**מאזנים מאוחדים ב' -שיעור 2**

**שלבי איחוד הדוכ"ס**

**שלב ראשון**

בשלב זה נבצע טבלת הפחתת ע"ע באופן הבא :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ייחוס** | **ליום הרכישה** | **יתרת פתיחה** | **הפחתה השנה** | **יתרת סגירה** |
|  |  | ישמש אותנו לצורך דו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד | ישמש אותנו לצורך דו"ח על הרווח הכולל המאוחד | ישמש אותנו לצורך הדו"ח על המצב הכספי המאוחד |

התפישה של התקן היא שחברה א' רכשה לא את המניות של ב' אלא את כל הנכסים וההתחייבויות של ב' כמה עלה לה לרכוש אותם – השוו"ה שלהם ביום הרכישה . מבחינת הטכניקה, אנו מאחדים, מצרפים 100% מכל הנכסים וההתחייבויות של ב' מתוך **המאזן** של ב' , כלומר, מתוך ערכם הפנקסני. אח"כ אנו מדביקים להם את ע"ע כך שבסופו של דבר יוצא שכל הנכסים וההתחייבויות של ב' מוצגים בדו"ח המואחד לפי השוו"ה שלהם ליום הרכישה . כמובן שגם נחלק את כל מה שקשור לב' בין א' לבין הזשמ"ש.

**שלב שני**

לשלב הזה קיימים שני שלבים :

1. **שלב הביטולים –** בשלב זה יש לבטל את כל מה שרשמה חברה א' בדו"ח הנפרד שלה בגין ההשקעה בחברה ב' וזה אומר, שא' ניהלה את ההשקעה בדו"ח הנפרד שלה לפי IAS39 (שוו"ה דרך רוה"ס או זמין למכירה או עלות). זה אומר:
2. **במאזן**- יש לבטל את חשבון ההשקעה כפי שהוא רשום.
3. **בדו"ח על הרווח הכולל**- נבטל הכנסות מדיבידנד שרשמה א' במידה וב' הכריזה על דיבידנד. חוץ מזה אם א' ניהלה את ההשקעה לפי שוו"ה דרך רוה"ס יש לבטל רווח או הפסד מני"ע וכן הוצאות או הכנסות מיסים.
4. **בדו"ח על הרווח הכולל האחר-** יש לבטל את קרן ההון שנוצרה השנה כולל המ"נ במידה וההשקעה נוהלה כז"ל .

בקיצור יש לבטל את כל מה שא' רשמה בגין ב' בדוכ"ס ונסביר מדוע :

**נניח שלחברה ב' יש אך ורק קרקע ששווה 100,000 וחברה א' רכשה 100% מב' תמורת 100,000** חברה א' רשמה בדו"ח הנפרד שלה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה  ז' מזומן | 100,000 |

במאזן המאוחד אנו מצרפים את כל הנכסים וההתחייבויות של ב' כלומר אנו מצרפים את הקרקע הזאת בסכום של 100,000 ₪ מכאן שחשבון ההשקעה מהווה כפילות . כלומר, כשאנו מאחדים את חברה א' יחד עם חברה ב' חשבון ההשקעה שמוצג במאזן של א' מהווה כפילות שהרי הוא מייצג את חלקה של א' בכל הנכסים וההתחייבויות של ב' שגם ככה מאחדים ומכאן שחייבים לבטל את חשבון ההשקעה .

**אם למשל א' רכשה 80% מב'** זה אומר שהיא שילמה רק 80,000 ₪ אז היא רשמה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה  ז' מזומן | 80,000 |

במאזן המאוחד אנו ממקבלים את כל הקרקע 100,000 ₪ (בהמשך גם מחלקים אותה בין א' 80,000 לזשמ"ש (חיצוניים) 20,000) ומכאן שחשבון ההשקעה מהווה כפילות.

**כמו"כ בכל הדוכ"ס יש לבטל את כל מה שקשור להשקעה**

**למשל בדו"ח רוה"ס אנו מבטלים הכנסות דיבידנד** שהרי גם זה מהווה כפילות כי אנו מאחדים את כל הרווח של חברה ב' ודיבידנד זה בעצם חלוקת הרווח בפועל

1. **שלב העסקאות הפנימיות והאירועים המיוחדים-** על זה נדבר בהמשך

**שלב שלישי – שלב החלוקות**

בשלב זה אנו מבצעים את החלוקה בין מה ששייך לבעלי המניות של א' לבין מה ששייך לזשמ"ש התקן דורש לבצע 4 חלוקות :

1. לרווח הנקי המאוחד
2. לרווח הכולל המאוחד
3. להון העצמי המאוחד יתרת סגירה
4. להון העצמי המאוחד יתרת פתיחה שאת זה אנו נעשה רק אם נדרש דו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד

**את ההון העצמי המאוחד יתרת סגירה ויתרת פתיחה ששייך לבעלי המניות של א'-** יש להציג לפי הסעיפים הספציפיים שזה אומר : הון מניות , פרמיה , קרנות , עודפים וכו'

**את ההון העצמי ששייך לזשמ"ש**- אין צורך לפרט אותו מציגים במספר אחד

* **ביום הרכישה ההון העצמי של א' לא ישתנה כיוון שכשא' רכשה את ב' היא רשמה פקודה** :

|  |
| --- |
| **ח' השקעה**  **ז' מזומן** |

**מדובר בהחלפת נכס בנכס כך שההון העצמי שזה בעצם נכסים בניכוי התחייבויות נשאר ללא שינוי . מה שכן קרה ביום הרכישה זה שצירפנו למאזן המאוחד את הזשמ"ש**

**שלב רביעי-שלב ההצגה**

בשלב זה אני מאחדים את הסעיפים של חברה א' + כל הסעיפים של חברה ב'- ההשפעות של השלב הראשון (עודף עלות) או השלב השני (ביטולים ועסקאות פנימיות).

