

© שלומי שוב IFRS – קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**מועד א' (2016) - פתרון שאלת דוחות ביניים**  
**השקעה בחברת ברוק בע"מ (זמין למכירה - שיעור החזקה 4%)**

חשב החברה סיווג את ההשקעה בטעות בקבוצת השווי ההוגן דרך רווח והפסד, בעוד שתקן חשבונאות בינלאומי 39- "מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה" קובע, כי נכס פיננסי או התחייבות פיננסית מסווגים לקבוצה זו אם הם נרכשו או התהוו בעיקר במטרה למכור או לרכוש חזרה בטווח הקצר, מנוהלים כתיק מכשירים פיננסיים להפקת רווחים בטווח הקצר או יועדו על ידי הישות לקבוצה זו מכוח סעיף 1א1. לפיכך, מכיוון שההשקעה אינה עונה על אחד הקריטריונים המנויים והיות שהחברה לא בחרה לייעד את ההשקעה לקבוצת שווי ההוגן דרך רווח או הפסד, אזי היא על החברה לסווג את ההשקעה מלכתחילה לקבוצת נכס זמין למכירה. כמו כן, ביום 30 במאי 2016 שינתה החברה כוונתיה ביחס להשקעה בחברת ברוק, כך שפועלת למימוש המניות בטווח הקצר. מאחר וסעיף 50 ל- IAS 39 אוסר לסווג מחדש מכשיר פיננסי כלשהו לקבוצת שווי ההוגן דרך רווח והפסד לאחר ההכרה לראשונה, אזי אין לשנות את הסיווג.

מעגלי השקעה בחברת ברוק בע"מ	
מעגל השקעה - ש"ה דרך רווח והפסד	
10.03.2016	140,000
שיערוך	25,000
<b>31.03.2016</b>	<b>165,000</b>
שיערוך	5,000
מכירה	-85,000
שיערוך	15,000
<b>30.06.2016</b>	<b>100,000</b>

$4,000 * 41.25 =$   
 $4,000 * (42.5 - 41.25) =$   
 P.N  
 $2,000 * 50 =$

(1) בהתאם ל- IAS 39.43 כאשר נכס פיננסי מוכר לראשונה, ישות תמדוד אותו בשווי הוגן בתוספת, במקרה של נכס פיננסי שאינם בשווי הוגן דרך רווח והפסד, עלויות עסקה שניתן לייחס במישרין לרכישה או להנפקה של הנכס הפיננסי.

מעגל השקעה - זמין למכירה	קרן הון זמין למכירה, נטו ממס	קרן הון זמין למכירה, נטו ממס
10.03.2016	145,000	-
שיערוך	20,000	-16,000
<b>31.03.2016</b>	<b>165,000</b>	<b>-16,000</b>
שיערוך	5,000	-4,000
מכירה	-85,000	10,000
שיערוך	15,000	-12,000
<b>30.06.2016</b>	<b>100,000</b>	<b>-22,000</b>

$20,000 * (1 - 20\%) =$   
 $25,000 * 2,000 / 4,000 =$   
 $27,500 * (1 - 20\%) =$

מעגל השקעה - זמין למכירה	Q1	Q2
נרשם	20,000	20,000
צ"ל	0	12,500
תיקון	-20,000	-7,500

מסים על הכנסה	Q1	Q2
ספרים	165,000	100,000
מס הכנסה	-145,000	-72,500
שיעור המס	20%	20%
התחייבות למס	-4,000	-5,500

השפעה על דוח התאמה למס	ח' רווח	ז' רווח
מס הכנסה	0	12,500
ספרים	0	-12,500
התאמה	0	שיעור מס רווח הון
מס הכנסה	0	0
ספרים	0	-3,000
התאמה (הכנסה פטורה)	0	-3,000

**תשלום מבוסס מניות (הוצאות הנהלה וכלליות)**

בהתאם ל- IFRS 2, כל נדוד המענק הינו הוני, החברה תכיר בהוצאות לפי השווי ההוגן של השירותים למועד ההענקה. ביום 31 במרץ 2016 החברה החליטה לשנות את התכנית ולהעניק למנכ"ל מזומן לפי שווי הוגן ביום יותר, אזי המענק הפך למענק התחייבות. במקרה זה, החברה נדרשת לסגור את קרן הון תמ"מ, וליצור התחייבות במקומה. כמו כן, החברה העניקה לעובד 400 כתיבי אופציה חדשים במועד שינוי התנאים ולכן יש להכיר בהוצאות בגין על פני יתרת תקופת ההבשלה - קרי שנתיים.

