**מאזנים מאוחדים שיעור 4**

**פתרון ש"ב**

**שאלה מספר 3**

ביום 1.1.09 רכשה חברת אורנים בע"מ 30% מהון המניות של תעשיות בע"מ תמורת 6,000,000 ₪ במזומן.

להלן הערכים בספרים וערכי השוק של נכסי תעשיות לאותו יום:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ערך בספרים | ערך שוק |
| מזומנים ולקוחות | 1,305,000 | - |
| מלאי (FIFO) | 790,000 | 823,345 |
| קרקע | 2,500,000 | 3,900,000 |
| ציוד | 2,750,000 | 1,700,000 |
| פחת שנצבר (ציוד) | (1,850,000) | - |
| בנין | 2,400,000 | 1,200,000 |
| פחת שנצבר (בנין) | (1,600,000) | - |
| מוניטין | 120,000 | - |
| התחייבויות שוטפות | (580,000) | - |
| אגרות חוב (6%) | (2,000,000) | (1,730,845) |
| מניות (ע.נ. ₪ ) | (3,000,000) |  |
| רווח שנצבר | (835,000) |  |
|  | - 0 - |  |

ביום הרכישה, אורך החיים של הבניין והציוד הוערך ב- 10 שנים וב- 6 שנים, בהתאמה . פדיון האג"ח הוא ב- 31.12.14. ערך השוק של אג"ח מבוסס על הערך הנוכחי לפי 9%.(ריבית ההנפקה 6%)

שיעור המס הוא 40%, בהתאם לחוק שעור המס החל משנת 10 יהיה 30%. בשנת 11 שונה החוק ושיעור המס החדש -20%.

***נדרש:***

**חישוב עודף עלות, ייחוסו וטבלת הפחתה לשנים 2009- 2011.**

**פיתרון**

חישוב ע"ע ליום הרכישה 01/01/09

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 6,000,000 |  |
| נרכש | (1,114,500) |  |
|  | **4,885,500** |  |

ידוע ש:

ב-2009- 40%

ב-2010- 30%

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס: | 01/01/09 | הפחתה 09 | 31/12/09 | הפחתה 10 | 31/12/10 | הפחתה 11 | 31/12/11 |
| מלאי |  | (10,004) | 0 | ---- | ---- | ---- | ---- |
| מס נדחה |  | 4,002 | 0 | ---- | ----- | ---- | ---- |
| קרקע |  | --- | 420,000 | ---- | 420,000 | ----- | 420,000 |
| מ"נ |  | --- | (126,000) | ---- | (126,000) | 42,000 | (84,000) |
| ציוד |  |  | 200,000 | (40,000) | 160,000 | (40,000) | 120,000 |
| מ"נ **(1)** |  |  |  |  | (48,000) |  | (24,000) |
| בניין |  |  | 108,000 | (12,000) | 96,000 | (12,000) | 84,000 |
| מ"נ **(2)** |  |  |  |  | (28,800) | 12,000 |  |
| אג"ח לשלם |  | (10,733) | 70,014 | (11,669) | 58,315 | (12,752) | 45,563 |
| מ"נ **(3)** |  |  |  |  | (17,494) | 8,381 | (9,113) |
| מוניטין **P.N** |  | ----- |  | ---- |  | ----- |  |
|  |  |  | 4,841,858 | (44,589) | 4,797,269 | 21,629 | 4,775,640 |

**ביאורים:**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01/01/09 | 80,747 |  |
| הפחתה | (10,733) |  |
| 31/12/09 | (70,014) |  |
| הפחתה | (11,699) |  |
| 31/12/10 | 58,315 |  |
| הפחתה | (12,752) |  |
| 31/12/11 | 45,563 |  |

**הערך הפנקסני של האג"ח לשלם בספרי ב'**- אם ריבית השוק ביום הנפקת האג"ח שווה לריבית הנקובה זה אומר, שהשווי ההוגן תמיד יהיה שווה לע"נ . נכניס את הנתונים למחשבון :

(\*)

(\*\*)

