**מאזנים מאוחדים שיעור 9**

**פיתרון ש"ב**

**תרגיל 11**

חברת "רוכסני מתכת" (להלן-החברה) הינה חברה ציבורית המתמחה בייצור של אריגים ובדים. חברת "פסקל" (להלן-פסקל) הינה חברת פרטית בבעלותו המלאה של מר שרוני המתמחה בשיווק ומכירה של אריגים ומוצרי לבוש.

ביום 1.1.2010 הנפיקה "פסקל" 3,750 מניות בנות 1 ש"ח ע.נ. לחברת "רוכסני מתכת", תמורת 162,500 ש"ח. הנח כי לפני ההנפקה לא החזיקה החברה במניות של פסקל.

להלן הונה העצמי של פסקל ערב ההנפקה:

|  |  |
| --- | --- |
|  | ש"ח |
| הון מניות 1 ש"ח ע.נ. | 11,250 |
| פרמיה | 188,750 |
| קרן הון ני"ע זמין למכירה | 6,300 |
| קרן הערכה מחדש | 3,000 |
| עודפים | 75,700 |
| סה"כ | 285,000 |

**רכישות ומכירות**

1. ביום 1.4.2011 הנפיקה פסקל 15,000 מניות 1 ש"ח ע.נ. תמורת 300,000 ש"ח. חברת "רוכסני מתכת" רכשה בהנפקה 5,850 מניות. הנח כי הונה העצמי של פסקל ליום ההנפקה זהה להונה העצמי ליום 31.3.2011.
2. ביום 1.10.2011 מכרה חברת "רוכסני מתכת" 1,500 מניות של פסקל תמורת 84,000 ש"ח.

**ניירות ערך זמינים למכירה**

ביום 1.1.2008 רכשה פסקל 7% (2,100 מניות) מהון המניות הרגילות של חברת "ברבור" בע"מ תמורת 14,700 ש"ח. ההשקעה סווגה לקבוצת נכסים פיננסיים זמינים למכירה בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 39.

להלן שווייה ההוגן של מניית חברת "ברבור" לתאריכים שונים:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תאריך | שווי הוגן |  |
| 31.12.2010 | 13 |  |
| 31.03.2011 | 9.5 | הנח כי ישנה ראיה אובייקטיבית לירידת ערך |
| 30.09.2011 | 12 |  |
| 31.12.2011 | 14 |  |

**תביעה משפטית**

ביום 1.7.2007 הוגשה כנגד פסקל תביעה בגין שימוש ללא אישור בפטנט רשום של חברה מתחרה. להערכת יועציה המשפטיים של פסקל הסיכוי לתזרים שלילי של משאבים לסילוק ההתחייבות הינו קלוש ועל כן לא נרשמה הפרשה בגין התביעה המשפטית. שווייה ההוגן של התלויה ליום 1.1.2010 הינו 39,000 ש"ח. ביום 1.10.2010 יצרה פסקל, לראשונה בספריה, הפרשה בסך 20,000 ש"ח וזאת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37. ביום 31.12.2010 עדכנה פסקל את ההפרשה בספריה לסכום של 22,000 ₪. ביום 31.3.2011 עדכנה פסקל את ההפרשה בספריה לסכום של 25,000 ש"ח. שווייה ההוגן של התלויה ליום 31.3.2011 הינו 45,000 ש"ח (הנח כי לא חל שינוי בשווי ההוגן ובערכה בספרים של ההתחייבות התלויה בגין התביעה בין יום 31.3.2011 לבין יום 1.4.2011).

מיום 31.3.2011 ועד ליום 30.9.2011 לא חל שינוי ביתרת ההפרשה הקיימת בספרי חברת פסקל בגין התביעה המשפטית. ביום 1.11.2011 התקבל פס"ד של בית המשפט בו נקבע כי על פסקל לשלם סך של 66,000 ש"ח לחברה המתחרה.

**כלי רכב**

ביום 1.1.2009 רכשה פסקל 2 כלי רכב תמורת 77,000 ש"ח . אורך החיים השימושי של כלי הרכב הינו 7 שנים במועד רכישתם. שתי החברות (פסקל ורוכסני מתכת) מיישמות את מודל הערכה מחדש בעבור קבוצת כלי הרכב.