פקודות יומן:	Q1	Q2
ה' הוצאות שכ"ע קרן הון תמ"מ	3,750	3,750
ח' קרן הון תמ"מ	3,750	3,750
ה' קרן הון תמ"מ	13,500	3,375
ז' התחייבות	13,500	3,375
ח' הוצאות שכ"ע התחייבות	0	3,750
ז' התחייבות	0	3,750
מענק חדש	0	550
ח' הוצאות שכ"ע התחייבות	0	550
נרשם	-3,750	-3,750
צ"ל	-3,750	-8,050
תיקון	0	-4,300
מס הכנסה	0	0
ספרים	3,750	8,050
התאמה (הוצאה לא מוכרת)	3,750	8,050

© שלומי שוב IFRS – קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**רכוש קבוע (עלות המכר)**

**היוון עלויות לעלות הנכס**

בהתאם לסעיף 16 ב-16 IAS עלות פריט רכוש קבוע כוללת עלויות כלשהן שניתן לייחס במישרין להבאת הנכס למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. בנוסף, בהתאם לסעיף 17 ב-16 IAS ניתן להוון לעלות הנכס עלויות הרכבה והתקנה וכן עלויות פעולת הנכס, לאחר הפחתת התמורה נטו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לאותו מיקום ומצב (כגון דוגמיות שיוצרו בעת בדיקת הציוד). אולם, עלויות ניהול עסק במיקום חדש או עם קבוצה חדשה של לקוחות (כולל עלויות הכשרת צוות עובדים) איננה תכלול בעלות הנכס. לכן, סעיף א' נכלל בעלות הנכס, בעוד שסעיף ב' מחקף לדוח רווח או הפסד.

**שער חליפין**

מפאת הסיבה שרכוש קבוע הינו פריט לא כספי, בהתאם לסעיף 21 ב-23 IAS הוא יתורגם תוך שימוש בשער חליפין במועד העסקה. לכן, אין לתרגם את הוצאות הפחת לפי שער"ח למועד הדיווח, אלא בשער"ח של 4 ש"ח ל-1 י"ן יפני. מכאן, שהחברה נדרשת בתיקון ההצמדה.

**יישום מודל הערכה מחדש**

ביום 30 ביוני 2016 החברה החליטה ליישם את מודל הערכה מחדש. בהתאם לסעיף 17 ב-8 IAS יישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם ל-16 IAS הוא שינוי במדיניות חשבונאית. על אף, ששינוי במדיניות החשבונאית לרוב מטופל באופן רטרואקטיבי, מעבר ממודל העלות למודל הערכה מחדש יטופל בדרך של מכאן ולהבא, תוך ביצוע הערכה מחדש במועד שינוי המדיניות.

	Q2	Q1	
	(5) -9,800	(3) -8,800	גרשם
	(4) -8,600	(4) -8,600	צ"ל
	1,200	200	תיקון
200,000 * 4.4 / 25 * 3 / 12 =		-8,800	Q-1 הוצאות פחת שנרשמו
(200,000 * 4 - 200,000 + 260,000) / 25 * 3 / 12 =		-8,600	Q-1 ו-Q-2 הוצאות פחת שצ"ל
200,000 * 4.9 / 25 * 3 / 12 =		-9,800	Q-2 הוצאות פחת שנרשמו
			(5) מודל הערכה מחדש
			(6) ביאור 1- מודל הערכה מחדש
	אחרי	הערכה	לפני
200,000 * 4 - 200,000 + 260,000 =	900,000	40,000	860,000
860,000 / 25 * 6 / 12 =	0	17,200	-17,200
	900,000	57,200	842,800
			עלות פחת נזכר
			עלות מופחתת
57,200 * 75% =	42,900		קף הערכה מחדש, נטו מ-2 Q

**מיסים על הכנסה**

	Q2	Q1	מועד ההכרה לראשונה	
860,000 * 24.5 / 25 =	900,000	860,000	860,000	ספרים
	-842,800	-860,000	-860,000	מס הכנסה
	57,200	0	0	הפרש זמני
	25%	25%	25%	שיעור המס
הוי	-14,300	0	0	התחייבות למס
	Q2	Q1	השפעה על דוח התאמה למס	
	-8,600	-8,600	מס הכנסה	
	8,600	8,600	ספרים	
	0	0	התאמה	

