

צירופי עסקים א

פרק 4 - לאחר יום הרכישה IAS28

תוכן העניינים

1. כללי 1

לאחר יום הרכישה

שאלות

- (1) ביום 01.01.2009 רכשה חברה א' 25% ממניות חברה ב'.
נכון ליום הרכישה הונה העצמי של חברה ב' מסתכם לסך של 100,000 ₪.
בתמורה לרכישה העבירה חברה א' לחברה ב' מזומן בגובה 50,000 ₪ וכן מכונה ששוויה 50,000 ₪.
להלן נתונים אודות חברה ב' נכון ליום הרכישה :
- בספרי חברה ב' קרקע המוצגת לפי עלותה : 20,000 ₪. השווי ההוגן של הקרקע הינו 30,000 ₪.
- בספרי חברה ב' הסתייגות בגין אי ביצוע הפרשה לבונוס לעובדי החברה בסכום של 10,000 ₪.

בשנת 2009 הרוויחה חברה ב' סכום של 10,000 ₪, וחילקה דיבידנד בגובה 2,000 ₪. ידוע כי ליום 31.12.2009 קיימת הסתייגות בספרי חברה ב' בגובה 20,000 ₪ בגין סעיף הבונוס.

נדרש :

1. חשב את התמורה, שווי נרכש ובצע ייחוס ה"מ ליום הרכישה.
2. הצג את התנועה בחשבון השקעה לשנת 2009.
3. הצג את הרכב ההשקעה נכון לשנת 2009.

- (2) ביום 31.03.2006 רכשה חברת "אלעד" 25 ממניות חברת "שמופי", וזאת בתמורה ל-100 ₪ וכן התחייבות לשלם סכום נוסף במידה והחברה תכפיל את מכירותיה עד לסוף השנה בהשוואה לשנה שעברה. השווי ההוגן של התחייבות זו נאמד ב-20 ₪.
להלן נתונים על הונה העצמי של חברת שמופי :

הון מניות	100 מניות 1 ₪ ערך נקוב
פרמיה	90
עודפים	10
קרן הערכה מחדש	40

הסתייגות

חברת שמופי מסרבת לכלול בספריה הפרשה להתחייבות בגין פנסיה של עובדיה עד לקבלת פסק דין בנושא העומד תלוי בבית משפט.

להלן ההסתייגות כפי שהיא מופיעה בדוחות החברה :

50	31.03.2006
70	31.12.2006
40	31.12.2007

תוצאות פעילות

בשנת 2006 הרוויחה חברת "שמופי" 40 ₪, המתפלגים באופן שווה על פני השנה.

בשנת 2007 הפסידה החברה 20 ₪.
החברה חילקה דיבידנד בגובה 10 ₪ בשנת 2006.

נדרש:

1. חשב את התמורה, שווי נרכש ובצע ייחוס ה"מ ליום הרכישה.
2. הצג את התנועה בחשבון השקעה לשנת 2006 ו-2007.
3. הצג את הרכב ההשקעה נכון לשנת 2006 ו-2007.

(3) ביום 01.01.2005 רכשה חברה א' 20% ממניות חברה ב', וזאת בתמורה ל-100,000 ₪. הונה העצמי ליום הרכישה הינו 80,000 ₪.

ליום הרכישה בספרי חברה ב' נדלין להשקעה המטופל לפי מודל העלות. חברה א' נוקטת במדיניות השווי ההוגן לגבי נדלין להשקעה.

נדלין זה נרכש ביום 01.01.2004 בתמורה ל-10,000 ₪ ואורך חייו 10 שנים.

להלן נתונים על הנדלין להשקעה בספרי חברה ב':

שווי הוגן	תאריך
20,000	01.01.2005
25,000	31.12.2005
5,000	31.12.2006

להלן נתונים נוספים אודות חברה ב':

דיבידנד	רווח נקי	תאריך
-	20,000	01.01.2005
1,000	(50,000)	31.12.2005
2,000	10,000	31.12.2006

נדרש :

1. בצע ייחוס ה"מ ליום הרכישה- האם מיוחס ה"מ לנדל"ן להשקעה?
2. הצג את התנועה ואת ההרכב של חשבון ההשקעה לשנים 2005-2006.

(4) ביום 01.04.2005 רכשה חברה א' 25% מהון מניות חברה ב' בתמורה ל-150 ₪. ליום זה הונה העצמי של חברה ב' הינו 60 ₪.

ליום הרכישה בספרי חברה ב' נדל"ן להשקעה המוצג לפי מודל השווי ההוגן. חברה א' בחרה לנקוט במדיניות העלות באשר לנדל"ן להשקעה בספריה.

