**מאזנים מאוחדים ב' -שיעור 1**

**דו"חות מאוחדים IFRS10, IFRS3, IFRS11**

**צרוף עסקים**

זהו שילוב, חיבור של מספר חברות לחברה אחת . זוהי עיסקה שבה הרוכש משיג שליטה על עסק. ניתן לרכוש את העסק או במזומן, או ע"י הלוואה או ע"י הנפקת מניות, או ע"י חוזה המקנה שליטה.

יש שני מאפיינים לצרוף עסקים :

1. **שליטה –** הכוח לקבוע באופן בלעדי את המדיניות של העסק.
2. **עסק –** זהו שילוב של נכסים ופעילויות שהפעלתם ביחד יוצרת תשואה ישירה לבעלי העסק (כמו דיבידנדים). בכל עסק קיימות תשומות כמו: ר"ק או נכסים בלתי מוחשיים ותהליכים המיושמים על התשומות האלו כמו: תהליכי ניהול או שיווק כאשר המטרה היא לייצר תפוקה שתגרור הטבות כלכליות בעתיד .

**לדוגמא : נניח שחברה א' רוכשת את חברה ב' שמהווה עסק** – ההגדרה של עסק היא הגדרה אובייקטיבית ולא סובייקטיבית, כלומר, זה לא משנה אם חברה ב' הפעילה את הפעילות שלה כעסק וזה לא משנה אם חברה א' מפעילה את הפעילות של ב' כעסק. מה שמשנה זה האם משתתף חיצוני בשוק יכול להפעיל את הפעילות של ב' כעסק. חברה א' לא חייבת להפעיל את כל התשומות של ב' ואת כל התהליכים שב' מיישמת אצלה אלא רק חלק מהם.

כדי לדעת האם עסק בהקמה עונה על הגדרת עסק שהרי הוא עדיין לא מייצר תפוקה יש להפעיל שיקולים כגון: האם בפועל קיימים תהליכים ותשומות, במטרה לייצר תפוקה האם יש עובדים וכדו'. אם מערכת הנכסים והפעילויות כוללת מוניטין אז בטוח שמדובר בעסק אם חברה א' רוכשת נכסים שלא מוגדרים כעסק והיא משלמת על כולם סכום אחד **אז** יש לרשום את הנכסים לפי יחס השוו"ה שלהם.

**למשל : נניח שא' רכשה: מכונה ששוו"ה שלה הוא 60,000 ₪, ומשאית ששוו"ה שלה 50,000 ₪ תמורת 120,000 ₪** פקודת היומן תיהיה:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מכונה | $$\frac{60}{110}\*120,000=65,455$$ |
| ח' משאית | $$\frac{50}{110}\*120,000=54,545$$ |
|  ז' מזומן | $$120,0000$$ |

**אם חברה אחת רוכשת נכסים שמוגדרים כעסק אז יש לחשב מוניטין .**

**נניח בדוגמא הקודמת שהמכונה והמשאית מהווים עסק אחד בחברה** חישוב המוניטין:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 120,000 |  |
| נרכש | (110,000) | $$50,000+60,000=$$ |
| מוניטין | 10,000 |  |

**קיימות 3 צורות של צרופי עסקים :**

1. **חברה א' רוכשת את כל הנכסים וההתחייבויות של חברה ב' –** במקרה זה חברה א' כוללת בדו"חות שלה את כל הנכסים וההתחייבויות שלה ואת כל הנכסים וההתחייבויות שהיא רכשה מב'. חברה ב' כבר ריקה מתוכן. במקרה הזה חל IFRS3 אבל לא חל IFRS10, כלומר, יש כאן סוג של צירוף עסקים אבל אין דו"ח מאוחד (IFRS10 מדבר רק על דו"חות מאוחדים).
2. **חברה א' וחברה ב' מקימות חברה חדשה 🡨 חברה ג' ומעבירות אליה את כל הנכסים וההתחייבויות שלהן –** חברה א' וב' ריקות מתוכן גם במקרה זה חל IFRS3 אבל לא חל IFRS10 כלומר, אין דו"חות מאוחדים.
3. **חברה א' רוכשת מניות של חברה ב' שמקנות של שליטה ב-ב' –** במקרה זה גם חברה א' וגם חברה ב' ממשיכות להתקיים כחברות נפרדות. במקרה זה חל גם IFRS3 וגם IFRS10, כלומר, יש ליצור דו"ח מאוחד של א'+ ב'.  **אנו לומדים רק את המקרה הזה**