**דוגמא מספר 14- תקופת המדידה**

ביום 01/10/08 רכשה חברה א' 40% מהון המניות של חברה ב' תמורת 120,000 ₪

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 100,000 ₪

השווי ההוגן של כל הנכסים וההתחייבויות בספרי ב' זהה לערכם הפנקסני למעט האמור להלן:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| סעיף | ערך פנקסני | שווי הוגן | הערות |
| מלאי | 20,000 | 30,000 | נמכר בשנת 2008 |
| מכונה | 70,000 | 100,000 | יתרת חייה 5 שנים |
| קרקע | 110,000 | 120,000 |  |

ביום 01/03 09 התקבל מידע חדש המתייחס לעובדות ולנסיבות הקשורות ליום הרכישה:

השווי ההוגן של המלאי 35,000 ₪

השווי ההוגן של המכונה הינו 120,000 ₪

השווי ההוגן של הקרקע 115,000 ₪

שיעור המס הינו 25%

**נדרש: חישוב ייחוס והפחתת עודף עלות לשנים 2008-2009**

**פיתרון**

חישוב ע"ע ל-01/10/08

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 120,000 |  |
| נרכש | (40,000) |  |
|  | 80,000 |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/10/08 | הפחתה 01/10/08-31/12/08 | 12/08 | תיקון רטרו  (1) | יתרה מתוקנת  ל-31/12/08 | הפחתה  2009 | 31/12/09 |
| מלאי |  | (4,000) | --- | --- | --- | --- | --- |
| מ"נ |  | 1,000 | --- | --- | --- | --- | --- |
| מכונה |  |  | 11,400 | 7,600 | 19,000 |  | 15,000 |
| מ"נ |  | 150 | (2,850) | (1,900) | (4,750) | 1,000 | (3,750) |
| קרקע |  | --- | 4,000 | (2,000) | 2,000 | --- | 2,000 |
| מ"נ |  | --- | (1,000) | 500 | (500) | --- | (500) |
| מוניטין P.N | 65,000 | --- | 65,000 | (6,000) | 59,000 | --- | 59,000 |
|  | 80,000 | (3,450) | 76,550 | (1,800) | 77,750 | (3,000) | 71,750 |

**ביאורים:**

1. יש לבצע תיקון רטרואקטיבי לייחוס ע"ע אם מתקיימים שני תנאים במצטבר :
2. המידע שקיבלנו הוא בתקופת המדידה – אצלינו מתקיים
3. המידע שקיבלנו קשור ליום הרכישה כלומר היינו אמורים לדעת אותו ביום הרכישה – מתקיים.

**מכאן שיש לבצע תיקון רטרואקטיבי מיום הרכישה :**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| הסעיף | תיקון ל-01/01/08 | תיקון  להפחתה 08 | תיקון  ל-31/12/08 |
| מלאי |  | (2,000) | 0 |
| מ"נ |  | 500 | 0 |
| מכונה |  |  | 7,600 |
| מ"נ |  |  | 1,900 |
| קרקע |  | --- | (2,000) |
| מ"נ |  | ----- | 500 |
| מוניטין P.N |  | ----- | (6,000) |
| סה"כ ע"ע | 0 | 1,800 | 1,800 |

ביום 01/03/09 כשמבצעים את התיקון של ההפחתה יש לרשום פקודת יומן

|  |  |
| --- | --- |
| ח' רווחי אקוויטי בגין 2008 | 1,800 |
| ז' השקעה |

אבל אם אנחנו בשנת 2009 רווחי האקווטי של שנת 2008 מופיעים בתוך העודפים י"פ של 2009 ולכן משם צריך להוציא את התיקון לעודפים

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עודפים י"פ | 1,800 |
| ז' השקעה |

נדגיש שכל תיקון רטרואקטיבי בחשבונאות נירשם כנגד עודפים י"פ כי כל תיקון רטרואקטיבי משמעותו תיקון של הרווחים שנים קודמות והרווחים שנים קודמות נמצאים בתוך העודפים י"פ.