**חברת פיקאצ'ו (איחוד רווחי אקוויטי)**

(1,152,000 / 1.2) / 80,000 =	12	חישבו ש"ח מניות פיקאצ'ו	
	80%	חישבו שיעור החזקה	
		<b>חישבו תמורה ומוניטין</b>	
20,000 * 12 =	1,152,000	מזומן	
	240,000	זשמ"ש	
	1,392,000		
		<b>שווי הוגן נכסים מזוהים נטו</b>	
	1,080,092	הון נרכש	
	90,000	מותג	
90,000 * 25% =	-22,500	התחייבות למס	
	244,408	מוניטין	

© שלומי שוב IFRS – קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

חישבו עודפי עלות והפחתות					
	31.03.2016	3 חודשים	31.12.2015	הפחתה	01.01.2015
מוטג	67,500	-4,500	72,000	-18,000	90,000
התחייבות למס	-16,875	1,125	-18,000	4,500	-22,500
מוניטין	50,625	-3,375	54,000	-13,500	67,500
	244,408	0	244,408	0	244,408
	295,033	-3,375	298,408	-13,500	311,908
<b>תנועה בזמ"ש לתקופה 31.3.2016 - 01.01.2015</b>					
250,00 * 20% =				240,000	01.01.2015
13,500 * 20% =				50,000	חלק ברווח השנה
				-2,700	חלק בהפחתת ע"ע
				287,300	31.12.2015
380,060 * 3 / 12 * 20% =				19,003	חלק ברווח לתקופה
3,375 * 20% =				-675	חלק בהפחתת ע"ע
				305,628	31.03.2016
<b>פקודת יומן איבוד שליטה</b>					
1,080,092 + 250,000 + 380,060 * 3 / 12 + 50,625 =				988,000	ח' מזומן
				1,475,732	ז' נכסים מזוהים נטו
				244,408	ז' מוניטין
				305,628	ח' זמ"ש
(988,000 / 80,000) * 65% * 80,000 * 35% =				532,000	ח' השקעה שוויו מאזני
P.N				105,488	ז' רווח הון
988,000 - 1,152,000 * 65% =	Q2		Q1		נרשם
	239,200		0		צ"ל
	105,488		0		תיקון
	-133,712		0		
988,000 - 1,152,000 * 65% =	Q2		Q1		השפעה על דוח התאמה למס (נפרדים) - הכנסות אחרות
	239,200		0		מס הכנסה
	-239,200		0		ספרים
	שיעור מס רווח הון		0		התאמה
80,000 * (1 - 65%) / 100,000 =				28%	חישבו שיעור החזקה
<b>חישבו תמורה ועודפי עלות להשפעה מהותית</b>					
(988,000 / 80,000) * 65% * 80,000 * 35% =				532,000	ח' מזומן
(1,080,092 + 250,000 + 380,060 * 3 / 12) * 28% =				532,000	החזקה קודמת
				-399,030	אקוויטי נרכש
				132,970	ע"ע מזוהים
268,034 * 28% =				75,050	מוטג
75,050 * 25% =				-18,762	התחייבות למס
				76,683	מוניטין
<b>תנועה בחשבון השקעה - פיקאצ'ו</b>					
380,060 * 3 / 12 * 28% =				532,000	01.04.2016
75,050 * 0.25/3.75 * (1-25%) =				26,604	רווח השנה
				-3,752	הפחתת ע"ע
				554,852	30.06.2016

דוחות מאוחדים על הרווח הכולל						
	H1 (מאוחד)	Q2 (סולו)	Q2 (מאוחד)	Q1 (סולו)	Q1 (מאוחד)	כ"א
	3,488,390	1,355,000	1,355,000	1,200,000	2,133,390	מכירות
	-2,521,554	-1,015,050	-1,015,050	-899,800	-1,506,504	עלות המכר
	966,837	339,950	339,950	300,200	626,887	רווח גולמי
	-143,000	-65,000	-65,000	-50,000	-78,000	הוצאות מכירה ושיווק
	-485,800	-164,300	-164,300	-155,000	-321,500	הוצאות הנהלה וכלליות
	108,488	242,200	108,488	0	0	הכנסות אחרות
	446,525	352,850	219,138	95,200	227,387	רווח תפעולי
	17,500	12,500	12,500	5,000	5,000	הכנסות מימון
	-34,000	-12,000	-12,000	-12,000	-22,000	הוצאות מימון
	22,852	0	22,852	0	0	רווחי אקוויטי
	452,876	353,350	242,490	88,200	210,387	רווח לפני מס
	-95,076		-75,076		-19,999	הוצאות מס
	357,801		167,413		190,387	רווח נקי
	64,900	48,900	48,900	16,000	16,000	רווח כולל אחר
	422,701		216,313		206,387	רווח כולל