הנדל"ן להשקעה נרכש על ידי חברה ב' ביום 01.01.2005 בתמורה ל-50 ₪, והוא מופחת בספריה ל-5 שנים. שווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה הינו 60 ₪, 70 ₪ ו-80 ₪ לימים 01.04.2005, 31.12.2005 ו-31.12.2006 בהתאמה.

הנח כי ביום הרכישה בספרי חברה א' הסתייגות בגובה 20 ₪. סכום ההסתייגות הינו ללא שינוי לשנים 2005-2006. חברה ב' מרוויחה סכום קבוע של 24 ₪ לרבעון, ואינה מחלקת דיבידנד.

נדרש :

1. בצע ייחוס ה"מ ליום הרכישה- אם יש לייחס ה"מ לנדל"ן להשקעה?
2. הצג את התנועה ואת ההרכב חשבון השקעה לשנים 2005-2006.

(5) חברה א' רכשה ביום 01.01.2002 40% ממניות חברה ב'. נכון ליום הרכישה, הונה העצמי של חברה ב' הינו 100,000 ₪. תמורת הרכישה הינה 140,000 ₪.

נכון ליום הרכישה, בספרי חברה ב' רכוש קבוע אשר נרכש ביום 01.01.2001 בסכום של 10,000 ₪, ואורך חייו הינו 10 שנים. חברה ב' נוקטת במדיניות העלות לגבי רכוש קבוע. להלן נתונים על השווי ההוגן של הרכוש הקבוע :

שוי הוגן	תאריך
10,000	01.01.2001
18,000	01.01.2002
12,000	31.12.2002
15,000	31.12.2003

נכון ליום הרכישה בספרי חברה ב' מלאי אשר ערכו בספרים נמוך מהשווי ההוגן ב-5,000 ₪. ביום 31.07.2022 מכרה חברה ב' 40% מן המלאי שהיה קיים ליום הרכישה. מלאי זה נמכר כולו ביום 10.01.2003.

נכון ליום הרכישה בספרי חברה ב' נדל"ן להשקעה המוצג לפי עלותו המופחתת לאותו היום והיא 1,000 ₪. ליום הרכישה לנדל"ן להשקעה יתרת אורך חיים של 5 שנים. חברה א' נוקטת במדיניות השווי ההוגן לגבי נדל"ן להשקעה. להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה הינו-

שוי הוגן	תאריך
2,000	01.01.2002
2,500	31.12.2002
2,200	31.12.2003

נדרש :

1. הצג את החישובים הנדרשים ליום הרכישה.
2. הצג את התנועה ואת ההרכב לתקופה 2002-2003.

6) ביום 01.01.2001 רכשה חברת "צהוב" 40% ממניות חברת "כחול". הונה העצמי של חברת כחול מסתכם ל-10,000 ₪.

תמורת הרכישה

חברת צהוב העבירה לבעל מניות בחברת כחול סכום של 100,000 ₪ בתמורה לרכישה. מכונה שעלותה המופחתת בספריה הינה 20,000 ₪ אך שוויה ההוגן הינו 40,000 ₪. בעל המניות התחייב לשפות את חברת צהוב במידה וביצועי חברת כחול ידרדרו וזאת בסכום של 10,000 ₪. השווי ההוגן של התחייבות השיפוי הינו 5,000 ₪. לחברת צהוב התהוו עלויות בגין ההסכם בגובה 5,000 ₪.

נתונים נוספים

- ביום 01.01.2001 בספרי חברת כחול מלאי המוצג בשיטת פירו. חברת צהוב קבעה מדיניות מלאי ולפיה מוצג לפי שיטת ממוצע משוקלל. מחזור המלאי בחברה הינו 3 חודשים.

להלן נתונים באשר למלאי החברה ליום 01.01.2001 :

עלות בשיטת פירו	עלות בשיטת ממוצע משוקלל	שווי מימוש
100,000	90,000	95,000

- ליום הרכישה בספרי החברה מכונה אשר שוויה ההוגן עולה על ערכה הפנקסני בסכום של 2,000 ₪. יתרת אורך חיי המכונה 4 שנים.
- בשנת 2001 הרוויחה חברת כחול סכום של 1,000 ₪ שמחציתו חולק כדיבידנד.
- בשנת 2002 הפסידה חברת כחול סכום של 500 ₪ ולא חילקה דיבידנד.