**נשים לב : שבדוחות של שנת 2009 כשנציג בדו"ח רוה"ס את רווחי האקוויטי של שנת 2008 כמספרי השוואה אנו נציג אותם מחדש כולל הסבר וזה ייראה כך :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| דו"ח על הרווח הכולל | | |
|  | רוה"ס 2009 | רוה"ס 2008 |
| רווחי אקוויטי | XXX |  |

(\*) הוצג מחדש ראה ביאור

**ובביאור אנחנו מסבירים לו שהסכום שהוא רואה השנה כמספרי השוואה שונה מהסכום שפורסם שנה קודמת בגלל שביצענו תיקון רטרואקטיבי בהתאם להוראות התקן. אותו הדבר עושים עם חשבון ההשקעה במאזן כלומר במאזן של 2009 כשנציג את 2008 כמספרי השוואה נציג חשבון השקעה בסכום נמוך יותר ב- 1,800 ₪ וגם על זה ניתן ביאור לקורא הדו"חות**

**אם היה שינוי בשיעור המס ב-2009 כל התיקונים היו מתבצעים אותו הדבר כלומר לפי שיעור המס שהיה ידוע ביום הרכישה .**

**תמורה מותנית**

קיימים מקרים שבהם הסכם הרכישה כולל בתוכו תמורה נוספת שתשולם בעתיד או החזר של תמורה ששולמה בהתקיים תנאי מסויים . בד"כ זה קורה כשיש ויכוח בין חברה א' לבין בעל המניות של ב' שמוכר לה את המניות של ב' על סעיף מסויים .

**למשל:**

כנגד חברה ב' קיימת תביעה משפטית שב' מעריכה שביהמ"ש יפסוק לה לשלם 100,000 ₪ לתובע. ולכן חברה ב' יצרה בספרים הפרשה בגין התחייבות תלויה בגין 100,000 ₪ .

* חברה א' כשהיא באה לרכוש את מניות ב' מבעל המניות של ב' חוששת שהתביעה תתברר בסכום הרבה יותר גבוה אז חברה א' ובעל המניות של ב' יכולים להגיע להסכם נניח : שכל סכום שיתברר מעבר ל-100,000 ₪ חברה א' תקבל עליו החזר של התמורה שהיא שילמה או להיפך על כל סכום שיתברר פחות מ-100,000 א' תשלם עוד לבע"מ של ב' בגובה ההפרש.
* הם יכולים להגיע להסכם שאם ב' תרוויח השנה מעל 1,000,000 ₪ א' תשלם נניח עוד 100,000 ₪

התקן קובע שבחישוב תמורת הרכישה יש לקחת בחשבון כחלק מהתמורה גם את התמורה המותנית בהתאם לשווי ההוגן שלה ביום הרכישה .

אם במועד מאוחר יותר ובמשך תקופת המדידה מתקבל מידע חדש ששופך אור על עובדות ונסיבות שהיו קיימות ביום הרכישה- כלומר זה קשור ליום הרכישה אז יש לבצע תיקון רטרואקטיבי וזה אומר לתקן את תמורת הרכישה , והפעם זה ישנה לנו את סה"כ ע"ע כשבכל מקרה התיקון הזה יהיה על חשבון המוניטין כי הוא מתקבל כפלג נמבר P.N.

אם המידע החדש התקבל לאחר תקופת המדידה או שהוא לא קשור ליום הרכישה- אז אין לבצע תיקון רטרואקטיבי ואז העידכון יירשם באופן הבא:

* **אם מדובר בסעיף הוני-** העדכון יירשם כנגד סעיף הוני
* **אם מדובר בסעיף שאינו הוני (מכשיר נגזר שזה אומר נכס או התחייבות)-** אז זה יירשם כנגד סעיף תוצאתי.

**דוגמא מספר 15 – תמורה מותנית**

ביום 01/10/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב' תמורת 60,000 ₪ .

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 100,000 ₪

בהסכם הרכישה נקבע כי במידה והרווח המצטבר מיום 01/10/08 ועד 31/12/09 יעלה על 500,000₪ תשלם החברה תמורה נוספת בסך 30,000 ₪ .

