

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**מועד א' (2017) - פתרון שאלת דוחות ביניים ושערי חליפין**  
**השקעה בחברת גל - תקן חשבונאות בינלאומי 21 - "השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ" ("IAS 21")**

חברת גל הינה חברה בת של חברת אן בע"מ אשר מהווה פעילות חוץ של החברה. IAS 21.44 מציון, כי תוצאות המצב הכספי של פעילות חוץ מתורגמים למטבע הצגה, כך שניתן יהיה לכלול את פעילות החוץ בדוחות הכספיים של החברה המדווחות בדרך של איחוד.

		<b>חישוב תמורה ומוניטין (דולר)</b>	
5,600,000 / 4 =		1,400,000	מזומן
1,400,000 / 70% * 30% =		600,000	זשמ"ש
		<u>2,000,000</u>	
			<b>שווי הוגן נכסים מזוהים נטו</b>
נתון		1,200,000	הון נרכש
		5,000	מלאי
5,000 * 20% =		-1,000	התחייבות למס
[1,550,000 - (1,500,000 * 12.5 / 15)] * 3 =	נותרו 12.5 שנים להפחתה	900,000	מטוסים
900,000 * 20% =		-180,000	התחייבות למס
P.N.		<u>76,000</u>	מוניטין

		<b>חישוב עודפי עלות והפחתות (דולר)</b>				
	30.06.2017	3 חודשים	31.03.2017	3 חודשים	31.12.2016	
	0	0	0	-5,000	5,000	מלאי
	0		0	1,000	-1,000	התחייבות למס
	864,000	-18,000	882,000	-18,000	900,000	מטוסים
	-172,800	3,600	-176,400	3,600	-180,000	התחייבות למס
	<u>691,200</u>	<u>-14,400</u>	<u>705,600</u>	<u>-18,400</u>	<u>724,000</u>	

900,000 / 12.5 \* 3/12 = 18,000 הפחתת מטוסים

**עסקת גידור**  
 מטבע הפעילות של החברה הינו שקל, כאשר היא מחזיקה בחברה בת (גל) שמטבע פעילותה דולר. כלומר, החברה חשופה לסיכונים מטבע, וכדי לצמצם חשיפה זו היא מבצעת למעשה עסקת גידור על ידי קבלת הלוואה דולרית. IAS 39.A83 קובע, כי הפרשי השער בגין עסקת הגידור (**קרן בלבד**) יזקפו לקרן הון הפרשי תרגום. שימו לב, כי שיעור המס לצורך חישוב קרן הון הפרשי תרגום תחושב בהתאם לשיעור המס האפקטיבי בכל רבעון (ראו בהמשך הפתרון).

		<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>דולר</u>	
<b>פקודות יומן להתאמה של הדוחות הנפרדים</b>					
<b>למאוחד:</b>		-4,000,000	4.00	-1,000,000	31.12.2016
400,000 ח.הכנסות מימון		<u>400,000</u>	<u>0.00</u>	<u>0</u>	ש"ח
84,000 ז. הוצאות מס		-3,600,000	3.60	-1,000,000	31.03.2017
316,000 ז. קרן הון		<u>-200,000</u>	<u>0.00</u>	<u>0</u>	ש"ח
		-3,800,000	3.80	-1,000,000	30.06.2017
160,000 ח. קרן הון					
40,000 ח. הוצאות מס					
200,000 ז. הוצאות מימון					

400,000 \* 21% = 84,000 חישוב השפעת המס בגין Q1 לשנת 2016:  
 (400,000-200,000)\*22% - 84,000 = -40,000 חישוב השפעת המס בגין Q2 לשנת 2016:

**שחזור יתרת קרן הפרשי תרגום - פעילות חוץ**

		<b>1 נדרש</b>	
		<b>31.12.2016 - 31.03.2017</b>	
1,200,000 * (3.6 - 4) =	*	-480,000	הון עצמי
724,000 * (3.6 - 4) =	*	-289,600	יתרות ע"ע
76,000 * (3.6 - 4) =	*	-30,400	מוניטין
			<b>הפחתת ע"ע</b>
-4,000 * (3.6 - 3.5) =		-400	מלאי
-14,400 * (3.6 - 3.9) =		4,320	מטוסים
(40,000 - 10,000) * (1 - 20%) * (3.6 - 3.9) =		-7,200	רווח לרבעון
10,000 * (1 - 20%) * (3.6 - 3.5) =		800	רווח הון
		<u>-802,480</u>	יתרת סגירה

2,000,000 \* (3.6 - 4) = -800,000 גם החישוב הבא מתקבל בפתרון זה: \*

		<b>תנועה בקרן הפרשי תרגום ל-3 חודשים שהסתיימו ביום 31 במרס 2017</b>	
		-802,480	תנועה
		2,074	עסקה בינחברתית - לצדדים (ראו להלן)
		<u>316,000</u>	עסקת גידור
		<u>-484,406</u>	סה"כ

		<b>31.03.2017 - 30.06.2017</b>	
(1,200,000 + 32,000) * (3.8 - 3.6) =		246,400	הון עצמי
705,600 * (3.8 - 3.6) =		141,120	יתרות ע"ע
76,000 * (3.8 - 3.6) =		15,200	מוניטין
			<b>הפחתת ע"ע</b>
		0	מלאי
-14,400 * (3.8 - 3.7) =		-1,440	מטוסים
75,000 * (1 - 20%) * (3.8 - 3.7) =		6,000	רווח לרבעון
		<u>407,280</u>	יתרת סגירה

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

תנועה בקרן הפרשי תרגום ל-3 חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2017	
407,280	תנועה
-2,650	עסקה בינחברתית - לצדדים (ראו להלן)
-160,000	עסקת גידור
<u>244,630</u>	סה"כ

(483,888) + 246,704 =	-484,406	31.03.2017
	-239,776	30.06.2017

**השקעה בחברת דר בע"מ - תקן חשבונאות בינלאומי 28 - "השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות" ("IAS 28")**

**עסקה בינחברתית - לצדדים**  
עסקה בינחברתית- 30% (דולר):

30.06.2017	3 חודשים	31.03.2017	3 חודשים	01.01.2017	מלאי
-3,600	0	-2,880	2,880	-5,760	
60,000 * 40% * 30% * (1-20%) =				-5,760	01.01.2017
5,760 * 50% =				2,880	מימוש ב-Q1

**תרגום עסקה בינחברתית- 30% (בש"ח):**

30.06.2017	קרן הון	3 חודשים	31.03.2017	קרן הון	3 חודשים	01.01.2017	מלאי
-13,680		0	-10,368		10,080	-23,040	
2,736		0	2,074		-2,016	4,608	
-10,944	-2,650	0	-8,294	2,074	8,064	-18,432	התחייבות למס

**רווחי אקוויטי (ללא רט"מ)**

200,000 * 30% =	60,000	Q-1
260,000 * 30% =	78,000	Q-2
60,000 + 78,000 =	138,000	H-1

**מגזר סירות הגומי - תקן דיווח כספי בינלאומי 5 - "נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו" ("IFRS 5")**

IFRS 5.32 קובע, כי פעילות שהופסקה היא רכיב של חברה מומש או שמוסוג כמוחזק למכירה, וכן מציג תחום פעילות עסקית שהוא עיקרי ונפרד ומהווה חלק מתכנון יחיד ומתואם למימוש של תחום פעילות עסקית. היות וקבוצת המימוש שמיועדת לנטישה מקיימת את הקריטריונים לעיל, אזי החברה נדרשת את התוצאות ואת תזרימי המזומנים של קבוצת המימוש כפעילות שהופסקה במועד בו הופסקה השימוש בה. לפיכך, החברה תציג סכום יחיד בדוח על הרווח הכולל שמורכב מסיכום של הרווח או הפסד לאחר מס של הפעילות שהופסקה.

החברה תציג מחדש את הגילויים הנדרשים לתקופות קודמות שמוצגות בדוחות הכספיים.