להלן שוויים ההוגן של 2 כלי הרכב בפסקל לתאריכים שונים:

|  |  |
| --- | --- |
| תאריך | שווי הוגן |
| 31.12.2010 | 64,000 |
| 31.12.2011 | 45,000 |

**נתונים נוספים:**

* בדוח על המצב הכספי של חברת "רוכסני מתכת" ליום 31.12.2010, יתרת חשבון ההשקעה בחברת "פסקל", הינה 274,725 ש"ח.
* החברות נוהגות לבצע ההערכה מחדש לקבוצת כלי הרכב אחת לשנה וזאת ביום 31.12 של כל שנה. בתקופות ביניים לא נוהגות החברות לבצע הערכה מחדש מפאת העובדה כי שוויים ההוגן של כלי הרכב אינו שונה באופן מהותי מערכם בספרים.
* שיעור מס חברות ומס רווח הון החל על החברות הינו 25%.
* רווחי פסקל בשנת 2011 זהים לרווחיה בשנת 2010. רווחי חברת פסקל מתפלגים באופן שווה על פני השנה, בכל שנה.
* הנח כי בימים 1.1.2010 ו- 31.3.2011 השווי הוגן של הנכסים וההתחייבויות, המזוהים נטו, בספרי חברת פסקל זהה לערכם בספרים למעט סוגיית התביעה המשפטית המצוינת בשאלה.
* הנח כי שתי החברות נוהגות להפחית קרן שערוך לפי קצב הפחת של הרכוש בגינו נוצרו.
* הנח כי בכל נקודת זמן החברה צופה הכנסה חייבת בעתיד.

**נדרש:**

1. **הצג את התנועה בחשבון ההשקעה בספרי חברת "רוכסני מתכת" בגין ההשקעה בחברת "פסקל" לשנים 2010-2011.**
2. **הצג את ההשפעה על הרווח והפסד והרווח הכולל האחר של חברת "רוכסני מתכת" לשנים 2010-2011 בגין ההשקעה בחברת "פסקל".**
3. **נתח את הרכב חשבון ההשקעה בחברת "פסקל" ליום 31.12.2011.**

**פיתרון**

|  |  |
| --- | --- |
| 01/01/10 | רוכסני מתכת🡨 פסקל   * יש ק.הון ני"ע * תביעה * יש . קרן שערוך |
| 01/04/11 | ב' הנפיקה מ"ר |
| 01/10/11 | א' מכרה חלק מ-ב' |

**נדרש א'+ב':**

**חשבון ההשקעה :**

|  |  |
| --- | --- |
| 01/01/10 |  |
| עלות (1) | 162,500 |
| אקוויטי 10 |  |
| הפחתת ע"ע (2) | 4,125 |
| ק. הון ני"ע (3) | 788 |
| קרן שערוך (4) | 1,063 |
| **31/12/10** | **274,725** |
| אקוויטי 01/01/11-31/03/11 |  |
| הפחתת ע"ע (5) | 562 |
| ק.הון (6) | (788) |
| הפסדי אקוויטי (6) | (590) |
| 31/03/11 | **300,472** |
| 01/04/11 |  |
| עלות (7) | 117,000 |
| אקוויטי 01/04/11-30/09/11 |  |
| הפחתת מוניטין שלילי | 46,594 |
| קרן הון (8) | 1,260 |
| 30/09/11 | 533,326 |
| גריעה (9) |  |
| 01/10/11 | 449,994 |
| אקוויטי 01/10/11-31/12/11 |  |
| הפחתת ע"ע |  |
| קרן הון (10) | 851 |
| קרן שערוך (11) | (718) |
| הפסד אקוויטי | (538) |
| 31/12/11 (12) | **481,377** |

**נדרש ג':**

**דו"ח על הרווח הכולל:**

**2010**

|  |  |
| --- | --- |
| רווחי אקוויטי |  |
| **דו"ח על השינויים** |  |
| שינוי בקרן הון | 788 |
| שינוי בקרן שערוך | 1,063 |

**2011**

|  |  |
| --- | --- |
| רווחי אקוויטי |  |
| **דו"ח על השינויים** |  |
| שינוי בקרן הון |  |

**ביאורים:**

1. חישוב ע"ע ל-01/01/10

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה (\*) | 162,500 |  |
| נרכש | (111,875) |  |
|  | 50,635 |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 |  |
| ה.תלויה |  |
| מ"נ |  |
| מוניטין | 57,937 |
|  | 50,625 |  |

1. בסוף כל שנה , יש לבצע מדידה עוקבת ולהעמיד את ע"ע לפי הוראות התקן . מה שקרה במהלך השנה לא רלוונטי תמיד נעבוד על הסכומים נטו .

|  |  |
| --- | --- |
| רשום |  |
| צ"ל |  |
|  | 4,125 |

(\*) הגבוה מבין:

1. ב' היום : 22,000

2. א' גובים ביום הרכישה 39,000

1. קרן הון

בספרי ב'

