**מאזנים מאוחדים ב' -שיעור 3**

**דוגמא 9 במחברת עמוד 19**

לגבי הדוגמא : במאוחדים את העסקאות הפנימיות אנו נפתור באמצעות טבלה טכנית שנראית כך:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **ברוטו** | **מס** | **נטו** |
| י.פ: | XXX | XXX | XXX |
| 🡨 שינוי | XXX | XXX | XXX |
| י"ס | **XXX** | **XXX** | **XXX** |

**הסבר של הטבלה**

אנו מתחילים בטור של הברוטו:

**בי.פ**- אנו רושמים את היתרה של הרווח באותו תאריך. בדוגמא שלנו נדרש פקודת יומן לשנת 2008 אז י"פ זה 31/12/07 אצלינו העסקה בין א ל-ב נעשתה השנה ולכן י"פ 0

**בי.ס**- אנו רושמים את יתרת הרווח באותו תאריך. אצלנו ב31/12/08 היתרה של הרווח שגלומה במלאי שנמצא ב31/12/08 היא 9,000.

* **השורה של הי"פ משפיעה לנו אך ורק על העודפים י"פ של השנה כפי שנראה בהמשך.**
* **השורה של השינוי משפיעה על סעיפים תוצאתים כלומר, על דו"ח על הרווח הכולל**
* **השורה של י"ס משפיעה על דו"ח על המצב הכספי - מאזן**

**לגבי הכיוון** – אם רוצים להקטין את הרווח שגלום במלאי אז לגבי הסעיף המאזני אנו בעצם רוצים להקטין את הניפוח במלאי ולכן זה יהיה במינוס

**לגבי השורה של השינוי** – היא מתקבלת כפלג נמבר P.N ואת זה אנו פותחים לסעיפים התוצאתים שקשורים לעסקה. אם מדובר בע"פ של מלאי אז אנו פותחים את זה לשני סעיפים:

1. **מכירות-** יש לבטל את **כל** המכירות שהיו בין א' ל-ב' השנה בלבד בדוגמא שלנו יש לבטל 30,000 לגבי הכיוון להקטין הכנסה זה במינוס
2. **עלות המכר-** אותה נקבל כ- P.N

אם מדובר בע"פ של רכוש קבוע אז אנו פותחים את זה לשני סעיפים:

1. **רוו"ה- כל** הרווח שהיה בין א' ל-ב' השנה בלבד
2. **הוצאות פחת-** אותן נקבל כ- P.N מדובר על הוצאות הפחת שמייצגות את הניפוח של הוצאות הפחת

נעבור לטור של המס:

את כל הטור של הברוטו מכפילים בשיעור המס והופכים כיוון.

**נדגיש: שהטור של המס מיצג את המס הנדחה שאנו יוצרים בגין העסקה הפנימית, שהרי מדובר בהפרש זמני. ולכן את הטור הזה יש ליצור לפי שיעור המס שיחול ביום ההיפוך.**

נעבור לטור של הנטו : הטור של הברוטו בניכוי הטור של המס.

בדוגמא שלנו:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **ברוטו** | **מס** | **נטו** |
| י.פ: | 0 | 0 | 0 |
| 🡨 שינוי | (9,000) | 2,250 | (7,750) |
| י"ס |  | **2,250** | **(7,750)** |

* **הטור של הנטו משמש אותנו לצורך החלוקות בשלב השלישי כאשר אם א' מכרה לב' הע"פ תיכנס לתרומות של א' אם ב' מכרה לא' הע"פ תיכנס לתרומות של ב'.**

הטורים של הברוטו והמס ישמשו אותנו לפקודת היומן שיש לרשום בדו"ח המאוחד :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | חובה | זכות |
| מכירות | 30,000 |  |
| עלה"מ |  | 21,000 |
| הוצאות מ"נ |  | 2,250 |
| מלאי |  | 9,000 |
| מ"נ | 2,250 |  |

**במאזן:**

**(XX) להקטין נכס**

**XX להגדיל נכס**

**ברוה"ס**

**(XX) הוצאה**

**XX הכנסה**

**המשך דוגמא 9 במחברת עמוד 20**

**יתרות הדדיות**

הכוונה היא ליתרות מאזניות או תוצאתיות, שבחברה אחת רשומה בדיוק אותה היתרה שבחברה השנייה. **למשל: א' נתנה לב' הלוואה נניח 100,000 בחברה א' רשום הלוואה לקבל 100,000 וב-ב' רשום הלוואה לשלם 100,000 .** פקודת היומן לביטול היתרון ההדדיות היא :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הלוואה לשלם  ז' הלוואה לקבל | 100,000 |

נניח כי הריבית בגין ההלוואה 10,000 ₪ פקודת היומן היא :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הכנסות ריבית  ז' הוצאות מימון | 10,000 |

בגלל שמדובר על אותו הסכום וזה אומר שאין השפעה על הרווח או על ההון העצמי אז גם אין השפעה על החלוקות. כלומר, בשלב השלישי של החלוקות לא מתייחסים לזה

**דוגמא: נניח שחברה א' השכירה לחברה ב' מכונה תמורת 1,000 ₪ לשנה**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הכנסות שכירות  ז' הוצאות שכירות | 1,000 |

אין השפעה על הרווח המאוחד ולכן 🡨 בחלוקות לא עושים כלום.