חברה א' נתנה למעריך חיצוני להעריך את השווי ההוגן של התמורה המותנית ובגלל שהוא לא הספיק עד 31/12/08 נקבע כי השווי ההוגן באופן זמני הינו 4,000 ש"ח

ביום 01/02/09 קבע המעריך החיצוני כי השווי ההוגן הינו 10,000 ₪

ביום 31/12/09 התברר סופית כי הרווח המצטבר של חברה ב' עלה על 500,000 ₪ ובאותו יום חברה א' שילמה לבעלי המניות של ב' 30,000 ₪ כמוסכם.

**נדרש: טבלת עודף עלות לשנים 2008-2009 ופקודת היומן לימים 01/10/08 ו- 31/12/09.**

**פיתרון**

חישוב ע"ע ל-01/10/08 **(1)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 64,000 |  |
| נרכש | (30,000) |  |
| מוניטין | 34,000 |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/08 | הפחתה | 12/08 | תיקון רטרו (2) | מתוקן 12/08 | הפחתה 09 | 12/09 |
| מוניטין | 34,000 | ---- | 34,000 | 6,000 | 40,000 | ---- | 40,000 |

**ביאורים:**

1. יש לקחת את השווי ההוגן של התמורה המותנית של ה-30,000

השווי ההוגן תריך לקחת בחשבון את הסיכוי שהתנאי אכן יתקיים כלומר שב' תרוויח מעל 500,000 ₪ ואת הסיכוי שהיא לא תרוויח. צריך לקחת בחשבון שגם אם כן אז א' תשלם את ה-30,000 רק בעוד שנה ו-3 חודשים אז זה אומר שצריך להוון את ה-30,000 לפי ריבית השוק שקיימת ביום הרכישה וכו' – זה משהו ששמאי מעריך בשבילינו ולנו נתון שבאופן זמני -4,000

1. ביום 01/02/09 – יש לבצע תיקון רטרואקטיבי כי:
2. אנחנו עדיין בתקופת המדידה
3. המידע החדש קשור ליום הרכישה

אם ביום הרכישה ההינו יודעים שהשווי ההוגן 10,000 ולא 4,000 היינו צריכים לרשום **פ3**:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה | 10,000 |
| ז' התחייבות |

אבל אנחנו נעבוד רק על התיקון ומכאן שפקודת התיקון תיהיה **פ4** :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה | 6,000 |
| ז' התחייבות |

הפעם סה"כ ע"ע כן משתנה כי שינינו את התמורה בכל מקרה התיקון תמיד על חשבון המוניטין כלומר המוניטין צריך לגדול ב-6,000

1. אין לבצע תיקון רטרואקטיבי כי:
2. אנחנו כבר לא בתקופת המדידה
3. המידע לא קשור ליום הרכישה כלומר לא היינו אמורים לדעת שהיא תרוויח מעל 500,000 ₪

אם אין תיקון רטרואקטיבי אז כל עדכון יירשם בסעיף תוצאתי כי מדובר במכשיר נגזר - התחייבות

**פקודות יומן**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **פ1** | ח' השקעה  ז' מזומן | 60,000 |
| **פ2** | ח' השקעה  ז' התחייבות | 4,000 |
| **פ3** | ח' השקעה  ז' התחייבות | 10,000 |
| **פ4** | ח' השקעה  ז' התחייבות | 6,000 |

**דוגמא מספר 16 – תמורה מותנית**

ביום 01/10/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב' תמורת 60,000 ₪ .

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 100,000 ₪

בהסכם הרכישה נקבע כי במידה והרווח המצטבר מיום 01/10/08 ועד 31/12/09 יעלה על 500,000₪ תנפיק החברה למוכר (בעל המניות של חברה ב') 1,000 מניות של עצמה.

חברה א' נתנה למעריך חיצוני להעריך את השווי ההוגן של התמורה המותנית ובגלל שהוא לא הספיק עד 31/12/08 נקבע כי השווי ההוגן באופן זמני הינו 10,000 ש"ח

ביום 01/02/09 קבע המעריך החיצוני כי השווי ההוגן הינו 15,000 ₪

ביום 31/12/09 התברר סופית כי הרווח המצטבר של חברה ב' עלה על 500,000 ₪ ובאותו יום חברה א' הנפיקה 1,000 מניות ששווין ההוגן הוא 50,000 ש"ח.