**נניח שא' רוכשת 80% מהמניות של חברה ב'-** למרות שמבחינה משפטית מדובר בשתי חברות נפרדות וכל חברה מתקיימת בפני עצמה ומגישה דוכ"ס בנפרד הרי שמבחינה כלכלית מדובר בחברה אחת. חברה א' קובעת לחברה ב' הכל. חברה ב' איננה רשאית לנקוט בשום צעד ללא אישורה של חברה א'. אם חברה ב' רוצה לקבל החלטה היא צריכה לכנס את כל בעלי המניות שלה (אסיפת בעלי המניות) כאשר רוב בעלי המניות זה חברה א'. לא' יש רוב היא זו שקובעת באופן בלעדי לחברה ב' מה לעשות עם כל הנכסים שלה , עם כל ההתחייבויות שלה, מתי למכור את הנכסים, תמורת כמה וכו'.

**במאזן של חברה א'** אנו מצרפים 100% מכל הנכסים וההתחייבויות של ב'. אחרי שצרפנו 100% מהנכסים וההתחייבויות של ב', את ההון העצמי המאוחד של חברה A שכולל בעצם 100% מהנכסים וההתחייבויות של א' ושל ב' אנו מחלקים בין בעלי המניות של חברה א' שהם מקבלים 100% מא' + 80% מב' לבין בעלי המניות החיצוניים של ב' שהם נקראים **זכויות שאינן מקנות שליטה (זשמ"ש)** **שמקבלים 20% מב' .** **הסיבה היא:** בגלל שא' שולטת בכל הנכסים וההתחייבויות של ב' אנו קודם כל מצרפים את כולם 100% מהם ורק אח"כ אנו מציגים את החלוקה בהתאם למה שאמרנו .

**בדו"ח על הרווח הכולל –** זה אותו רעיון . בגלל שא' שולטת בכל ההכנסות ובכל ההוצאות של ב' כלומר, היא קובעת לב' כמה להרוויח מכל עסקה וכמה יהיו העלויות שלה וכמה יהיו ההכנסות שלה, אז קודם כל מאחדים 100% מכל ההכנסות ומכל ההוצאות של ב' ואז את **הרווח הנקי המאוחד של חברה A** שכולל את כל הרווח הנקי של א'+ב' אנו מחלקים באופן הבא :

**לבעלי המניות של א' –** ניתן 100% מא' +80% מב'

**לזשמ"ש-** ניתן 20% מב'

***הדו"חות שיש לפרסם במצב של שליטה***

1. ***חברה ב' –*** *כחברה בפני עצמה צריכה לפרסם דו"חות עצמאיים (רק שלה).*
2. ***חברה א' –*** כחברה בפני עצמה צריכה לפרסם דו"חות נפרדים שבהם ההשקעה בחברה ב' מוצגת בהתאם ל- IAS39 לפי שוו"ה כהשקעה ז"ל או לפי עלות אם לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן באופן מהימן.

*לא חובה לפרסם דו"ח נפרד אבל ברב המקרים חברה א' בעצמה מעוניינת לפרסם דו"ח נפרד או שהיא נדרשת ע"י רשויות המס או ע"י הרשות לני"ע .* בארץ לפי תקנות ני"ע א' חייבת לפרסם דו"ח נפרד שכולל בעצם את הנכסים וההתחייבויות רק של א' ואת חברה ב' במספר אחד כהשקעה ב-ב'.

