	הפסד להעברה
3,270	רבעון 1
34,688	שנתי צפוי

מזהים שבתקופה המצטברת יש רווח.

שלב 1: תחזית מס בשנתי- 3,819 = (34,688-20,000)\*26%

שלב 2: שיעור מס אפקטיבי- 11% =  $\frac{3,819}{34,688}$

שייך לרבעון הראשון- 360 = 3,270\*11%

שייך לחציון- 131 = 1,000\*35%-1,000\*11%, ולכן: לרבעון השני שייך 229 = 131-360.

שייך ל-9 חודשים - 591 =  $1,000 * 35\% - 8,551 * 11\%$ , לרבעון השלישי שייך  $460 = 591 - 131$ .

20,500-10,250-2,050-4,100 =	4,100	1 רבעון (א)
29,950-14,975-2,130-4,250 =	8,595	2 רבעון
34,800-19,575-2,175-4,350 =	8,700	3 רבעון

### שלמה דאובר - 2.8.2016

#### **שאלה 7-**

<u>רבעון 3</u>	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
25,000	45,000	30,000	<u>מכירות</u>
(938)	(2,062)	(750)	הנחות (1)
<u>24,062</u>	<u>42,938</u>	<u>29,250</u>	
(8,000)	(15,000)	(10,000)	<u>עלות המכר</u>
1,500	1,000	-	הנחות (1)
500	(1,000)	-	ייע-מלאי (2)
<u>2,500</u>	<u>2,500</u>	-	ביטול פחת (2)
<u>(3,500)</u>	<u>(12,500)</u>	<u>(10,000)</u>	
			<u>מו"פ</u>
-	(7,200)	(7,200)	תמ"מ (4)
10,000	(28,000)	(7,000)	<u>הנהלה</u>
(4,355)	-	-	מבנה (3)
<u>(20,000)</u>	<u>20,000</u>	-	תביעה (5)
<u>(14,355)</u>	<u>(8,000)</u>	<u>(7,000)</u>	
-	<u>10,000</u>	<u>20,000</u>	<u>הכנסות אחרות</u>
(2,000)	-	-	<u>הוצאות אחרות</u>
(5,250)	(4,250)	-	הפסד הון (2)
2,000	-	-	מבנה (3)
<u>(800)</u>	-	-	הפסד הון (3)
<u>(6,050)</u>	<u>(4,250)</u>	-	
157	20,988	25,050	רווח לפני מס
<u>152</u>	<u>(4,748)</u>	<u>(6,198)</u>	הוצי מס (6)
309	16,240	18,852	רווח נקי



**הסברים :**

(1) הנחה ללקוחות עיקריים - בהנחות בשאלה החברה ביצעה שגיאה פעמיים :

1. החברה רשמה את ההנחות בסעיף עלות המכר, בעוד שיש לרשום את ההנחות מהמכירות בקיזוז המכירות עצמן.
  2. החברה רשמה את ההנחות במועד תשלום ההנחות בפועל, ולא לפי שיעור הנחה משוקלל שמתבסס על צפי שנתי.
- כמו-כן, נניח בפתרון כי בעת ההגעה לכל יעד, החברה משלמת מיד ללקוחות העיקריים את ההנחה ששייכת לאותה מדרגה.
- ראשית, נבטל את מה שרשמה החברה בעלות המכר ולאחר מכן נכיר בהנחות הנכונות לפי שיעור הנחות משוקלל.

<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	<u>בפועל</u>
100,000	75,000	30,000	מכירות בפועל
10,000	7,500	3,000 (10%)	מכירות לכל לקוח (10%)
(א) 1,250	500	-	הנחה ששולמה
2,500	1,000	-	הנחה ל-2 לקוחות
↙ ↘			
<u>רבעון 3</u>		<u>רבעון 2</u>	
2,500		1,000	

$500 + 750 = 1,250$  (א)

<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	<u>צ"ל</u>
120,000	120,000	100,000	מכירות-שנתי צפוי
2,250	2,250	$500 + 750 = 1,250$	הנחה שנתית צפויה
4,500	4,500	2,500	הנחות ל-2 לקוחות
3.75%	$\frac{4,500}{120,000} = 3.75\%$	$\frac{2,500}{100,000} = 2.5\%$	שיעור הנחה משוקלל
100,000	75,000	30,000	מכירות מצטברות
3,750	2,812	750	הנחה לתקופה
↙ ↘			
<u>רבעון 3</u>		<u>רבעון 2</u>	
938		2,062	

- (2) קבוצת מימוש מוחזקת למכירה - החברה לא טיפלה בקבוצת המימוש כמוחזקת למכירה, בהתאם להוראות IFRS-5, ולכן: אנחנו נטפל בקבוצת המימוש ברבעון השני והשלישי, ויש לזכור כי אם החברה לא טיפלה בקבוצת המימוש בהתאם להוראות IFRS-5 היא המשיכה להכיר בהוצאות פחת ברבעונים האלו, ולכן: יש לבטלם. כמו-כן, החברה לא הכירה בירידת ערך מלאי, וגם את זה עלינו לתקן.