%	H-1	Q-2	Q-1	מכירות
נתון 3(א)	2,760,000	1,440,000	1,320,000	עלות המכר
P.N	-1,800,000	-1,008,000	-792,000	<b>רווח גולמי</b>
נתון 3(ב)	960,000	432,000	528,000	הוצאות מכירה ושיווק
נתון 3(ג)	-276,000	-144,000	-132,000	הוצאות הנהלה וכלליות
נתון 3(ד)	-100,000	-50,000	-50,000	רווח תפעולי
	<u>584,000</u>	<u>238,000</u>	<u>346,000</u>	רווח תפעולי, נטו ממס
(1)	443,840	184,340	259,500	

(1) הרווח החשבונאי של החברה זהה להכנסה החייבת ולחברה אין הפסדים להעברה בגין הפעילות המופסקת. לכן, שיעור מס החברות לשלושה חודשים שהסתיימו ביום 31 במרץ 2017 ו-30 ביוני 2017 הינו 25%-ו-24%, בהתאמה. השינוי בשיעור המס נובע מהחזיקה החדשה - ראה הנחה ב'.

346,000 * (1 - 25%) =	259,500	Q1
584,000 * (1 - 24%) =	443,840	H1
443,840 - 259,500 =	184,340	Q2

**שינוי מבני - תקן חשבונאות בינלאומי 37 - "הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים" ("IAS 37")**

IAS 37.71 קובע, כי הפרשה בגין עלויות לשינוי מבני מוכרת רק כאשר מתקיימים הקריטריונים הכלליים להכרה בהפרשות. מחויבות משתמעת לשינוי מבני מתעוררת רק כאשר לחברה תכנית פורמלית לשינוי מבני, והיא יצרה ציפייה תקפה אצל אלה המושפעים מהתכנית, שתבצע את השינוי המבני, וזאת על ידי התחלת ביצוע התכנית או על ידי מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה. כלומר, היות והועברה הודעה רשמית לעובדים ביום 1 באפריל 2017, אזי אין צורך להכיר בהפרשה בשלושה חודשים שהסתיימו ביום 31 במרץ 2017. לכן, נתון זה איננו רלוונטי - ראו גם IAS 37.75.

כמו כן, הפרשה בגין שינוי מבני חייבת לכלול רק את היציאות הישירות הנובעות מהשינוי המבני, והמקיימות את שני התנאים הבאים: כרוכות בהכרח בשינוי המבני; וכן, אינן מיוחסות לפעילויות הממשיכות של החברה. כיוון וההוצאות הצפויות בגין העברת עובדים מתייחסת לפעילות הנמשכת, אין להכיר בהוצאה זו בהפרשה לשינוי מבני - ראו גם IAS 37.80.

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**תמורה לשלם ללקוח - תקן חשבונאות בינלאומי 18 - "הכנסות" ("IAS 18")**

IAS 18.10 קובע, כי סכום ההכנסות הנובע מעסקה נקבע, בדרך"כ, בהסכם בין החברה ובין הקונה או המשתמש בנכס. סכום זה נמדד על פי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהחברה זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות ו/או הנחות כמות שהחברה מעניקה לרוכש / ללקוח מוצר נוסף או פיצוי כספי תמורת רכישתו, יש לבחון אם התמריץ מהווה הטבה ברורה למוכר (החברה). כלומר, בתמריץ במזומן יש לבדוק את סיבת הענקת התמריץ. במידה והתמריץ מעניק הטבה ברורה לחברה, הניתנת לזיהוי ואמידה באופן מהימן, אז החברה תכיר בתמריץ כהוצאה וההכנסות יירשמו ברוטו.

בהתאם לנתון 5, שירותי הפרסום וההפצה מעניקים הטבה ברורה לחברה ושווים ההוגן ניתן לאמידה באופן מהימן. לכן, יש להכיר בהוצאות בסעיף הוצאות מכירה ושיווק, חלק ההכרה בהכנסות נטו.