1. ***דו"חות מאוחדים- קיימים 2 חריגים בהם לא חובה להציג דו"חות מאוחדים:***
2. ***אם מתקיימים שלושת התנאים המצטברים הבאים :***
3. *חברת האם הודיעה לבעלי המניות שלה שהיא לא מכינה דו"חות מאוחדים והם לא מתנגדים*
4. *חברת האם לא נסחרת בבורסה וגם לא נמצאת בתהליך של הנפקה או של רישום*
5. *חברת האם היא חברת בת של חברה אחרת שכבר מפרסמת דו"חות מאוחדים*

***למשל: א 90%*** 🡨 ***ב' 80%*** 🡨 ***ג' –*** *אנו מדברים על חברה ב' היא לא חייבת להציג דו"ח מאוחד שכולל את ב'+ג' כי א' כבר מציגה דו"ח מאוחד של א'+ ב'+ ג'. אם ב' נמצאת בבורסה היא חייבת להציג גם כן דו"ח מאוחד של ב'+ ג' אפילו אם תיווצר מעט כפילות*

1. ***חברות השקעה*** *- נדרשות למדוד חברות בשליטתן לפי שוו"ה דרך רוה"ס (IAS39) –ולכן הן. לא צריכות לערוך דו"חות מאוחדים*

***הצגת הדוכ"ס המאוחדים***

|  |
| --- |
| ***דו"ח על המצב הכספי מאוחד***  |
| *נכסים שוטפים* | *XXX 🡨 100%\*(א'+ ב')* | *התחייבויות שוטפות* | *XXX 🡨 100%\*(א'+ ב')* |
| *נכסים לא שוטפים*  | *XXX 🡨 100%\*(א'+ ב')* | *התחייבויות לא שוטפות* | *XXX 🡨 100%\*(א'+ ב')* |
|  |  | *הון עצמי :* | *100%\*(א'+ ב')* |
|  |  | *הון עצמי ששייך לבע"מ של א':**הון מניות* *פרמיה* *עודפים* | *XXX 🡨 100% א' +80% ב'* |
|  |  | *הון עצמי ששייך לזשמ"ש (חיצוניים)* | *XXX 🡨 20%\*ב' (\*)* |

* ***הזשמ"ש*** *שהם בעצם 20% מבעלי המניות של חברה ב' נחשבים לחיצוניים מבחינת הקבוצה . הקבוצה שלנו זה חברה א' + 80% מחברה ב'. אנו כרו"ח עורכים את הדו"חות המאוחדים לבעלי המניות של חברה א' הם הרב להם שייך א' + 80% מחברה ב'. ה-20% לא מעניינים אותנו. אבל מאחר והם קיימים בדו"ח המאוחד אנו חייבים להציג אותן במספר אחד. הפירוט שלהם לא מעניין*

|  |
| --- |
| ***דו"ח על הרווח הכולל*** |
| *מכירות* | *XX* |
| *עלה"מ* | *(XX)* |
| ***רווח גולמי*** | ***XX*** |
| *הכנסות אחרות* | *XX* |
| *הוצאות הנה"כ*  | *(XX)* |
| *הוצאות מכירה ושיווק* | *(XX)* |
| *הוצאות מו"פ*  | *(XX)* |
| *הוצאות אחרות* | *(XX)* |
| ***רווח תפעולי*** | ***XX*** |
| *הכנסות מימון* | *XX* |
| *הוצאות מימון* | *(XX)* |
| ***רווח לפני מס*** | ***XX*** |
| *הוצאות מיסים* | *(XX)* |
| ***רווח נקי מפעילות נמשכת*** | ***XX*** |
| *רווח נקי מפעילות מופסקת* | *XX* |
| ***רווח נקי מאוחד*** | ***XX*** |
| ***רווח כולל אחר:*** |  |
| *השינוי בקרן שערוך* | *XX* |
| *השינוי בקרן ני"ע ז"ל* | *XX* |
| ***רווח כולל אחר מאוחד*** | ***XX*** |
| ***רווח כולל מאוחד***  | ***XX*** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***רווח נקי מאוחד*** | ***רווח כולל מאוחד***  |
| ***שייך לבעלי מניות של א'*** | *XX* | *XX* |
| ***שייך לזשמ"ש*** | *XX* | *XX* |