1.4 – כניסה לתחולת IFRS-5

	<u>ערך פנקסני</u>	
← העלות שווה לשווי מימוש נטו	10,000	מלאי
	<u>47,500</u>	קו ייצור
	57,500	
55,000*95% =	<u>(52,250)</u>	שווי הוגן נטו
	5,250	הפסד הון

30.6 – מדידה עוקבת

	<u>ערך פנקסני</u>	
← לפי שווי מימוש נטו שנמוך מהעלות	9,000	מלאי
47,500-5,250 =	<u>42,250</u>	קו ייצור
	51,250	
	<u>52,250</u>	שווי הוגן נטו
	1,000	רווח הון

מסקנה: יש להכיר בהפסד הון בגובה  $4,250 = 5,250 - 1,000$  (בהוצאות אחרות), יש להכיר בירידת ערך מלאי של  $1,000 = 9,000 - 10,000$  (בעלות המכר), יש לבטל הוצאות פחת

$$\text{בגובה } 2,500 = \frac{47,500 \cdot 0.25}{4.75}$$

30.9 – מדידה עוקבת

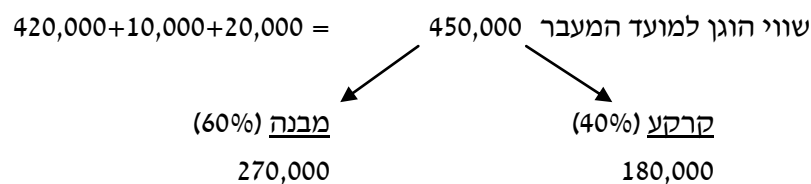
	<u>ערך פנקסני</u>	
← נכיר בעליית ערך של 500 בעלות מכר	9,500	מלאי
42,250+1,000 =	<u>43,250</u>	קו ייצור
	52,750	
50,000*0.95 =	<u>(47,500)</u>	שווי הוגן נטו
	5,250	הפסד הון

מסקנה: נכיר בעליית ערך מלאי של 500 (עלות המכר), נבטל הוצאות פחת של 2,500 (עלות המכר). נכיר בהפסד הון של 5,250 (הוצאות אחרות).

(3) מועד המעבר לפי IAS-40 מנדלי"ש לרכוש קבוע הוא 30.6.10 - מועד תחילת השימוש ע"י הבעלים. כמו-כן, לא נתון בשאלה מה השווי ההוגן של הנדלי"ן בכל אחד מתאריכי החתך, אבל נתון לנו השווי ההוגן לתחילת השנה, וכן נתון שסעיף הכנסות אחרות בדו"חות רווח והפסד הנתונים כוללים אך ורק את הרווחים/הפסדים מהשערוך לנדלי"ש, ועל-ידי כך, אנחנו נשחזר את השווי ההוגן לתאריכים הרלוונטיים. כמו-כן, יש לשים לב שהטעות של

החברה היא רק בגין הרבעון השלישי, מכיוון שהחברה טיפלה לאורך כל הדרך במבנה כנדליי, והיא הייתה צריכה לטפל בו כך רק עד ה-30.6.

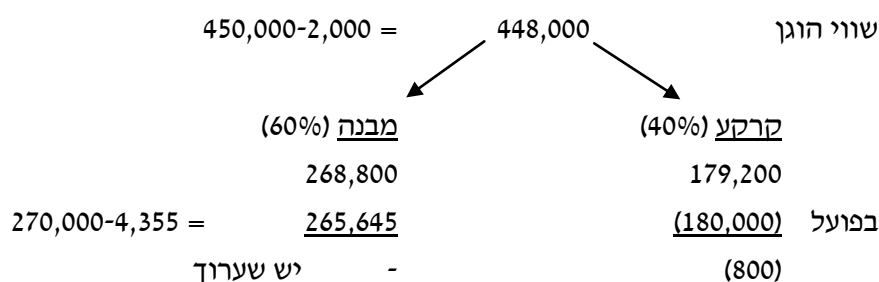
**30.6.10-**



נבטל הפסד הון משערור הנדליין: 2,000 = 30,000-28,000, נרשום הוצאות פחת לרבעון 3 :