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| קרן הון נטו י"פ 01/01/10 | 6,300 |  |
| י"ס 31/12/10 | 9,450 |  |
| השינוי | 3,150 |  |

בספרי א'

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה  ז' קרן הון |  |

1. בספרי ב'

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| קרן שערוך (נטו)  מי"פ 01/01/10  אבל אחרי ההפחתה . | 2,500 |  |
| י"ס 31/12/10 | 6,750 |  |
| השינוי | 4,250 |  |

בספרי א'

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

* **הערה:** אם אנחנו רוצים לחשב את הגידול או הקיטון בקרן השערוך אז החישוב יהיה ערך פנקסני (יתרת שוו"ה שנה קודמת) מול שוו"ה השנה. אם אנחנו מחפשים את יתרת ק. שערוך בתאריך המאזן אז אנחנו צריכים לקחת את העלות המופחתת המקורית מול שוו"ה השנה . כי היתרה של קרן השערוך צוברת את כל עליית הערך מהיות הראשון .

1. הפחתת ע"ע

|  |  |
| --- | --- |
| רשום |  |
| צ"ל |  |
|  | 562 |

(\*) הגבוה מבין:

1. ב' היום : 25,000

2. א' גובים ביום הרכישה 39,000

1. קרן הון

בספרי ב'

|  |  |
| --- | --- |
| ז' השקעה בני"ע  ח' קרן הון (נטו)  ח' מ"נ | 1,837 |

* **הערה:** יש ראיה לירידת ערך אז המקסימום שניתן לחייב את קרן ההון הוא גובה היתרה שלה לאותו יום . הדרך הכי פשוטה לבדוק אם יש מספיק קרן הון היא :

עלות מקורית :

*עלות נוכחית : 9.5*

*9.5>7*

*מזה אפשר לראות שיש מספיק קרן הון כלומר בפקודה נרשום ח' קרן הון נטו 5,513*

*דרך נוספת היא לחשב את יתרת קרן ההון לאותו יום , הבדיקה* ***תמיד*** *תיהיה לפי הברוטו ניתן לראות שיש מספיק בקרן ההון אחרי שראינו שיש מספיק בקרן ההון בברוטו נחייב את קרן ההון בנטו .*

* **תמיד אפשר בספרי ב' לא לרשום פקודת יומן ולעשות את הבדיקה בלבד כשעושים רק את הבדיקה אפשר לעשות אותה כולה לפי או ברוטו או נטו**

בספרי א'

|  |  |
| --- | --- |
| ח' קרן הון  ז' השקעה | 788 |

ח' הפסדי אקוויטי 590

1. ב' הנפיקה מניות ולכן שיעור ההחזקה של א' משתנה .

שיעור האחזקה החדש : 🡨 ע"ע נוסף

מכאן שיש עליה בשיעור ההחזקה ולכן יש לחשב ע"ע נוסף

חישוב ע"ע ל-01/04/11

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 117,000 |  |
| נרכש(\*) | (164,644) |  |
|  | (47,644) |  |

(\*) חלקינו בשווי

לפני:

אחרי :

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

164,644

|  |  |
| --- | --- |
| ייחוס | 01/04/11 |
| ה.תלויה |  |
| מ"נ |  |
| מוניטין | (46,594) |
|  | **(47,644)** |

1. קרן הון

בספרי ב'

בספרי א'

|  |  |
| --- | --- |
| ח' השקעה  ז' קרן הון |  |

1. א' מכרה:

אחוז חדש

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן  ז' השקעה  ז' רווח הון | 84,000  83,332  668 |
| ח' קרן הון  ז' רווחי אקוויטי |  |
| ח' קרן שיערוך  ז' עודפים |  |

1. קרן הון

בספרי ב':

בספרי א':

* **בספרי חברה ב' ללא פקודות יומן , יש ירידת ערך ולכן נבצע את הבדיקה על הנטו אבל נדגיש שאם יש שינויים בשיעור המס הבדיקה חייבת להיות ברוטו**

1. בספרי ב' :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ערך פנקסני | 51,200 |  |
| שוו"ה | 45,000 |  |
| ירידת ערך | 6,200 |  |
| נטו | 4,650 |  |
| קרן שערוך נטו | 5,400 |  |

**מכאן שיש מספיק קרן שערוך ולכן ב' רשמה ח' קרן שערוך 4,650**

בספרי א'

ז' השקעה

ח' קרן שערוך MAX

ח' הפסדי אקוויטי P.N 538

1. חלקינו בשווי:

יתרת ע"ע – מוניטין

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

481,377

**הפסד למס הכנסה**

לפי IAS12 מיסים נדחים, אם לחברה יש הפסד למס הכנסה יש ליצור בגין ההפסד נכס מס נדחה בכל מקרה עד גובה ההתחייבות למיסים נדחים שקיימת במאזן. מעבר לזה מותר ליצור עוד נכס מ"נ אך ורק אם צפוי שההפסד , ינוצל בעתיד . כלומר , רק אם צפוי רווח למ"ה בסבירות של Probabale כלומר , יותר סביר מאשר לא סביר ז"א בסיכוי של שני שליש 2/3 . בכל מקרה המקסימום שניתן ליצור בחובה זה – בגובה ההפסד למ"ה כפול שיעור המס .