**חלוקת הרווח הנקי המאוחד**

|  |  |
| --- | --- |
| תרומה א' | -1,000+-…=(1000) |
| תרומה ב' | 1,000=1,000 |
|  | **0** |
| שייך לא' | -1,000+80%\*1,000=(200) |
| שייך לז"ש | 20%\*1,000=200 |
|  | 0 |

**מסקנה :** בלי שנבצע כל שינוי התוצאה הרצויה מתקבלת אוטומטית והתוצאה היא שחברה א' שילמה לחיצוניים (זשמ"ש) 200 ₪ אז אנו רואים שעבר מא' לזשמ"ש 200 ₪ .

**עסקה פנימית של מלאי כשנתון שווי מימוש נטו**

במקרה כזה הדרך הפשוטה ביותר היא לבדוק בכל תאריך מאזן כמה המלאי רשום בספרי החברה הרוכשת, מול כמה המלאי צ"ל רשום בדו"ח המאוחד לולא העסקה הפנימית כשבכל מקרה המלאי צ"ל רשום לפי הכלל של עלות או שווי מימוש נטו כנמוך מבניהם.

**דוגמא: א מכרה לב' מלאי תמורת 10,000 ₪ ברווח גלום של 30%. שווי מימוש נטו לסוף השנה 8,000₪ .**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **ברוטו** | **מס** | **נטו** |
| **י"פ** | 0 | 0 | 0 |
| **🡨 שינוי** |  | 200 | (800) |
| **י"ס \*** | (1,000) | 200 | (800) |

* יתרת סגירה:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | עלות | שווי מימוש נטו |
| המלאי רשום בספרי ב': | 10,000 | **8,000** |
| המלאי צ"ל במאוחד ללא ע"פ: | **7,000** | 8,000 |

* 9,000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | רשום ב-ב' | רשום ב-א' | צ"ל A |
| עלה"מ | 0 | 7,000 | 0 |
| י.ערך מלאי  (בסעיף עלות המכר) | 2,000 | 0 | 0 |

יש להקטין בעלה"מ :9,000

**ע"פ של ר"ק כשנתון סב"ה**

במקרה זה הדרך הפשוטה ביותר לבדוק בכל תאריך מאזן כמה רשום בר"ק בספרי הרוכשת מול כמה הוא צריך להיות במאוחד לולא הע"פ כשהכלל הוא שר"ק יהיה רשום לפי עלות מופחתת או סב"ה כנמוך. אם נתונה ע"פ שנתונה בהפסד ונתון שתמורת המכירה מייצגת סב"ה אז לא צריך לעשות כלום. אם לא נתון שזה מייצג סב"ה אז צריך לדחות את ההפסד בדיוק כמו שדוחים רווח אבל בכיוונים הפוכים. אם נתון סב"ה בנפרד אז צריך לבדוק כמה רשום מול כמה צ"ל רשום.

**דוגמא: א' מכרה לב' קרקע שעלותה 7,000 תמורת 4,000 סב"ה של הקרקע בסוף השנה הוא 6,000 שיעור המס הוא 10 %**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **ברוטו** | **מס** | **נטו** |
| **י"פ** | 0 | 0 | 0 |
| **🡨 שינוי** |  | (200) | 1,800 |
| **י"ס \*** | 2,000 | (200) | 1,800 |

* יתרת סגירה:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ע"מ | סב"ה |
| המלאי רשום בספרי ב': | **4,000** | 6,000 |
| המלאי צ"ל במאוחד ללא ע"פ: | 7,000 | **6,000** |

* ביטול הפסד הון

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | רשום ב-א' | רשום ב-ב' | צ"ל A |
| עלה"מ | 3,000 | - | 0 |
| י.ערך מלאי  (בסעיף עלות המכר) | - | 0 | (1,000) |

ביטול הפסד הון של 2,000

פקודת היומן:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ח' | ז' |
| הפסד הון |  | 2,000 |
| הוצאות מס | 200 |  |
| ר"ק | 2,000 |  |
| מ"נ |  | 200 |

**עסקה פנימית של נכס שיוחס לו ע"ע**

אם נניח שלחברה ב' יש מלאי שעלותו 1,000 ₪ והשוו"ה שלו ביום הרכישה 1,300 ₪ אז זה אומר שייחסנו לו ע"ע של 300. כעת נניח שחברה ב' מכרה לא' את המלאי הזה תמורת 1,500 ₪. נצטרך לבצע שני דברים :

1. להפחית מיידית את כל יתרת ע"ע 300 ₪ מבחינה טכנית נעשה את זה בטבלה של ע"ע בשלב הראשון. כאן בעצם הגענו למצב בו הרווח שרשום כעת הוא הרווח מנקודת מבטה של א' כי ב' רשמה רווח של 500 (1,500-1,000) אנו הפחתנו את ע"ע 300 והגענו למצב שהרווח נטו הוא 200 (1,500-1,300) שזה בעצם העלות מנקודת מבטה של חברה א'
2. בשלב השני של הע"פ נפתח טבלה לע"פ שבה נבטל את הרווח מנקודת מבטה של א' כלומר, את ה-200 ₪ כרגיל.