|  |
| --- |
| ***ההון העצמי ששייך לבעלי המניות (100% א' +80%ב')*** |
| *הסעיף* | *הון מניות* | *פרמיה*  | *עודפים* | *סה"כ ששייך לא'* | *זשמ"ש 20% ב'* | *סה"כ מאוחד* |
| *י"פ* | *XX* | *XX* | *XX* | *XX* | *XX* | *XX* |
| *רווח כולל מאוחד* |  |  | *XX* | *XX* | *XX* | *XX* |
| *דיבידנד* |  |  |  |  |  |  |
| *הנפקת מניות* |  |  |  |  |  |  |
| *.**.**.* |  |  |  |  |  |  |
| ***יתרת סגירה***  | ***XX*** | ***XX*** | ***XX*** | ***XX*** | ***XX*** | ***XX*** |

***הגדרת שליטה IFRS11***

*כדי להיכנס ל-IFRS10 צריך שלחברה א' תהיה שליטה בחברה ב' וזה אומר שחברה ב' היא זו שקובעת באופן בלעדי לחברה ב' מה לעשות . לפי התקן , חברה א' שולטת בחברה ב' אם היא חשופה או שהיא בעלת זכויות לתשואות משתנות הנובעות ממעורבותה בחברה ב' וכן יש לה יכולת להשפיע על התשואות האלו באמצעות כוח ההשפעה שלה, כלומר, חברה א' חשופה או שהיא בעלת זכויות לתשואות משתנות הנובעות ממעורבותה בחברה ב', הכוונה היא שא' זכאית לקבל תשואות מחברה ב' כגון: דיבידנדים, ריביות , וכדו'. חוץ מזה נדרש שלא' תהיה את היכולת להשפיע על הדיבידנדים האלה שהיא מקבלת. אם א' זכאית לקבל דיבידנדים מב' ויש לה את היכולת להשפיע על קבלת הדיבידנדים , אז א' שולטת ב-ב'.* ***אם נניח שחברה א' מחזיקה 80% מהמניות של ב' עצם זה שהיא מחזיקה במניות היא זכאית לקבל דיבידנדים .*** *מכיוון שהיא מחזיקה ברב זכויות ההצבעה, שהרי כל מניה מקנה זכות הצבעה אחת , אז היא בעצם קובעת את המדיניות התפעולית הכספית של ב' כלומר, באמצעות הכוח שיש לה היא משפיעה על התשואות שלה ככל שחברה ב' תרוויח יותר היא תוכל לחלק יותר דיבידנדים .*

***בתרגילים אנו נניח שאם א' מחזיקה מעל 50% ממניות ב' אז היא שולטת בה***

***IFRS3 – הטיפול החשבונאי במועד הרכישה***

*התקן קובע כי צרופי עסקים יטופלו לפי* ***גישת הרכישה***

***גישת הרכישה –*** *בהתאם לגישה זו קיימים 5 שלבי רכישה והם :*

1. ***זיהוי הרוכש***
2. ***זיהוי מועד הרכישה***
3. ***קביעת עלות הרכישה***
4. ***קביעת השוו"ה של הנכסים וההתחייבויות של ב' (לצורך חישוב ע"ע)***
5. ***קביעת המוניטין***

***שלב א' -זיהוי הרוכש***

*בשלב זה אנו צריכים לזהות מיהו הרוכש, מיהו השולט .*

***למשל: אם חברה א' רכשה את חברה ב' ע"י מזומן או הלוואה*** *– אז ברור שא' 🡨 היא הרוכשת.* ***אם א' רכשה את ב' ע"י הנפקת מניות של עצמה לבע"מ של ב' –*** *בד"כ א היא הרוכשת אך יש מקרים שלא נלמד את זה בהמשך זה נקרה רכישה במהופך.*