**למשל:** נניח שלחברה יייש הפסד למ"ה 300,000 ₪, שיעור המס 25%, באותו יום במאזן קיימת התחייבות בגין מ"נ בסך 20,000 ₪ .

אז - המינימום שמותר ליצור הוא 20,000

המקסימום שניתן ליצור הוא ההפסד למ"ה כפול שיעור המס .

אם החברה לא צופה רווח כלומר לא צופה שההפסד ינוצל מותר ליצור מיסים נדחים עד גובה ההתחייבות כלומר , 20,000 ₪ .

אם החברה צופה שההפסד ינוצל במלואו אז ניצור 75,000 .

אם החברה צופה שרק הפסד בסך 10,000 ינוצל אז ניצור 20,000 בתוספת ההפסד כפול שיעור המס כלומר

אם החברה צופה ש-280,000 ינוצל אז ניצור 20,000+ ההפרש עד 75,000 ₪ .

לעניינינו- אם חברה א' רוכשת את חברה ב' וביום הרכישה לחברה יש הפסד למ"ה בגינו היא לא יצרה מ"נ כי היא לא צופה שההפסד ימומש אבל חברה א' צופה שההפסד ימומש כתוצאה מרכישתה את ב' אז יש לייחס ע"ע להפסד הזה .

אם ביום הרכישה א' לא צופה שההפסד ינוצל ולכן לא ייחסה ע"ע ובתקופת המדידה מתקבל מידע שקשור ליום הרכישה כלומר , בתקופת המדידה ההפסד נוצל בפועל או שצפוי שהוא ינוצל בעתיד כתוצאה ממידע שקשור ליום הרכישה אז יש לבצע תיקון רטרואקטיבי של ייחוס ע"ע .

ההבדל בין כל שאר המקרים שלמדנו הוא שהתיקון מוגבל עד גובה איפוס המוניטין . יוצא שמהתיקון רטרו הזה לעלום לא יצא לנו מוניטין שלילי.

את התיקון יש לבצע לפי שיעור המס ביום הרכישה ולא ביום התיקון הרטרואקטיבי כי כל הרעיון הוא להגיע למצב שביום הרכישה היינו אמורים לדעת את המידע שהתקבל , ואם היינו אמורים לדעת אותו היינו יוצרים את המס הנדחה לפי שיעור המס שידענו ביום הרכישה.

בכל תאריך מאזן שבו ההפסד עדיין קיים , יש לבצע מדידה עוקבת וזה אומר – שיש להעמיד את יתרת המ"נ על גובה יתרת ההתחייבות למיסים נדחים + הצפי לרווח כפול שיעור המס אבל מקסימום עד גובה ההפסד למ"ה כפול שיעור המס . אבל בניכוי המס הנדחה שחברה א' מושכת מחברה ב' .

**דוגמא מספר 35 – הפסד מועבר לצורכי מס הכנסה**

ביום 01/10/08 רכשה חברה א' 40% ממניות חברה ב' תמורת 60,000 ₪.

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 90,000 ₪ .

באותו יום בספרי חברה ב' הפסד להעברה בסך 16,000 ₪ בגינו לא נוצר מ"נ .

כמו כן חברה א' לא ייחסה עודף עלות למס נדחה כיוון שהיא לא צופה שההפסד ינוצל .

ביום 01/03/09 התקבל מידע חדש שכתוצאה ממנו חברה ב' יצרה מס נדחה על מלוא ההפסד .

שיעור המס הינו 20%

**נדרש: תנועה בעודף העלות לשנים 2008 ו- 2009 תחת ההנחות הבאות :**

1. **המידע החדש אינו שופך אור על נסיבות הקשורות ליום הרכישה.**
2. **המידע החדש שופך אור על נסיבות הקשורות ליום הרכישה**
3. **בהנחה שההפסד הינו 500,000 ₪ וביום 01/03/09 התקבל מידע חדש השופך אור על נסיבות הקשורות ליום הרכישה וכתוצאה ממנו חברה ב' יצרה מס נדחה על מלוא ההפסד.**

**פיתרון**

**הנחה א'**

חישוב ע"ע ל-01/01/08

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 60,000 |  |
| נרכש | (36,000) |  |
|  | 24,000 |  |

|  |  |
| --- | --- |
| ייחוס | 01/10/08 |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 0 |
| מוניטין | 24,000 |
|  | 24,000 |

המידע לא קשור ליום הרכישה אז אין תיקון רטרואקטיבי .