**עסקה פנימית של חכירה (IAS17)**

תזכורת ל-IAS17 קיימים שני סוגים של חכירות :

1. **חכירה תפעולית-** שמשמעותה עסקת שכירות אם א' החכירה לב' או להיפך ב' לא' נכס בחכירה תפעולית (השכירה לה את הנכס) אז במאוחד יש פשוט לבטל יתרות הדדיות.

ח' הכנסות שכירות

ז' הוצאות שכירות

1. **חכירה מימונית –** עסקת מכירה של הנכס – המחכיר שהוא המוכר מוכר לחוכר שהוא הקונה , הרוכש נכס באמצעות הלוואה. פקודות היומן בספרי כל חברה.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | בספרי החוכר  רכישת נכס ע"י קבלת הלוואה | בספרי המחכיר  מכירת נכס ע"י נתינת הלוואה |
| ביום העסקה: | |  |  | | --- | --- | | ח' נכס  ז' הלוואה לשלם | Pv=xx שוו"ה – כנמוך | | |  |  | | --- | --- | | ח' הלוואה לקבל | PV=XX | | ז' נכס | XX ערך פנקסני | | ח'/ז' הפסד הון | XX |  * אם יש רווח או הפסד זה נקרא חכירה מימונית מסוג מכירה ואם לא זה נקרא חכירה מימונית מסוג מימון ישיר כי אז המשמעות היא נתינת הלוואה בלבד (מימון) |
| בסוף כל שנה | את הנכס יש להפחית לפי IAS16 וזה אומר לפי אורך החיים השימושי שלו וזה אומר שאם החכירה סווגה בהתאם לתנאי הראשון או השני וזה אומר שהבעלות עוברת לחוכר אז מפחיתים כרגיל לפי אורך החיים השימושי. שאם לא נאמר אחרת זה זהה לאורך החיים הכלכלי. אם היא סווגה לפי אחד מהתנאים האחרים וזה אומר שהבעלות חוזרת למחכיר אז אורך החיים השימושי הוא **תקופת החכירה או אורך חיי הנכס כנמוך.** |  |
| בגין ההלוואה | יש לרשום את החזר ההלוואה כשמדובר בהלוואה לפי מסלול שפיצר (תשלומים קבועים)   |  |  | | --- | --- | | ח' הלוואה לשלם | XXX מרכיב קרן PRN | | ח' הוצאות ריבית | XXX – מרכיב הריבית INT | | ז' מזומן | XXX – הסכום הקבוע PMT | | יש לרשום רק את החזר ההלוואה   |  |  | | --- | --- | | ח' מזומן | XXX – PMT | | ז' השקעה נקייה | XXX – PRN | | ז' הכנסות ריבית | XXX – INT | |

ניזכר לתנאים לסיווג החכירה כחכירה מימונית, כדי שהחכירה תסווג כמימונית צריך להתקיים רק אחד מתוך שמונת התנאים הבאים :

1. הבעלות עוברת לחוכר בתום תקופת החכירה.
2. לחוכר יש אפשרות לרכוש את הנכס במחיר הזדמנותי הנמוך ממחיר השוק.
3. תקופת החכירה מהווה את רובו של אורך החיים הכלכלי של הנכס (75%).
4. הערך הנוכי של הנכס מהווה מעל 90% משוויו ההוגן של הנכס.
5. אם הנכס הוא מאד יחודי כך שרק החוכר יכול להשתמש בו מבלי לבצע בו שינויים משמעותיים .
6. כל שינוי שגורר רווח או הפסד יחול על החוכר
7. כל שינוי בערך הגרט יחול על החוכר
8. אם לחוכר יש אפשרות להאריך את תקופת החכירה תמורת סכומים הנמוכים משמעותית מהמקובל בשוק.

**בדו"ח המאוחד:**

אם חברה אחת החכירה לחברה אחרת נכס בחכירה מימונית היא בעצם מכרה לה את הנכס באמצעות הלוואה זה אומר שנצטרך לבצע שני דברים :

1. לטפל בע"פ של הר"ק כרגיל באמצעות הטבלה של הע"פ
2. לבטל יתרות הדדיות בגין ההלוואה. **דוגמא 11 במחברת עמוד**