© שלומי שוב IFRS - קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

	H1	Q2	Q1	
<b>ביאור 3 - עלות המכר</b>				
נתון	-1,916,250	-1,016,250	-900,000	
קו יצור	1,400	1,200	200	
מתוקן	-1,914,850	-1,015,050	-899,800	
<b>ביאור 4 - הוצאות הנהלה וכלליות</b>				
נתון	-315,000	-160,000	-155,000	
תשלום מבוסס מניות	-4,300	-4,300	0	
מתוקן	-319,300	-164,300	-155,000	
<b>ביאור 5 - הכנסות אחרות</b>				
נתון	242,200	242,200	0	
ביטול רווח הון בנפרד	-239,200	-239,200	0	
רווח מאיבוד שליטה	105,488	105,488	0	
מתוקן	108,488	108,488	0	
<b>ביאור 6 - הכנסות מימון</b>				
נתון	45,000	20,000	25,000	
השקעה בחברת ברוק בע"מ	-27,500	-7,500	-20,000	
מתוקן	17,500	12,500	5,000	
<b>ביאור 7 - איחוד</b>				
מכירות	933,390	התאמות	933,390	
עלות המכר	-606,704		-606,704	
<b>רווח גולמי</b>	326,687		326,687	
הוצאות מכירה ושיווק	-28,000		-28,000	
הוצאות הנהלה וכלליות	-166,500	-4,500	-162,000	
הכנסות אחרות	0		0	
<b>רווח תפעולי</b>	136,687		136,687	
הכנסות מימון	0		0	
הוצאות מימון	-10,000		-10,000	
<b>רווח לפני מס</b>	126,687		126,687	
הכנסות מס- ע"ע		1,125	-	
<b>ביאור 8 - רווחי אקוויטי</b>				
נתון	0	0	0	
השקעה בחברת פיקאצ'ו בע"מ	22,852	22,852	0	
מתוקן	22,852	22,852	0	
<b>ביאור 10 - רווח כולל אחר</b>				
נתון	0	0	0	
קרן הון זמין למכירה, נטו	22,000	6,000	16,000	
קרן הערכה מחדש, נטו	42,900	42,900	0	
מתוקן	64,900	48,900	16,000	

**ביאור 8 - הוצאות מס**

	H1	Q1	
<b>חישוב שיעור מס משוקלל:</b>			
	1,300,000	800,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
	-251,700	0	בנטרול רווחים בשיעור מס מיוחד
	-104,000	-104,000	הפסד מועבר שלא נוצר בגינו מס נדחה
	944,300	696,000	שיעור מס
	25%	25%	צפי הוצאות מסים שוטפים שנתיות
	-236,075	-174,000	
	22.52%	21.75%	שיעור מס משוקלל
		88,200	<b>חישוב הוצאות מס רבעון 1:</b>
		3,750	רווח חשבונאי לפני מס
		91,950	הוצאות שכ"ע- תשלום מבוסס מניות
		21.75%	הכנסה חייבת רבעון 1
91,950 * 21.75% =		-19,999	שיעור מס משוקלל
		0	מסים שוטפים רבעון 1
		-19,999	מסים נדחים רבעון 1
			הוצאות מס רבעון 1
		441,550	<b>חישוב הוצאות מס חציון 1:</b>
		11,800	רווח חשבונאי לפני מס
4353,350 + 88,200 =		-3,000	הוצאות שכ"ע- תשלום מבוסס מניות
8,050 + 3,750 =		-12,500	הוצאות שכ"ע- תשלום מבוסס מניות
		-239,200	דיבידנד- הכנסות פטורות
		198,650	מימוש מניות חברת ברוק בע"מ
		22.52%	איבוד שליטה חברת פיקאצ'ו בע"מ
198,650 * 22.52% =		-44,736	הכנסה חייבת חציון 1
		0	שיעור מס משוקלל
		-2,500	מסים שוטפים חציון 1
		-47,840	מסים נדחים חציון 1
12,500 * 20% =		-95,076	<b>רווחים בשיעור מס מיוחד:</b>
239,200 * 20% =		-75,076	מימוש מניות חברת ברוק בע"מ
			איבוד שליטה חברת פיקאצ'ו בע"מ
(95,076) - (19,999) =			הוצאות מס חציון 1
			הוצאות מס רבעון 2