**הנחה ב'**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/10/08 | תיקון רטרו (\*) | מתוקן 31/12/08 | הפחתה 2009 | 31/12/09 |  |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 0 | 1,280 | 1,280 | (1,280)(\*\*) | 0 |  |
| מוניטין | 24,000 | (1,280) | 22,720 | ---- | 22,720 |  |
|  | 24,000 | 0 | 24,000 | (1,280) | 22,720 |  |

**(\*)** ב-01/03/09 נבצע את התיקון הרטרואקטיבי ז"א אם היינו יודעים שההפסד ינוצל היינו צריכים ליצור נכס מס נדחה בסך:

(\*\*) בגלל שחברה ב' יצרה אצלה בספרים מ"נ אנחנו כבר לא צריכים את ע"ע ולכן יש להפחית אותו כך שהיתרה שלו בסוף תיהיה 0 . יוצא שאיך שיצרנו את המס הנדחה (על חשבון המוניטין) סגרנו אותו בהפחתה .

פקודת יומן להפחתה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' רווחי אקוויטי  ז' השקעה | 1,280 |

**הנחה ג'**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/10/08 | תיקון רטרו (\*) | מתוקן 31/12/08 | הפחתה 2009 | 31/12/09 |  |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 0 | 24,000 | 24,000 | (24,000)(\*\*) | 0 |  |
| מוניטין | 24,000 | (24,000) | 0 | ---- | 0 |  |
|  | 24,000 | 0 | 24,000 | (24,000) | 0 |  |

**(\*)** ב-01/03/09 יש לבצע את התיקון הרטרואקטיבי וליצור ביום הרכישה את המס הנדחה ביום הרכישה בסך אבל המקסימום שניתן לתקן הוא רק עד מקסימום המוניטין הקיים ז"א 24,000 ₪ ז"א אני מתעלמת מ-16,000 ₪ מיסים נדחים

(\*\*) בגלל שחברה ב' יצרה אצלה בספרים מ"נ אנחנו כבר לא צריכים את ע"ע ולכן יש להפחית אותו כך שהיתרה שלו בסוף תיהיה 0 . יוצא שאיך שיצרנו את המס הנדחה (על חשבון המוניטין) סגרנו אותו בהפחתה .

פקודת יומן להפחתה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' רווחי אקוויטי  ז' השקעה | 24,000 |

**דוגמא מספר 36 – הפסד מועבר לצורכי מס הכנסה**

ביום 01/01/10 רכשה חברה א' 40% ממניות חברה ב' תמורת 90,000 ₪.

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 150,000 ₪ .באותו יום בספרי חברה ב' מכונה ששוויה ההוגן גבוה ב- 25,000 ₪ מערכה הפנקסני ויתרת חייה 5 שנים .

כמו כן באותו יום בספרי חברה ב' הפסד להעברה בסך 40,000 ₪ בגינו לא נוצר מ"נ .

כמו כן חברה א' לא ייחסה עודף עלות למס נדחה כיוון שהיא לא צופה שההפסד ינוצל .

שיעור המס הינו 25%

**נדרש: חישוב וייחוס ע"ע תחת ההנחות הבאות :**

1. **לא צפוי רווח למס הכנסה בעתיד**
2. **צפוי רווח למס הכנסה בסך 100,000 ₪**
3. **צפוי רווח למס הכנסה בסך 30,000 ₪**

**פיתרון**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 90,000 |  |
| נרכש | (60,000) |  |
|  | 30,000 |  |

**הנחה א'**

|  |  |
| --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 |
| מכונה |  |
| מ"נ |  |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 2,500 |
| 🡨 מוניטין | 20,000 |
|  | 30,000 |

**הנחה ב'**

|  |  |
| --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 |
| מכונה |  |
| מ"נ |  |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה |  |
| 🡨 מוניטין | 18,500 |
|  | 30,000 |

(\* )בגין ההפסד למס הכנסה בכל מקרה עד גובה ההתחייבות למ"נ שבאותו יום אין בעיה ליצור נכס מ"נ כלומר עד 2,500 ₪ אין בעיה ומעבר לזה כבר צריך להיות צפי לרווחים . בכל מקרה המקסימום שא' יכולה ליצור בע"ע הוא 4,000 ₪.