*התקן נותן לנו מספר קריטריונים שיעזרו לנו לזהות מיהו הרכוש במקרים שהם לא כ"כ ברורים:*

1. ***זכויות הצבעה –*** *אם לחברה א' יש יותר זכויות הצבעה מאשר לשאר בעלי המניות של חברה ב' אז היא הרוכשת (השולטת).*
2. ***פרמיית שליטה*** *– אם א' שילמה פרמיית שליטה אז היא השולטת זהו בעצם סכום כסף שחברה א' משלמת על מנת להשיג שליטה בחברה . זהו סכום שמשולם מעבר לשוו"ה.*
3. ***רוב בדירקטוריון*** *– למי שיש רוב בדירקטוריון הוא השולט .*
4. ***הנהלה דומיננטית*** *– למי שיש דומיננטיות בהנהלה הוא השולט .*

***שלב ב'- זיהוי מועד הרכישה***

*יום הרכישה זהו היום שבו נוצרת השליטה בד"כ זהו היום שבו משולמת תמורת רכישת המניות והיום שבו כל הנכסים וההתחייבויות של ב' נרכשו מבחינה משפטית , אבל לא תמיד זה ככה .* ***נניח שביום 01/04/14 חברה א' חתמה על הסכם עם בעלי המניות של חברה ב' לרכוש מהם את המניות של חברה ב' . ביום 01/06/14 נוצר לחברה א' הכוח למנות את רוב חברי הדירקטוריון בחברה ב'. ביום 01/10/14 חברה א' שילמה במזומן את תמורה הרכישה .*** *במקרה זה יום הרכישה הוא יום 01/06/14 כיוון שאז נוצרה השליטה . לפעמים הסכם הרכישה תלוי בתנאים מסוימים.*

***אם מדובר בתנאים טכניים בלבד –*** *כמו העברת הבעלות על המניות –שזה רק הליך טכני אז זה לא משנה לנו את יום הרכישה .*

***אם מדובר בתנאים מהותיים –*** *כמו בדיקת נאותות שהם קובעים לנו אם בכלל ניישם את הסכם הרכישה אז מועד הרכישה יהיה ביום שנסיים את בדיקת הנאותות.*

***שלב ג'- קביעת עלות הרכישה***

*התפישה של גישת הרכישה היא שכאשר חברה א' רוכשת מניות של חברה ב' היא לא רוכשת את המניות – הניירות אלא את הנכסים וההתחייבויות של חברה ב'. וכשהיא רוכשת אותם היא משלמת עליהם לפי השוו"ה שלהם . השוו"ה שלהם ביום הרכישה זו העלות לא'. מבחינה טכנית אנו מצרפים בדו"ח המאוחד את כל הנכסים וההתחייבויות של ב' לפי הערך הפנקסני שלהם . אח"כ מחשבים ע"ע , שזהו הפער בין הערך הפנקסני לשוו"ה את ע"ע אנו "מדביקים" לנכסים כך שבסופו של דבר הנכסים מוצגים לפי שוו"ה . מכאן שהמטרה של ע"ע היא להעמיד את הנכסים על השוו"ה שלהם מיום הרכישה –* ***כי זו העלות לא'.***

***הבעיה בדו"חות מאוחדים*** *היא שאנו מאחדים 100% מכל הנכסים וההתחייבויות של ב' אבל אם א' רכשה רק 80% ממניות ב' אז בפועל היא שילמה רק עבור 80% מהנכסים וההתחייבויות של ב' .* ***הפיתרון הוא:*** *שנחשב את ע"ע והתמורה לפי 100% וגם את זה נחלק בין מה ששייך לבעלי המניות של א' (80%) לבין מה ששייך לבעלי המניות החיצוניים -זשמ"ש (20%) את התמורה לפי 100% יש לחשב באופן הבא :*