**נדרש: טבלת עודף עלות לשנים 2008-2009 ופקודות יומן לימים 01/10/08 ו-31/12/09**

**פיתרון**

חישוב ע"ע ל-01/10/08 **(1)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 70,000 |  |
| נרכש | (30,000) |  |
| מוניטין | 40,000 |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/10/08 | תיקון רטרו (2) | מתוקן 12/08 |
| מוניטין | 40,000 | 5,000 | 45,000 |

**ביאורים:**

1. ביום 31/12/09 – יש לבצע תיקון רטרואקטיבי כי:
2. אנחנו עדיין בתקופת המדידה
3. המידע החדש קשור ליום הרכישה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה | 5,000 |
| ז' קרן הון |

אז המוניטין יגדל ב-5,000

1. ביום 31/12/09 לא נבצע תיקון רטרואקטיבי ואז התיקון יתבצע מול סעיף הוני באופן הבא:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה | 15,000  1,000 |
| ז' הון מניות |
| ז' פרמיה | 14,000 |

1. השווי ההוגן של המניות שנתון לנו בסך 50,000 ₪ בכלל לא רלוונטי אם החברה היתה מנפיקה היום את המניות בחוץ בבורסה בלי ההסכם אז היא היתה מקבלת 50,000 ₪ והפרמיה היתה יוצאת 49,000 ₪ אבל אצלינו היא התחייבה להנפיק את זה לבע"מ ולא משנה כמה שוות המניות.

**פקודות יומן**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **פ1** | ח' השקעה  ז' מזומן | 60,000 |
| **פ2** | ח' השקעה  ז' קרן הון | 10,000 |

**שערוכים**

1. **שיערוך של נכס שלא יוחס לו ע"ע-**

לא יוחס לנכס ע"ע או כי הוא לא היה קיים ביום הרכישה או שהוא היה קיים אבל ב' פעלה לפי מודל השערוך כך שהנכס הוצג בספרי ב' לפי שווי הוגן.

**אם א' פועלת לפי מודל העלות-** אז יש לטפל בזה כמדיניות חשבונאית שונה

**אם א' פועלת לפי מודל השערוך כמו ב'-** אז כל פעם שב' יוצרת קרן שערוך זה אומר שההון העצמי שלה גדל – חשבון ההשקעה חייב לגדול בגובה חלקינו בקרן השערוך.

פקודת היומן תיהיה

ח' השקעה

ז' קרן שערוך

נשים לב שכעת נוצרה בספרי א' קרן שערוך והיא מטפלת בה בעקביות לב' כלומר אם ב' מפחיתה אותה בקצב הפחת אז גם א' ואם ב' מפחיתה אותה רק בסוף כך גם א' יוצא שבכל נקודת זמן קרן השערוך בספרי א' שווה לקרן השערוך בספרי ב' כפול שיעור ההחזקה .

**יש מקרה אחד שבו זה לא קורה –** זה כאשר ביום הרכישה בספרי חברה ב' קיימת ככבר קרן שיערוך כי חברה א' לא רואה אותה הסיבה: אם נניח ב' רכשה קרקע תמורת 100 ₪ ואחרי שנה היא שווה 120 ₪ ובאותו יום א' רוכשת את ב' כך של-ב' יש קרן שערוך בסך 20 העלות לב' היא – 100 העלות של הקרקע ל-א' היא 120 כי אמרנו שהתפיסה של התקן היא שביום שא' רכשה את המניות של ב' היא לא רכשה ניירות אלא היא רכשה את הנכסים וההתחייבויות של ב' וכשהיא רכשה את הקרקע היא בעצם עלתה לה 120 שזה השווי ההוגן שלה (של הקרקע) ביום הרכישה. אז אם זה מה שעלה לה זה כאילו שא' רושמת :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' קרקע | 120\* חלקינו |
| ז' מזומן |

כלומר קרן השערוך שקיימת בב' ביום הרכישה לא קיימת מבחינת חברה א'. זה אומר שבמקרה כזה כל הזמן קרן השערוך שבספרי א' לא תיהיה שווה לקרן השערוך שבספרי ב' כפול חלקינו וזה לא יהיה שווה בדיוק בגובה קרן השערוך שהיתה קיימת ביום הרכישה.