**הנחה ג'**

|  |  |
| --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 |
| מכונה |  |
| מ"נ |  |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה (\*) |  |
| 🡨 מוניטין | 18,500 |
|  | 30,000 |

(\*) עד גובה 2,500 🡨 אין בעיה , מעבר ל-2,500 צריך שיהיה צפוי רווח אצלינו סה"כ 5500 אבל המקסימום הוא 4,000 ולכן ניצור במקסימום 4,000

**דוגמא מספר 37 – הפסד מועבר לצורכי מס הכנסה**

ביום 01/01/10 רכשה חברה א' 40% ממניות חברה ב' תמורת 90,000 ₪.

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 150,000 ₪ .

באותו יום בספרי חברה ב' מכונה ששוויה ההוגן גבוה ב- 25,000 ₪ מערכה הפנקסני ויתרת חייה 5 שנים .

כמו כן באותו יום בספרי חברה ב' הפסד להעברה בסך 40,000 ₪ בגינו לא נוצר מ"נ .

כמו כן חברה א' לא ייחסה עודף עלות למס נדחה כיוון שהיא לא צופה שההפסד ינוצל .

שיעור המס הינו 25%

ביום 01/01/10 לא צפוי רווח למס הכנסה

**נדרש : טבלת הפחתת ע"ע לשנת 2010 תחת ההנחות הבאות :**

1. **בשנת 2010 ההפסד לא נוצל ולא צפוי שהוא ינוצל.**
2. **בשנת 2010 ההפסד לא נוצל וצפוי שכולו ינוצל.**
3. **בשנת 2010 ההפסד לא נוצל וצפוי ש-10,000 מההפסד ינוצל**
4. **בשנת 2010 ההפסד לא נוצל וצפוי ש-30,000 ₪ מההפסד ינוצל**

**פיתרון**

**הנחה א'**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 | הפחתה 2010 | 31/12/10 |
| מכונה |  |  | 8,000 |
| מ"נ |  | 500 | (2,000) |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 2,500 | (500)🡨 | 2,000 |
| 🡨 מוניטין | 20,000 | ------ | 20,000 |
|  | 30,000 |  |  |

עדיין לא צפוי שההפסד ינוצל אז עד גובה ההתחייבות למיסים נדחים אין בעיה ליצור נכס אלא שיתרת ההתחייבות למיסים נדחים עומדת כרגע על 2,000 ₪ אז זה הנכס שמותר ליצור , יוצא שמפחיתים 500.

**הנחה ב'**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 | הפחתה 2010 | 31/12/10 |
| מכונה |  |  | 8,000 |
| מ"נ |  | 500 | (2,000) |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 2,500 | (2,500)🡨 | 0 |
| 🡨 מוניטין | 20,000 | ------ | 20,000 |
|  | 30,000 |  |  |

אם צפוי שההפסד ינוצל אז חברה ב' יצרה אצלה כבר את כל המס הנדחה בספרים אז אנחנו כבר לא צריכים יותר את ע"ע ולכן יש להפחית את כולו.

**הנחה ג'**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 | הפחתה 2010 | 31/12/10 |
| מכונה |  |  | 8,000 |
| מ"נ |  | 500 | (2,000) |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 2,500 |  | 2,000 |
| 🡨 מוניטין | 20,000 | ------ | 20,000 |
|  | 30,000 |  |  |

**🡨 יתרת המ"נ ל-31/12/10**

עד ההתחייבות למס נדחה 2,000 🡨 אין בעיה

מעבר לזה צריך שיהיה צפוי רווח

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

*סה"כ 3,000*

*אבל ב' יצרה כבר 2,500*

*וא' משכה מזה 40% שזה*

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

לכן סה"כ 2,000

**נדגיש כי מהיום שא' רכשה את ב' הן בעצם הפכו ליחידה אחת (א+40% מב') ואז מאותה נקודה שתיהן צופות אותו הדבר . לא יכול להיות שכל חברה תיצפה משהו אחר.**

**הנחה ד'**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/10 | הפחתה 2010 | 31/12/10 |
| מכונה |  |  | 8,000 |
| מ"נ |  | 500 | (2,000) |
| מ"נ בגין הפסד למ"ה | 2,500 |  | 2,000 |
| 🡨 מוניטין | 20,000 | ------ | 20,000 |
|  | 30,000 |  |  |