1. *על החלק שא' רכשה בדוגמא שלנו על ה80% אנו ניקח 🡨* ***את המזומן שא' שילמה או את השוו"ה של הנכסים שא' העבירה תמורת המניות***
2. ***השווה של זכות הונית קודמת ב-ב'*** *למשל- אם א' החזיקה מזמן 10% ממניות חברה ב' וכעת היא רוכשת עוד 70% אז לפי גישת המעברים מסתכלים על זה כאילו מכרנו את ה-10% לפי השוו"ה ורכשנו מחדש את כל ה-80% אז את ה-10% הקודמים שנקראים זכות הונית קודמת ב-ב'*

*פקודת היומן תיהיה :*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' השקעה לפי IFRS10* *ז' השקעה לפי IAS39* | *XXX- לפי שוו"ה* |

*אם ההשקעה נוהלה כהשקעה ז"ל אז יש לממש את קרן ההון בגין ני"ע ז"ל*

*פקודת היומן תיהיה :*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' קרן הון (נטו)**ח' מס נדחה**ז' רווח מני"ע* | *XXX**XXX**XXX* |

***אם ההשקעה נוהלה לפני כן לפי IAS28 כי נניח שהחזקנו 20% מב' אז קודם כל יש להעמיד את ההשקעה על השוו"ה שלה***

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' השקעה*  *ז' רווח הון*  | *XXX (כי מסתכלים על זה כאילו מכרנו את כל ההשקעה לפי השוו"ה שלה)*  |

*אח"כ נבצע את פקודת המיון :*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' השקעה לפי IFRS10* *ז' השקעה לפי IAS28* | *XXX- לפי שוו"ה* |

*כמובן לא לשכוח לממש את כל הקרנות שבספרי א' בגין נכסי חברה ב'*

1. ***זשמ"ש -*** *כדי להגיע ל100% של התמורה יש להשלים את החלק של הזשמ"ש בדוגמא זו עוד 20%.*

***קיימות שתי שיטות לחשב את הזשמ"ש :***

1. ***לפי השוו"ה שלהם-*** *כלומר, ניקח את השוו"ה של 20% מהמניות של ב'. באפשרות זו כל הנכסים וההתחייבויות של ב' וגם המוניטין יהיו מוצגים בדו"ח המאוחד לפי 100%. המוניטין כמו כל שאר הנכסים וההתחייבויות של ב' יתחלק בין א' – 80% לבין הזשמ"ש- 20% . זו הגישה הכי נכונה מבחינת הצגה אבל היא מאד יקרה כי עולה המון כסף להעריך שווי של חברה.*
2. ***לחשב את הזשמ"ש לפי 20% מהשווי ההוגן של הנכסים נטו המזוהים בלי המוניטין-*** *באפשרות הזו כל הנכסים וההתחייבויות של ב' יוצגו במאוחד לפי 100% ורק המוניטין יוצג לפי 80% כלומר, המוניטין מוצג מראש רק בגין החלק ששייך לא' כי הזשמ"ש חושב בלי חלקו במוניטין*

*חברת אם חייבת למדוד את כל הזשמ"שים שלה לפי אותה מדיניות כלומר אם חברה א' שולטת גם בא' וגם בג' היא חייבת למדוד את הזשמ"שים של ב ושל ג' לפי אותה מדיניות .*

***דוגמא 1 במחברת***

***מדידת השוו"ה של התמורה ששילמה א' עבור הרכישה***

*אנו מדברים כעת על החלק שרכשה חברה א' :*

1. ***רכישה מבעל המניות של חברה ב' –*** *יש לאמוד את השוו"ה של התמורה לפי השוו"ה של הנכסים או ההתחייבויות שא' העבירה לבעלי המניות של ב' שמכרו לה את המניות*