במועד מאוחר יותר אם חלה ירידת ערך בשווי ההוגן מיחסים את ההפסד לקרן שיערוך עד לאיפוסה זה אומר:

שחברה ב' מעבר לקרן שיערוך שלה תרשום הפסד הון ו

ו-א' תרשום הפסדי אקוויטי (כי זה לא רכוש קבוע של א' אלא של ב')

**דוגמא מספר 17 – שערוך נכס שלא יוחס לו עודף עלות**

ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב'.

באותו יום בספרי ב' מכונה שעלותה המקורית 100,000 ₪ ושוויה ההוגן לאותו יום 99,000 ₪ המכונה נרכשה ביום 01/01/07 ומופחתת למשך 10 שנים.

חברה א' וחברה ב' מיישמת את מודל השערוך ומפחיתות את קרן השערוך בקצב הפחת.

להלן השווי ההוגן של המכונה:

|  |  |
| --- | --- |
| תאריך | שווי הוגן |
| 31/12/08 | 94,000 |
| 31/12/09 | 89,000 |
| 31/12/10 | 58,000 |

שיעור המס הינו 25%

**נדרש: פקודות יומן כל שנה בספרי כל חברה.**

**פיתרון**

ביום 01/01/08 אין ע"ע מיוחס למכונה והיא מוצגת לפי שווי הוגן. באותו יום ל-ב' יש קרן שיערוך בסך

01/01/08

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| י.ק.שערוך ב' | ערך פנקסני | 90,000 |  |
|  | שווי הוגן | 99,000 |  |
|  | **ברוטו** | **9,000** |  |
|  | נטו | 6,750 |  |

* **נזכור שכל סעיף הוני אם יש בגינו מס תמיד הוא יוצג נטו בניכוי המס (ראה שיעור עם גל).**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| פקודות יומן | | | | | | |
|  | פרטים | חברה ב' | | חברה א' | |
| 31/12/08 | הפחתת ק.שערוך (1) | ח' קרן שערוך  ז' עודפים |  | --- |  |
|  | שערוך הנכס (2) | |  |  | | --- | --- | | ערך פנקסני |  | | שווי הוגן | (94,000) | |  | (6,000) | | נטו |  | | |  |  |
|  |  | ח' נכס  ז' קרן שערוך  ז' מ"נ | 6,000  4,500  1,500 | ח' השקעה  ז' קרן שערוך |  |
| 31/12/09 | הפחתת קרן שערוך | ח' קרן שיערוך  ז' עודפים |  | ח' קרן שערוך  ז' עודפים |  |
| 31/12/09 | שערוך הנכס (2) | |  |  | | --- | --- | | ערך פנקסני |  | | שווי הוגן | 89,000 | |  | (6,750) | | נטו |  | | |  |  |
|  |  | ח' נכס  ז' קרן שערוך  ז' מסס נדחה | 6,750  5,063  1,687 | ח' השקעה  ז' קרן שערוך  י.ק.שערוך |  |
| 31/12/10 | הפחתת ק.שערוך | ח' ק. שערוך  ז' עודפים |  | ח' קרן שערוך  ז' עודפים |  |
| 31/12/10 | שערוך הנכס(4) | |  |  | | --- | --- | | ערך פנקסני |  | | שווי הוגן | 58,000 | |  | (18,286) | | נטו |  | | |  |  |
|  |  | ז' נכס  ח' ק.שערוך  ח' מ"נ  ח' הפסד הון | 18,286  12,214  4,572  1,500 | ח' רווחי אקוויטי  ח' קרן שערוך  ז' השקעה | 1,350  2,314  3,664 |