**🡨 יתרת המ"נ ל-31/12/10**

עד ההתחייבות למס נדחה 2,000 🡨 אין בעיה

מעבר לזה צריך שיהיה צפוי רווח

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

*סה"כ 5,000*

*אבל המקסימום הוא 4,000*

*אבל ב' יצרה כבר 2,500*

*וא' משכה מזה 40% שזה*

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

לכן סה"כ 3,000

**הערות:**

1. הנקודה הזאת נכונה לגבי כל מ"נ שחברה ב' היתה צריכה ליצור ולא יצרה ולא רק בגין הפסד מועבר למ"ה

**למשל :** בספרי ב' יש הפרשה לחומ"ס בגינו ב' הייתה צריכה ליצור נכס מ"נ והיא לא יצרה אותו כי לא צפוי רווח למ"ה בעתיד מותר ליצור רק אם צפוי רווח בעתיד

**נדגיש כי IAS12 קובע כי נכס מ"נ גם בגין הפסד למ"ה וגם בגין כל נכס מ"נ כמו בגין הלח"מ**

1. נזכור שע"ע המיוחס למיסים נדחים הוא אחד מהחריגים של מדידת שוו"ה IFRS3 קובע כי ביום הרכישה יש למדוד את כל הנכסים וההתחייבויות לפי שוו"ה , אך לגבי מיסים נדחים הוא קובע כי **לא נמדוד שוו"ה** כלומר , לא נבדוק כמה בן אדם חיצוני בשוק היה משלפ עבור ההפסד אלא נפעל לפי IAS12 (עד גובה ההתחייבות למ"נ בכל מקרה ניצור נכס מ"נ מעבר לזה צריך לצפות רווח וכו' ).

**ירידת ערך נכסים IAS 36**

IAS36 קובע שבכל תאריך מאזן אם יש סימנים לירידת ערך של נכס מסויים יש לחשב בגינו סכום בר השבה . ואם הוא נמוך מערכו הפנקסני של הנכס יש ליצור הפרשה להפסד.

ח' הפסד הון

ז' הפרשה להפסד

אם במועד מאוחר יותר קיימים סימנים המצביעים על עליית ערך אז שוב יש לחשב סכום בר השבה ואם הוא גבוה מהערך הפנקסני יש להעלות בחזרה את הנכס אבל מקסימום עד גובה העלות המופחתת המקורית . זה אומר , שבכל תאריך מאזן הנכס יוצר לפי הנמוך מבין עלות מופחתת מקורית לבין סכום בר השבה . סכום בר השבה הינו הגבוה מבין – שוו"ה נטו לבין שווי שימוש .

**דוגמא מספר 38 – ירידת ערך נכסים**

1. ביום 01/01/07 רכשה חברה מכונה תמורת 100,000 ₪ המופחתת 10 שנים קו ישר . סכום בר השבה לימים 31/12/07 ו-31/12/08 הינו 86,000 ₪ ו-82,000 ₪ בהתאמה

**נדרש : פקודות יומן לשנים 2007 ו-2008**

1. ביום 01/01/07 רכשה החברה מכונה המופחתת 10 שנים קו ישר .

מיום 31/12/09 רשמה החברה פקודת יומן :

ח' הוצאות פחת 7,000

ח' הפרשה 3,000

ז' פחת נצבר

**נדרש : מה העלות המופחתת ומהו סב"ה של המכונה ליום 31/12/08**

**פיתרון**

1. פקודות יומן

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01/01/07 | ח' רכוש קבוע  ז' מזומן | 100,000 |
| 31/12/07 | ח' הוצאות פחת  ז' פחת נצבר | 10,000 |
| 31/12/07 | ע"מ:  סב"ה : 86,000  ח' הפסד הון  ז' הפרשה להפסד | 4,000 |

נזכור שאם צריך לשחזר סכום מסויים הכי קל לשחזר אותו מהפחת הנצבר כי הוא תמיד מוצג לפי כל הסכומים המקוריים

במאזן 31/12/07

עלות : 100,000

פחנ"צ : (10,000)

הפרשה : (4,000)

סב"ה : 86,000 (לעוד 9 שנים)

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות פחת |  |
| ח' הפרשה להפסד |  |
| ז' פחת נצבר |  |

1. **עלות מופחתת**

פקודת יומן 31/12/09

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות פחת  ח' הפרשה להפסד  ז' פחת נצבר | 7,000  3,000  10,000 |

עלות מקורית 100,000 ₪

סכום בר השבה יתרת פתיחה של 31/12/08=

הפרשה קיימת

לעניינינו: אם בחברה ב' קיים נכס שבגינו חלה ירידת ערך אז ב' רשמה :

ח' הפסד הון

ז' הפרשה להפסד

וא' משכה אוטומטית את ההפסד הזה דרך סעיף רווחי אקוויטי. יכולים להגיד לנו שחברה ב' עשתה טעות ולא יישמה את IAS36 במקרה כזה נצטרך קודם כל לתקן את הרווח הנקי של ב' ורק אח"כ למשוך את רווחי האקוויטי הנכונים כי מדובר בעצם בהסתייגות .