נדרש :

1. בצע ייחוס ה"מ ליום הרכישה- אם יש לייחס ה"מ לנדל"ן להשקעה?
2. הצג את התנועה ואת הרכב חשבון השקעה לשנים 2005-2006.

(7) ביום 01.01.2006 רכשה חברה א' 25% ממניות חברה ב' בתמורה לסכום של 20,000 ₪.
להן מאזן חברה ב' ליום הרכישה :

סה"כ התחייבויות		סה"כ נכסים	
100	ספקים	1,000	מזומן
400	אשראי ז"ק	500	לקוחות נטו
		500	מלאי
	הון עצמי		
1,500	הון מניות ופרמיה	200	רכוש קבוע, נטו
1,000	עודפים	800	נדל"ן להשקעה
3,000	סה"כ התחייבויות	3,000	סה"כ נכסים

מלאי

חברה א' מטפלת במלאי לפי שיטת ממוצע משוקלל. חברה ב' מטפלת במלאי לפי שיטת פיפו.
מחזור המלאי של החברה הינו 3 חודשים.
להלן נתונים שונים אודות המלאי ליום 01.01.2006 :

עלות ממוצע משוקלל	עלות פיפו	שווי מימוש
300	500	400

רכוש קבוע

יתרת אורך חייו של הרכוש הקבוע בספרי החברה הינו 4 שנים. ידוע כי השווי ההוגן של הרכוש הקבוע עולה על ערכו בספרים ב-1,000 ₪.

נדל"ן להשקעה

חברה ב' בחרה בספריה למדוד נדל"ן להשקעה לפי מודל העלות. חברה א' בחרה לנקוט בגישת שווי הוגן למדידת נדל"ן להשקעה. השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה ליום הרכישה הוא 1,000 ₪.

תביעה כנגד החברה

לקוח של החברה הגיש כנגדה תביעה בעבור נזק הנגרם לו מצריכת מוצריה. לאחרונה ניסתה החברה להגיע לפשרה למול הלקוח, והציע לו סכום של 200 ₪ ליישוב הסכסוך. ליום הרכישה בספרי החברה הפרשה בגובה 100 ₪ בגין תביעה זו. ביום 31.12.2006 ביצעה החברה הפרשה בגובה 250 ₪ בגין תביעה זו.

הון עצמי, 31.12.2006

- ידוע כי הונה העצמי של חברה ב' הסתכם ב-3,000 ₪ ליום 31.12.2006.
- ביום 31.12.2006 ביצעה החברה חלוקת דיבידנד של 200 ₪.
- בשנת 2006 לא ביצעה החברה הנפקת מניות.
- ביום 31.12.2006 בהונה העצמי של החברה לא קיימות קרנות הון מכל סוג.

נדרש:

1. בצע ייחוס ה"מ ביום הרכישה.
2. הצג את התנועה בחשבון השקעה לשנת 2006 והרכב ליום 31.12.2006.

- (8) ביום 01.01.2010 רכשה חברה א' 30% ממניות חברה ב'. הונה העצמי של חברה ב' הינו 1,000 ₪ ליום הרכישה. תמורת הרכישה: 5,000 ₪.

תביעה כנגד החברה

נכון ליום הרכישה, בספרי חברה ב' הפרשה לתביעה שהוגשה כנגד החברה בגין תאונת עבודה של אחד מעובדיה. הנושא עומד תלוי בבית המשפט. סכום ההפרשה הינו 10 ₪, בעוד השווי ההוגן של התלויה הינו 20 ₪. ביום 02.02.2011 הכריע בית המשפט כי חברה ב' נדרשת לשלם לעובד סכום עתק של 25 ₪.

נכס בלתי מוחשי

חברה ב' עוסקת בפעילות מחקר ופיתוח, החל מיום 01.01.2006. לחברה עלויות בגין מחקר ופיתוח בגובה 5 ₪ מידי שנה. ביום 31.12.2007 עברה החברה לשלב הפיתוח. ליום 01.01.2010 השווי ההוגן של פעילות המו"פ הינו 50 ₪, וליום 31.12.2010 השווי ההוגן הינו 40 ₪.

אג"ח

ביום 01.01.2008 הנפיקה חברה ב' איגרת חוב. קרן האג"ח תיפרע בתשלום אחד ביום 31.12.2012, וסכום הקרן הינו 100 ₪. האג"ח נושאת ריבית נקובה בגובה 4%. להלן נתונים על ריבית השוק ליום הרכישה:

תאריך	ריבית שוק לאג"ח חברה ב'
01.01.2008	5%
01.01.2009	6%
01.01.2010	7%
31.12.2010	8%

נדרשים :

1. הצג את הה"מ שמיוחס לתביעה כנגד החברה, לנכס הבלתי מוחשי ולאג"ח נכון ליום הרכישה בלבד. חשב את המוניטין אשר נוצר במסגרת יום הרכישה.
2. קבע מהי יתרת הה"מ של כל אחד מהסעיפים נכון ליום 31.12.2010.