$$.270,000 * \frac{0.25}{15.5} = 4,355$$

**30.9.10-** החברה נוקטת בשיטת הערכה מחדש ומשערכת את הנכס ב-30.9.10. ברמה העקרונית עליית הערך נרשמת כנגד קרן שערור, ולכן: היא לא אמורה לעניין אותנו בדו"חות רווח והפסד, אבל מכיוון שירידת ערך מתחת לעלות המקורית נרשמת בהפסד הון, אנו חייבים לבדוק האם הגענו למצב הזה.



**מסקנה:** בגין המבנה נוצרה קרן שערור שלא מעניינת אותנו, אבל בגין הקרקע נוצר הפסד הון שיש להוסיף לנתוני רבעון 3.

(4) בהתאם להוראות IFRS-2 במענק ליועץ חיצוני יש להכיר לפי השווי ההוגן של השירות שהתקבל, אבל מכיוון שהפעם החברה מעניקה מענק התחייבותי (תמורה במזומן לפי שווי של מניות), אנחנו חייבים להכיר בהתחייבות ולעדכן אותה בכל תאריך מאזן לפי מחיר המניה בפועל, וזאת בדומה למענק התחייבותי הניתן לעובדי החברה. כמו-כן, מכיוון שמה-1.7.10 החברה מתחילה להוון את כל עלויות המו"פ, אנחנו נפסיק את החישוב, מכיוון שהעלויות הללו כבר לא רשומות בדו"ח רווח והפסד.

	<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>	
$9,000 * 5 * \frac{0.5}{2.5} =$	9,000	9,000	31.12.09
$9,000 * 6 * \frac{0.75}{2.5} =$	16,200	7,200	31.3.10
$9,000 * 6.5 * \frac{1}{2.5} =$	23,400	7,200	30.6.10

(5) החברה רשמה ברבעון השני הוצאה בסך 20,000, וברבעון השלישי כאשר התבררה התביעה בבית משפט והוחלט כי היא לא חייבת לשלם את התביעה, היא רשמה הכנסות בגין ביטול הפרשה באותו סכום. מנגד, החברה בכלל לא הייתה צריכה להתייחס לתביעה הזו, מכיוון שזה אירוע מחייב התאמה, ואם לפני פרסום הדו"חות הכספיים התברר שהיא לא חייבת לשלם, היא לא הייתה צריכה לרשום לא הוצאה ברבעון השני ולא הכנסה מביטול הפרשה ברבעון השלישי, ולכן : נבטל זאת.

(6) יש הפרשים בין ההכנסה החייבת לרווח החשבונאי, גם בקבוצת המימוש וגם במבנה בתל-אביב, ולכן : נבנה דו"חות התאמה לכל אחת מהתקופות המצטברות :

	<u>1-9</u>	<u>1-6</u>	<u>1-3</u>	
	46,195	46,038	25,050	רווח לפני מס
				<u>נתון 2</u>
4,250+5,250 =	9,500	4,250	-	הפסד הון-ספרים
1,000-500 =	500	1,000	-	הפסד מי"ע-מלאי
	(5,000)	(2,500)	-	הוצ' פחת
				<u>נתון 3</u>
	(30,000)	(30,000)	(20,000)	ביטול רווח הון שנרשם
	4,355	-	-	פחת-ספרים
	800	-	-	הפסד הון-קרקע
	<u>(11,250)</u>	<u>(7,500)</u>	<u>(3,750)</u>	פחת-מבנה-מ"ה (א)
	15,100	11,288	1,300	הכנסה חייבת
	(31,095)	(34,750)	(23,750)	הפרש זמני

אנו מזהים שבכל התקופות המצטברות אנו ברווח. כמו-כן, ההכנסה החייבת השנתית הצפויה שווה על פני כל הרבעונים, ולכן : שיעור המס המשוקלל זהה בכל התקופות.