מעבר לזה אם יש ע"ע שמיוחס לאותו הנכס , אז יש בכל תאריך מאזן לעדכן את ע"ע כי העלות של הנכס בחברה ב' זה לא אותה עלות כמו של הנכס מבחינת חברה א'.

בכל תאריך מאזן הנכס צריך לעמוד על הסכום הבא :

* הנמוך מבין העלות המופחתת לבין סב"ה

**דוגמא מספר 39 – עודף עלות וירידת ערך נכסים**

ביום 01/01/08 רכשה חברה א' 30% ממניות חברה ב' תמורת 170,000 ₪ .

ההון העצמי של חברה ב' לאותו יום הינו 150,000 ₪

באותו יום בספרי חברה ב' מכונה שעלותה המופחתת 100,000 ₪ ושוויה ההוגן 130,000 ₪ יתרת חייה 10 שנים .

כתוצאה מסימנים לירידת ערך או עליית ערך נמדד סכום בר השבה של המכונה :

|  |  |
| --- | --- |
| תאריך | סב"ה |
| 31/12/08 | 110,000 |
| 31/12/09 | 72,000 |
| 31/12/10 | 71,000 |

חברה ב' הרוויחה כל שנה 100,000 ₪ .

שיעור המס הינו 25%

**נדרש: תנועה בחשבון ההשקעה לשנים 2008-2010**

**פיתרון**

**חשבון ההשקעה**

|  |  |
| --- | --- |
| 01/01/08 |  |
| עלות (1) | 170,000 |
| אקוויטי | 30,000 |
| ה.ע"ע | (2,250) |
| 31/12/08 | 197,750 |

**ביאורים**

1. חישוב ע"ע

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| תמורה | 170,000 |  |
| נרכש | (45,00) |  |
|  | 125,000 |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 01/01/08 | הפחתה 08 | 31/12/08 |
| מכונה |  | (3,000)🡨 | (א) 6,000 |
| מ"נ |  | 750 | (1,500) |
| מוניטין | 118,250 | --- | 118,250 |
|  | 125,000 | (2,250) | 122,750 |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 31/12/08 | הפחתה 09 | 31/12/09 | הפחתה 10 | 31/12/10 |
| מכונה | (א)6,000 | (6,000)🡨 | (ב) 0 | (ג)300 | 300 |
| מ"נ | (1,500) | 1,500 | 0 | (75) | (75) |
| מוניטין | 118,250 | --- | 118,250 | ---- | 118,250 |
|  | 122,750 | 4,500 | 118,250 | 225 | 118,475 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ייחוס | 31/12/09 | הפחתה 10 | 31/12/10 |
| מכונה | (ב) 0 | (ג)300 | 300 |
| מ"נ | 0 | (75) | (75) |
| מוניטין | 118,250 | ---- | 118,250 |
|  | 118,250 | 225 | 118,475 |

1. ב-31/12/08 :

הנמוך מבין חברה ב' :

ע"מ :

סב"ה : 110,000

הנמוך מבין חברה א' :

ע"מ :

סב"ה : 110,000

1. ב-31/12/08 :

הנמוך מבין :

ע"מ :

סב"ה : 72,000

הנמוך מבין חברה א' :

ע"מ :

סב"ה : 72,000

1. ב-31/12/08 :

הנמוך מבין :

ע"מ :

סב"ה : 71,000

הנמוך מבין חברה א' :

ע"מ :

סב"ה : 71,000

**דגשים**

* נשים לב שיוצא שאת ע"ע אנחנו יכולים להוריד עד ל-0 ומעלים אותו עד גובה העלות המופחתת המקורית של עודף העלות תיהיה
* מבחינה טכנית אנו לא צריכים לבדוק את זה התוצאה שנקבל לעולם לא תיהיה יותר גדולה מה-6,300
* אם יש שני ע"ע המיוחסים לאותו נכס את הסדיקה של ירידת הערך יש לבצע **ביחד על שני ע"ע** ולא על כל אחד בנפרד שהרי מדובר באותו נכס.
* אם פותרים שאלה שיש בה ירידה בשיעור ההחזקה ואנחנו מבצעים טבלת הפחתת ע"ע אז ביום שבו יש ירידה בשיעור ההחזרה יש לעצור ולחשב את ההפחתה עד לאותו יום ומאותו יום

**למשל:** א' החזיקה ב-ב' 40% וב-01/04/10 שיעור ההחזקה ירד ל-30%