	H-1	Q-2	Q-1		מכירות
1,400,000 - 140,000 =	1,260,000	1,260,000	0	נרשם	
	1,400,000	1,400,000	0	צריך להיות	
	140,000	140,000	0	תיקון	
	0	0	0	נרשם	מכירה
נתון	-140,000	-140,000	0	צריך להיות	הוצאות
	-140,000	-140,000	0	תיקון	ושיווק

**דוח רווח או הפסד סולו - חברת אן בע"מ**

	H1	(P.N.) Q2	Q1	
	-1,150,000	-650,000	-500,000	נתון
	-140,000	-140,000	0	מענק - נתון 5
	276,000	144,000	132,000	פעילות מופסקת
	-1,014,000	-646,000	-368,000	מתוקן

**נדרש 2**

**חישוב רווח מפעילות נמשכת, נטו**

Q2 סולו מתוקן P.N-	H1 סולו נתון	H1 סולו מתוקן	Q1 סולו נתון	Q1 סולו מתוקן	ביאור
262,000	1,700,000	1,116,000	1,200,000	854,000	רווח לפני מס מפע' נמשכת 3
-66,180		-245,520		-179,340	הוצאות מס 4
195,820		870,480		674,660	רווח מפעילות נמשכת, נטו

**ביאור 3 - חילוף רווח מפעילות נמשכת**

H1	Q2	Q1	
1,700,000	500,000	1,200,000	רווח לפני מס נתון
-584,000	-238,000	-346,000	פעילות מופסקת
1,116,000	262,000	854,000	מתוקן

**ביאור 7- הוצאות מס**

**חישוב שיעור מס משוקלל:**

H1	Q1	
2,400,000	1,250,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
0	0	בנטרול רווחים בשיעור מס מיוחד
-200,000	-200,000	הפסד מועבר שלא נוצר בגינו מס נדחה
2,200,000	1,050,000	
24%	25%	שיעור מס
-528,000	-262,500	צפי הוצאות מסים שוטפים שנתיות
22.00%	21.00%	שיעור מס משוקלל

**חישוב הוצאות מס רבעון 1:**

854,000	הכנסה חייבת רבעון 1
21.00%	שיעור מס משוקלל
-179,340	מסים שוטפים רבעון 1
0	מסים נדחים רבעון 1:
-179,340	הוצאות מס רבעון 1

**חישוב הוצאות מס חציון 1:**

1,116,000	הכנסה חייבת חציון 1
22.00%	שיעור מס משוקלל
-245,520	מסים שוטפים חציון 1
0	מסים נדחים חציון 1
-245,520	הוצאות מס חציון 1
-66,180	הוצאות מס רבעון 2

**הקצאת רווחים**

**נדרש 3**

גל	החברה	
(32,000-10,000*80%)*3.9+10,000*80%*3.5=	121,600	רווח / (הפסד) מפעילות נמשכת
	0	רווח מפעילות מופסקת
	0	רווחי אקוויטי - דר
	0	עסקה בינחברתית - רט"מ לצדדים
(5,000)*80%*3.5 + (18,000)*80%*3.9 =	-70,160	הפחתת ע"ע
	0	עסקת גידור - נרשמת ברווח כולל אחר
	51,440	

51,440 * 70% + 665,200 - 259,500 =	444,300	מפעילות נמשכת	<b>רווח לבעלי מניות הרוב</b>
	259,500	מפעילות מופסקת	

גל	החברה	
60,000 * 3.7 =	222,000	רווח / (הפסד) מפעילות נמשכת
	0	רווח מפעילות מופסקת
	0	רווחי אקוויטי - דר
	0	עסקה בינחברתית - רט"מ לצדדים
(18,000)*80%*3.7 =	-53,280	הפחתת ע"ע
	0	עסקת גידור
	168,720	

168,720 * 70% + 618,160 - 184,340 =	551,924	מפעילות נמשכת	<b>רווח לבעלי מניות הרוב</b>
	184,340	מפעילות מופסקת	