***דוגמא 2 במחברת***

1. ***רכישת מניות של ב' מבעל המניות של ב' תמורת הנפקת מניות של חברה א' –*** *יש לאמוד את השוו"ה של המניות שהונפקו (של א') אא"כ השוו"ה של המניות של ב' שנרכשו מהיימן יותר ואז ניקח את השוו"ה של המניות של ב'* ***למשל: אם המניות של ב' נסחרות בבורסה ושל א' לא כי היא ח"פ*** *.*
2. ***רכישת מניות מהחברה עצמה –*** *הכוונה היא שחברה ב' מנפיקה מניות לחברה א' ובתמורה חברה א' מעבירה נכסים או התחייבויות לחברה ב' (ולא לבעלי המניות של ב' כמו קודם)*

***דוגמא 3 במחברת***

1. ***יחסים קודמים עם המוכר –*** *יש להבחין מה חברה א' שילמה עבור היחסים הקודמים שלה עם ב' ומה חברה א' שילמה עבור היחסים הקודמים שלה עם בעלי המניות של ב' שמכרו לה את המניות .* ***למשל: נניח שחברה א' רכשה את המניות של חברה ב' מדני , וחברה א' חייבת לדני מזמן 1,000 ₪ בהסכם הרכישה נקבע שחברה א' תשלם לדני 10,000 ₪ כשזה כולל גם את סילוק ההתחייבות לדני .*** *התקן קובע לשים לב כמה א' שילמה אך ורק עבור המניות ורק את זה לרשום כהשקעה במניות*

*פקודת היומן תיהיה*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' השקעה במניות**ח' זכאים* *ז' מזומן* | *9,000**1,000**10,000* |

1. ***תמורה מותנית –*** *בדיוק כמו באקוויטי זה אומר שביום הרכישה יש לקחת את השוו"ה של התמורה המותנית אם בתקופת המדידה מתקבל מידע שקשור ליום הרכישה יש לבצע תיקון רטרואקטיבי שמשנה גם את סה"כ ע"ע שהרי הוא משנה את התמורה כמובן שזה יהיה על חשבון המוניטין . אם לא מבצעים תיקון רטרואקטיבי כי זה לא קשור ליום הרכישה או שזה התקבל לאחר תקופת המדידה אז יש לרשום את העדכון באופן הבא:****אם מדובר בסעיף הוני-*** *זה יירשם כנגד סעיף הוני*

***אם מדובר בסעיף שאינו הוני –*** *זה יירשם כנגד סעיף תוצאתי (לחזור על הנושא באקוויטי)* ***דוגמא 4 מיותרת נלמדה בסמסטר קודם.***

1. ***התמורהה בגין שכ"ע עתידי-*** *לעיתים בהסכם הרכישה נקבע שבעלי המניות של ב' שמכרו לא' את המניות ימשיכו לעבוד בחברה ב' כמנהלי החברה וכדו' התקן קובע שיש להבחין האם הסכום שא' שילמה להם הוא בגין רכישת המניות או אולי בגין שכ"ע עתידי* ***למשל: אם נקבע כי ברגע שהם יפסיקו לעבוד יופסק גם התשלום זה מצביע על כך שהתשלום הוא בגין שכ"ע ולא המניות אם למשל התשלום גבוה מהותית מהשכר הממוצע במשק אז זה מצביע שחלק מהתשלום (לפי שווי השכר בשוק) זה בגין שכ"ע וכל מה שמעבר הוא בגין רכישת המניות או אם התשלום לבעלי המניות שממשיכים לעבוד בחברה גבוה מהתשלום לבעלי המניות שכבר לא עובדים בחברה אז זה מצביע על כך שחלק מהתשלום הוא בגין שכ"ע.***

***שלב ד'- קביעת השוו"ה של הנכסים וההתחייבויות של ב' (לצורך חישוב ע"ע)***

*כל מה שלמדנו באקוויטי נכון גם כאן וזה אומר שיש לייחס ע"ע אך ורק לנכסים מזוהים ולהתחייבויות מזוהות . יש לחזור על ההגדרה של נכסים מזוהים , על ההגדרה של שווי הוגן על החריגים של מדידת השוו"ה (נ.מ.ל , IAS12 IAS19 התחייבות תלויה , ונכס שיפוי) ועל מיסים בגין ע"ע (על הכל יוצרים מס נדחה חוץ מאשר מוניטין) לא לשכוח שאם בהון העצמי של ב' יש מוניטין רשום אז יש להוציא אותו כי מוניטין זה נכס לא מזוהה.*