**ביאורים:**

1. פקודת היומן שרשמה ב' להפחתה לא משנה את ההון העצמי שלה ולכן חשבון ההשקעה לא משתנה .בלי קשר יתרת קרן השערוך בספרי א' ליום 01/01/08 היא 0 היא לא רואה את קרן השערוך שנמצאת ב-ב' ביום הרכישה.
2. ביום השיערוך ההון העצמי של ב' גדל בגובה קרן השיערוך אז חשבון ההשקעה יגדל בגובה חלקינו**.**

נבדוק את קרן השערוך של א':

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ערך פנקסני | 88,000 |  |
| שווי הוגן | 94,000 |  |
| ברוטו | 6,000 |  |
| נטו | 4,500 |  |

1. בדיקה:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ערך פנקסני  (העלות ל-א' השווי ההוגן  מיום הרכישה) | 77,000 |  |
| השווי ההוגן | 89,000 |  |
|  | 12,000 |  |
| נטו | 9,000 |  |
|  | 2,700 |  |

כל מה שאנחנו צריכים לדאוג לעשות זה שכל פעם שב' יוצרת קרן שערוך אנחנו נמשוך את חלקינו בסופו של דבר קרן השערוך תיהיה בדיוק קרן השערוך שצריכה להיות מנקודת מבטה של א' כשמנקודת מבטה העלות היא 99,000

1. בדיקה

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ערך פנקסני  (העלות ל-א' השווי  ההוגן מיום הרכישה) | 66,000 |  |
|  | 58,000 |  |
| השווי ההוגן | 8,000 |  |
| נטו | 6,000 |  |
|  | 2,700 |  |

הבדיקה :

ממשיכת רווחי אקוויטי מ-ב'

אנחנו רשמנו הפרשי אקוויטי (1,350)

-----------------------------------------

(1,800)

* **מסקנה: מבחינה טכנית הדברה היחידי שנצטרך לעשות זה למשוך את חלקינו בק. השיערוך של ב' ולזכור שבירידת ערך מותר מקסימום לאפס את קרן השיערוך ומעבר לזה נכיר בהפסדי אקוויטי התוצאה הרצויה בספרי א' שזה שיערוך לעלות מנקודת מבטה של א' , כבר תתקבל אוטומטית**

1. **שערוך נכס שיוחס לו עודף עלות-**

זהו מצב שבו לב' יש נכס ב' פועלת לפי מודל העלות ביום הרכישה השווי ההוגן שלו שונה ולכן ייחסנו לו עודף עלות.

במועד מאוחר יותר ב' משערכת את הנכס כלומר ב' עוברת ממודל העלות למודל השערוך וזו גם המדיניות של א' . במקרה זה יש לבצע שני דברים :

1. קודם כל להגדיל את חשבון ההשקעה בגובה חלקינו בקרן השערוך נטו שזה בעצם משיכת קרן השערוך מ-ב'

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה | XXX |
| ז' ק. שערוך |

1. יש למחוק את יתרת עודף העלות לאותו יום שהרי מטרת עודף עלות להעמיד את הנכס על השווי ההוגן שלו ואם הנכס כבר עומד על השווי ההוגן שלו אז לא צריך יותר את ע"ע

פקודת היומן תיהיה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' קרן שערוך | XXX |
| ז' השקעה |

הסיבה שאיפוס ע"ע היא כנגד ק. שיערוך היא כדי שבסופו של דבר אנו נראה בספרי א' את קרן השערוך מנקודת מבטה של א'.

* **נדגיש שכמו תמיד מותר לחייב קרן שיערוך ומעבר לזה ב' תרשום הפסד הון ב' תרשום הפסדי אקוויטי**

**דוגמא מספר 18- שערוך נכס שיוחס לו ע"ע**

ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 30% מהון המניות של חברה ב'

באותו יום בספרי ב' מכונה שעלותה המקורית 100,000 ₪ ושוויה ההוגן לאותו יום 99,000 ₪

המכונה נרכשה ביום 01/01/07 ומופחתת למשך 10 שנים

חברה א' וחברה ב' מיישמת את מודל העלות .