#### הוצאות מס צפויות

(50,000-10,000)*25% =	10,000	שוטפות
לא יצרנו, אז אין מה לסגור	-	נדחות
	10,000	

$$\frac{10,000}{50,000} = 20\% \text{ שיעור מס משוקלל-}$$

	<u>1-9</u>		<u>1-6</u>		<u>1-3</u>	
	15,100*20% = 3,020		11,288*20% = 2,258		1,300*20% = 260	שוטפות
	31,095*25% = <u>7,774</u>		34,750*25% = <u>8,688</u>		23,750*25% = <u>5,938</u>	נדחות
	10,794		10,946		6,198	
			רבעון 3		רבעון 2	
			(152)		4,748	

$$60\% * 500,000 * \frac{0.25}{20} = 3,750 \text{ (א)}$$

$$60\% * 500,000 * \frac{0.5}{20} = 7,500$$

$$60\% * 500,000 * \frac{0.75}{20} = 11,250$$

**שאלה 16-**

	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>	
250,000-100,000 =	150,000	100,000	רווח לפני מס-פולי (2)
	5,000	(5,000)	מלאי
	(1,355)	(1,208)	תמ"מ
	<u>765</u>	<u>675</u>	הנחות מספקים
	<u>154,410</u>	<u>94,467</u>	
130,000-75,000 =	55,000	75,000	רווח לפני מס-רוזווד (3)
	<u>1,208</u>	-	דמי שכירות
	<u>56,208</u>	<u>75,000</u>	
			התאמות למאוחד (1)
	(39,750)	(1,350)	ה.ע.ע
	16,600	(12,600)	התאמת מדיניות
	<u>9</u>	<u>(174)</u>	ע.פ פולי ← רוזווד
	<u>(23,141)</u>	<u>(14,124)</u>	
			הוצאות מס (4)
	(38,941)	(23,919)	פולי
	(14,052)	(18,750)	רוזווד
	<u>(2,155)</u>	<u>2,272</u>	התאמות למאוחד
	<u>(55,148)</u>	<u>(40,397)</u>	
	132,329	114,946	רווח מאוחד

**הסברים :**

(1) ה.ע.ע-

חישוב עודף עלות

שלב מקדמי – חישוב הון מתוקן- לפני שנחשב את עודף העלות, עלינו לתקן את ההון של

רוזווד בגין התאמת מדיניות נדלייש :

	128,000	נתון
$(561,000-510,000)*0.85 =$	<u>43,350</u>	התאמת מדיניות
	171,350	

$\frac{200,000}{0.8} =$	250,000	תמורה
	<u>(171,350)</u>	הון עצמי
	78,650	

	רבעון 2	רבעון 1	ייחוס	
	(1,350)	$27,000*\frac{0.25}{5} = (1,350)$	27,000	מותג
	338	338	(6,750)	מס נדחה
$58,400-20,000 =$	<u>(38,400)</u>	-	<u>58,400</u>	מוניטין
			78,650	

התאמת מדיניות- עלינו לטפל בהתאמת מדיניות חשבונאית של הנדלייש :

נטו	מס	ברוטו	
43,350	(7,650)	$561,000-510,000 = 51,000$	1.1
<u>(10,710)</u>	<u>1,890</u>	<u>(12,600)</u>	שינוי
32,640	(5,760)	$540,900-510,000*\frac{0.25}{17} = 38,400$	31.3
<u>14,110</u>	<u>(2,490)</u>	<u>16,600</u>	שינוי
46,750	(8,250)	$550,000-502,500*\frac{16.5}{16.75} = 55,000$	30.6

עסקה פנימית-

נטו	מס	ברוטו	
-	-	-	1.1
<u>(130)</u>	<u>44</u>	<u>(174)</u>	שינוי
(130)	44	$(1,350-1,170)*\frac{58}{60} = (174)$	31.3
<u>6</u>	<u>(3)</u>	<u>9</u>	שינוי
(124)	41	$(1,350-1,170)*\frac{55}{60} = (165)$	30.6

(2) מלאי- נתון שחברת פולי מדדה את המלאי לפי עלות במקום לפי הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו. ברבעון הראשון יש להקטין את מלאי הסגירה מ-30,000 ל-25,000. ביתרת הסגירה ברבעון השני, העלות נמוכה משווי המימוש נטו, ולכן: התיקון יהיה בגין מלאי פתיחה בלבד.

<u>רבעון 2</u>		<u>רבעון 1</u>	
30,000	מ.פ רשום	30,000	מ.ס רשום
<u>25,000</u>	מ.פ צ"ל	<u>25,000</u>	מ.ס צ"ל
5,000		5,000	גידול (קיטון בע. המכר)

תמ"מ- עד 31.3.14 המענק היה מענק הוני שנמדד לפי שווי הוגן במועד ההענקה. ב-31.3.14 יש מעבר ממענק הוני להתחייבותי בשווי הוגן גבוה יותר, ולכן: בהליך הפתרון היא כאילו המעבר הוא באותו שווי הוגן (שיטת 3 הטבלאות) ועל החלק הנוסף אנחנו מבצעים טבלה נפרדת (טבלה רביעית), אבל יש לשים לב שמה שמעניין אותנו הוא רק הוצאות השכר, ולכן: ניתן לדלג על הטבלה השלישית של יתרת ההתחייבות.