***הפחתת עודף עלות –*** *כמו באקוויטי נדגיש שלגבי מוניטין לא מופחת. במאוחדים גם כן המוניטין לא מופחת אבל לפחות פעם בשנה או אם קיים סימן לירידת ערך אז בתדירות גבוהה יותר יש למדוד סב"ה ואם הוא נמוך יותר מערכו הפנקסני של המוניטין יש להכיר בהפסד הון כתוצאה מירידת ערך. אם במועד מאוחר יותר חלה עליית ערך אסור להעלות בחזרה את המוניטין שהרי אף פעם לא ניתן לדעת האם מדובר בעליית ערך של אותו המוניטין או במוניטין חדש שנצמח בחברה* ***נזכיר שאסור להכיר במוניטין חדש שנצמח בחברה .***

***אם יש גם פרמיית שליטה –*** *אז קודם כל יש לרשום את ההפסד כנגד המוניטין ורק אח"כ כנגד פרמיית השליטה .*

***תקופת המדידה-*** *זהה למה שלמדנו באקוויטי וזה אומר שאם המידע שהתקבל בתקופת המדידה קשור ליום הרכישה יש לבצע תיקון רטרואקטיבי.*

***מבחינה טכנית השאלות במאוחדים בנויות אחרת משאלות של אקוויטי –*** *באקוויטי נדרש לבצע תנועה בחשבון ההשקעה לכמה שנים אז* ***אם הרכישה היתה בשנת 2013 והמידע החדש התקבל בשנת 2014 ונניח שהוא דורש תיקון רטרואקטיבי*** *אז את התנועה בחשבון ההשקעה ביצענו לפי הסכום הזמני , בשנת 2014 ביצענו את התיקון הרטרואקטיבי .* ***במאוחדים הנדרש הוא עבור שנה אחת מסויימת ,*** *אז אם נדרש דו"חות מאוחדים לשנת 2013**– נתחשב בסכום הזמני ואם מבקשים את שנת 2014 אז מראש נתחשב בסכום המתוקן ולכן המסקנה היא שבדו"חות מאוחדים התיקון הרטרואקטיבי לא מגיע לידי ביטוי.*

***שלב ה'- קביעת המוניטין***

*קיימים מקרים שבהם חברה א' משלמת בנוסף למוניטין סכום נוסף עבור פרמיית שליטה . אם למשל א' רכשה 80% מב' אז היא אמורה לשלם על זה לפי 80% מהשוו"ה של ב' שכולל את המוניטין אם היא שילמה מעבר לזה זה אומר שהיא שילמה עבור פרמיית שליטה. כמובן שפרמיית השליטה שייכת אך ורק לא' היא לא מתחלקת בין א' לזשמ"ש מבחינת ההצגה במאזן המאוחד פרמיית השליטה מוצגת יחד עם המוניטין אנו מחשבים אותה בנפרד אך ורק כדי לזכור שהיא לא מתחלקת בין א' לזשמ"ש* ***דוגמא 5 + 6 במחברת***

***מוניטין שלילי-*** *אם יש מוניטין שלילי הוא יופחת מידית כיוון שמדובר ברכישה במחיר הזדמנותי ואם כך יש להכיר ברווח מהרכישה במחיר ההזדמנותי. ע"י ההפחתה המידית אנו מכירים בעצם ברווח הזה. הרווח הזה שייך כולו רק לא' כי היא זו ששילמה פחות ורכשה את ב' במחיר הזדמנותי . זה לא מתחלק בין א' לזשמ"ש* ***נניח בדוגמא מספר 5 בגישה הראשונה של הזשמ"ש , נתון : חברה א' שילמה 100,000 ₪ במקום 160,000 ₪ נדרש: חישוב ע"ע***