בשלב זה אנו מציגים :

1. **דו"ח על הרווח הכולל המאוחד**
2. **דו"ח על השינויים בהון העצמי המאוחד**
3. **דו"ח על המצב הכספי המאוחד**

מאזן הבוחן נראה כך :

|  |  |
| --- | --- |
| נכסים | XXX |
| התחייבויות | (XXX) |
| הון מניות | (XXX) |
| .  .  . | XXX  XXX  XXX |
| עודפים י.פ (זה הסעיף היחיד שנתון לי"פ ולא לי"ס) | (XXX) |
| מכירות (רווח נקי השנה) | (XXX) |
| הוצאות (רווח נקי השנה ) | XXX |
| .  .  . | XXX  XXX  XXX |
| \*דיבידנד שהוכרז 🡨 זה החשבון שמקטין את העודפים | XXX |
| סה"כ | XXX |

* אם החברה הכריזה על דיבידנד השנה היא רושמת פקודת יומן :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עודפים- דיבידנד שהוכרז (זה שמופיע במאזן בוחן)  ז' מזומן(אם שולם)/ ז' דיבידנד לשלם (אם לא שולם) בס' התחייבויות במאזן | XXX |

**דוגמא 7 במחברת**

**הערה טכנית :** כל שנה ושנה אנו עורכים מחדש את הדו"חות המאוחדים למשל: בדוגמא שלנו כשנערוך את הדו"ח המאוחד לשנת 2009 אנו לא נשתמש בדו"ח המאוחד שערכנו בשנת 2008. את הדו"ח הזה של 2008 אנו זורקים לפח וב-2009 מתחילים הכל מהתחלה בהתאם לארבעת שלבי האיחוד **הסיבה :** אם נתחיל מהדו"ח המאוחד שערכנו ב-2008 כ-י"פ של הדו"ח המאוחד של 2009 אז נצטרך לרשום את כל פקודות היומן בגין כל הפעולות שביצעה חברה א' במהלך 2009 ואת כל הפעולות שביצעה ב' במהלך 2009 וזה המון פעולות . אח"כ נצטרך להמשיך ולהפחית את ע"ע בשנת 2009 להמשיך ולבטל את כל מה שא' רשמה בגין ב' בשנת 2009 וכו'. במקום זה הרבה יותר קל לקחת את מאזן הבוחן של א' בנפרד כשהוא כולל את כל הפעולות שא' ביצעה במהלך השנה (את זה נקבל ממנהל החשבונות של חברה א') כנ"ל מאזן הבוחן של ב' .הדבר היחידי שנשאר לנו לעשות על מאזני הבוחן הללו הוא לטפל בע"ע מההתחלה (שלב ראשון) ולבטל את מה שא' רשמה בגין ב' השנה (שלב שני) **מסקנה : אין דו"ח מאוחד המשכי כל שנה עורכים אותו מההתחלה .**

**דוגמא 8 במחברת**

**עסקאות פנימיות**

בדו"חות המאוחדים, אם חברה א' מכרה לב' נכס או להיפך יש לדחות 100% מהעסקה שהרי מראש אנו מאחדים 100% מחברה א' ו100% מחברה ב' והמטרה שלנו היא להגיע למצב שכאליו ולא נעשתה עסקה בכלל. מכאן שהדו"ח המאוחד מציג אך ורק את כל העסקאות שנעשו עם החיצוניים. **אם למשל א' מכרה לב' קרקע שעלותה 100 תמורת 130** אז אנחנו נצטרך לבטל גם את הרווח שרשמה א' בסך 30 וגם לבטל את הניפוח בקרקע כשהניפוח הוא בדיוק בגובה הרווח 30 כך מגיעים למצב שכאילו והקרקע בכלל לא נמכרה לב' אלא נשארה בספרי א'. **נשים לב שהכל יבוצע לפי 100% כי איחדנו הכל לפי 100%**

לגבי החלוקות:

**אם חברה א' מרוויחה 100 ₪-** החלוקה היא כזאת הכל לא'. אם אנו רוצים לדחות את הרווח הזה (בגלל העסקה הפנימית) אז כמובן שהדחיה הזאת תהיה רק על חשבון חברה א'. ברור שהזשמ"ש לא ישתתף ברווח של ה100 ₪ אז הוא גם לא ישתתף בביטול שלו

**אם חברה ב' הרוויחה 100 ₪ ונניח שא' מחזיקה בה 80%-** החלוקה תהיה כדלקמן- 80% לא' ו-20% לזשמ"ש. כעת אם אנו רוצים לדחות את ה- 100 ₪ האלו בגלל הע"פ אז החלוקה שלו תיהיה כדלקמן – 80% מא' ו20% לזשמ"ש.

**מסקנה:** מבחינה טכנית אם א' מכרה אז נכניס את הע"פ לתרומות של חברה א' כי ככה ניתן את הכל רק לא' אם חברה ב' מכרה נכניס את זה לתרומות של ב' ככה זה יתחלק בין א' לזשמ"ש. בקיצור את העסקה הפנימית נכניס לתרומה של החברה המוכרת

**דרך החשיבה בעסקאות פנימיות**

יש לחשוב מה רשום בספרי כל חברה בדו"ח הנפרד שלה מה צריך להיות בדו"ח המאוחד שזה 0 כאילו אל היתה עסקה בכלל ומזה נוציא פקודת תיקון.