	<u>מצטבר</u>	<u>הוצאה</u>	<u>מענק הוני</u>
$300 * 25 * \frac{9}{36} =$	1,875	1,875	31.12.13
$300 * 25 * \frac{12}{36} =$	2,500	625	31.3.14
$300 * 25 * \frac{15}{36} =$	3,100	625	30.6.14
<u>שערוך ההתחייבות</u>			
$300 * (39 - 35) * \frac{15}{36} =$	500	500	30.6.14

תוספת לשווי הוגן

$50 * 35 * \frac{12}{36} =$	583	583	31.3.14
$50 * 39 * \frac{15}{36} =$	813	230	30.6.14

סה"כ הוצ' שכר :

$625 + 583 =$	1,208	רבעון 1
$625 + 500 + 230 =$	1,355	רבעון 2

הנחה מספקים - החברה זכאית להנחות מספקים לפי אחוז המשתנה בהתאם לכמות הרכישות, ולכן: יש לחשב את ההנחות מספקים לפי אחוז אפקטיבי.

<u>חצי שנתי</u>	<u>רבעון 1</u>	
$18,000 + 12,000 = 30,000$	18,000	רכישות בפועל
75,000	48,000	צפי רכישות לשנה
$= 3,600$	$30,000 * 3\% + 18,000 * 5\% = 1,800$	הנחה שנתית צפויה
	$30,000 * 3\% + 30,000 * 5\% + 15,000 * 8\%$	
$\frac{3,600}{75,000} = 4.8\%$	$\frac{1,800}{48,000} = 3.75\%$	שיעור משוקלל
$30,000 * 4.8\% = 1,440$	$18,000 * 3.75\% = 675$	הנחה לתקופה
	765	רבעון 2

(3) הכנסות דמ"ש - עלינו למצוא את דמי השכירות הממוצעים במהלך השנים:  $4,833 =$

$$.4,833 * \frac{3}{12} = 1,208 \text{ : לרבעון} . \frac{4,000 + 5,000 + 5,500}{3}$$

(4) פולי -

<u>חציון</u>	<u>רבעון 1</u>	
$94,667 + 154,410 = 248,877$	94,467	רווח לפני מס
-	5,000	הפסד מי"ע מלאי
$1,208 + 1,355 = 2,563$	<u>1,208</u>	תמ"מ
251,440	100,675	

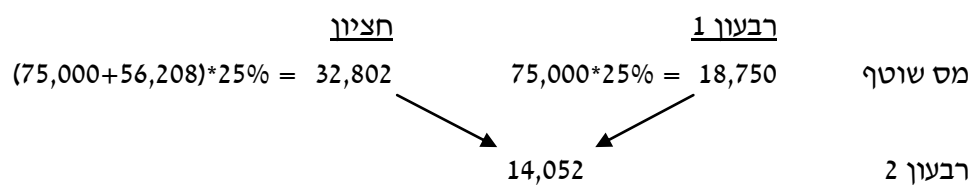
הוצ' מס

62,860	25,169 (25%)	שוטפות
-	$5,000 * 25\% = (1,250)$	נדחות
62,860	23,919	
	38,941	רבעון 2

הערה: במחצית הראשונה לא יוצרים מס נדחה בגין ירידת ערך מלאי, שכן נוצר הפרש זמני ברבעון הראשון והוא יתהפך ברבעון השני, כך שבמצטבר אין הפרש. כמו-כן, לא יוצרים מסים נדחים בגין תמ"מ כי החברה בחרה במסלול ההוני ולא הפירותי.

רוזווד - נתון בשאלה שלא נוצר הפרש זמני בגין דמי השכירות בין ספרי רוזווד לבסיס המס. מכאן, שהרווח לפני מס של רוזווד שמצאנו שווה גם להכנסה החייבת שלה.





<u>התאמות למאוחד-</u>		
	<u>רבעון 2</u>	<u>רבעון 1</u>
← מצאנו כבר	338	338
	(2,490)	1,890
	<u>(3)</u>	<u>44</u>
	(2,155)	2,272
		מס-ה.ע.ע
		מס-מדיניות
		מס-ע.פ