ביום 01/01/09 החליטה חברה ב' בהסכמת חברה א' ליישם את מודל השערוך .

ההון העצמי של חברה ב' ליום 31/12/08 הינו 500,000 ₪

שיעור המס הינו 25%

**נדרש:**

פקודות יומן בספרי חברה א' וניתוח חשבון ההשקעה ליום 01/01/09 תחת ההנחות הבאות:

1. השווי ההוגן של המכונה ליום 01/01/09 הינו 88,000 ₪
2. השווי ההוגן של המכונה ליום 01/01/09 הינו 92,000 ₪
3. השווי ההוגן של המכונה ליום 01/01/09 הינו 85,000 ₪

**פיתרון**

|  |  |
| --- | --- |
| 01/01/08 |  |
| ייחוס |  |
| מכונה |  |
| מ"נ |  |

ח-ן השקעה ל-31/12/08

|  |  |
| --- | --- |
| חלקנו בשווי |  |
| יתרת ע"ע |  |
|  | 151,800 |

**הנחה א**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01/01/09 | בספרי ב' |  |
| ערך פנקסני | 80,000 |  |
| שוו"ה : | 88,000 |  |
|  | 8,000 |  |
|  | 6,000 |  |

**פקודות יומן**

1. משיכת ק. שערוך

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה |  |
| ז' קרן שערוך |

1. מחיקת יתרת ע"ע

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ק. שערוך | 1,800 |
| ז' השקעה |

**ח-ן השקעה**

|  |  |
| --- | --- |
| 31/12/08 | 151,800 |
|  | 0 |
| 01/01/09 | 151,800 |
| חלקינו בשווי |  |
| יתרת ע"ע | 0 |
|  | 151,800 |

**יוצא שב' רשמה את קרן השערוך אצלה בספרים וא' משכה אותה מההון העצמי של ב' כבר לא צריך יותר את ע"ע**

**הנחה ב**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01/01/09 | בספרי ב' |  |
| ערך פנקסני | 80,000 |  |
| שוו"ה : | 92,000 |  |
|  | 12,000 |  |
|  | 9,000 |  |

**פקודות יומן**

1. משיכת ק. שערוך

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה |  |
| ז' קרן שערוך |

1. מחיקת יתרת ע"ע

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ק. שערוך | 1,800 |
| ז' השקעה |
| יתרת ק. שערוך | 900 |

**ח-ן השקעה**

|  |  |
| --- | --- |
| 31/12/08 | 151,800 |
| שערוך | 900 |
| 01/01/09 | 152,700 |
| חלקינו בשווי |  |
| יתרת ע"ע | 0 |
|  | 152,700 |

**הנחה ג**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01/01/09 | בספרי ב' |  |
| ערך פנקסני | 80,000 |  |
| שוו"ה : | 85,000 |  |
|  | 5,000 |  |
|  | 3,750 |  |

**פקודות יומן**

1. משיכת ק. שערוך

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה |  |
| ז' קרן שערוך |

1. מחיקת יתרת ע"ע

|  |  |
| --- | --- |
| ח' ק. שערוך | 1,125  1,800 |
| ז' השקעה |
| ח' הפסדי אקוויטי | 675 |

יתרת ק.שערות 0

**ח-ן השקעה**

|  |  |
| --- | --- |
| 31/12/08 | 151,800 |
| שערוך | (675) |
| 01/01/09 | 151,125 |
| חלקינו בשווי |  |
| יתרת ע"ע | 0 |
|  | 151,125 |

**בדיקה**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ערך פנקסני | 88,000 |  |
| שווי הוגן | 85,000 |  |
| הפסד מירידת ערך | 3,000 |  |
| נטו | 2,250 |  |
|  | 675 |  |

**מבחינה טכנית תמיד נצטרך לבצע שני דברים :**

1. למשוך את חלקנו בקרן השערוך נטו של ב'
2. אם יש ע"ע מיוחס לנכס נמחוק את כולו כנגד ק.שערוך

מותר לחייב את קרן השיערוך עד לאיפוסה מעבר לזה הפסדי אקוויטי