- (9) ביום 01.01.2010 רכשה חברה א' 25% ממניות חברה ב' בתמורה לסכום של 10,000 ₪. הונה העצמי של חברה ב' הינו 5,000 ₪. חברה ב' מרווחיה מידי שנה סכום של 2,000 ₪, והיא נוהגת לחלק מחצית מרווחיה כדיבידנד.

אג"ח

בספרי חברה ב' איגרת חוב אשר הונפקה ביום 01.01.2009. תנאי האג"ח : קרן האג"ח תיפדה בתשלום אחד ביום 31.12.2015. האג"ח נושאת ריבית נקובה בשיעור 4%, בעוד שקרן האג"ח הינה 1,000 ₪. להלן נתונים אודות האג"ח :

תאריך	ריבית שוק לאג"ח חברה ב'
01.01.2009	5%
01.01.2010	6%
01.01.2011	4%

נדרשים :

1. מהו ההפרש המקורי המיוחס לאיגרת החוב ביום הרכישה.
2. הצג תנועה בחשבון השקעה לשנים 2010-2012 וכן הרכב חשבון השקעה לימים 31.12.2010, 31.12.2011 ו-31.12.2012.

- (10) ביום 01.01.2005 רכשה חברה "המלון" 20% ממניות חברת "המתנ"ס" בתמורה לסכום עתק של 100,000 ₪. הונה העצמי של חברת המתנ"ס ליום הרכישה הינו 200,000 ₪.

נתונים נוספים :

- ליום הרכישה ידוע כי לחברת המתנ"ס הסכם חוזה שכירות תפעולית למשרדים ממנו היא פועלת.

החברה משלמת סכום שנתי של 20,000 בעבור שכירת המבנה. ידוע כי בתנאי השוק הנוכחיים שכירת מבנה דומה עלותה 25,000 ₪. יתרת אורך חיי החוזה שאינו ניתן לביטול 4 שנים. שיעור ההיוון של החברה הוא 4%.

- ידוע כי ליום הרכישה בספרי חברה מכונה אשר שוויה ההוגן עולה על ערכה בספרים ב-30,000 ₪. יתרת אורך חיי המכונה שנתיים.

- החל מיום 01.01.2004 החלה החברה בפעילות מו"פ. ביום 30.06.2004 הגיעה החברה לשלב הפיתוח. ביום 31.12.2004 סיימה החברה את שלב הפיתוח. לנכס הבלתי מוחשי אורך חיים בלתי מוגדר ועל כן החברה לא מפחיתה אותו. להלן עלויות שהתהוו ביחס לפעילות המו"פ לתאריכים שונים. העלויות מתפלגות באופן שווה על פני השנה :

5,000	2004
3,000	2005
2,000	2006
5,000	2007

ליום 01.01.2005 השווי ההוגן של פעילות המו"פ הינה 25,000 ₪. ביום 01.03.2006 מכרה החברה את הנכס הבלתי מוחשי ברווח הון של 30,000 ₪.

רווח

החברה מרוויחה סכום קבוע של 10,000 ₪ בשנה.

נדרשים :

1. בצע ייחוס ה"מ ביום הרכישה.
2. הצג את התנועה בחשבון השקעה לשנים 2005-2006 וכן את הרכב חשבון ההשקעה למאזנים של שנת 2005 ו-2006.

(11) ביום 01.01.2010 רכשה חברה א' 25% ממניות חברה ב'. ליום הרכישה הונה העצמי של חברה ב' הינו 1,000 ₪, בעוד שתמורת הרכישה הינה 10,075 ₪.

ליום הרכישה בספרי חברה ב' הסתייגות של רואה החשבון המבקר של החברה, והינה בסכום של 400 ₪. ליום 31.12.2010 סכום ההסתייגות הינו 2,000 ₪. להלן נתונים נוספים על נכסים והתחייבויות מזוהים בספרי חברה ב' :

הערה נוספת	שווי הוגן	ערך בספרים	
(1)	1,500	1,000	מלאי
(2)	700	500	רכוש קבוע
(3)	200	-	תלויה

הערות :

1. מחזור המלאי בינו 3 חודשים.
2. הרכוש הקבוע מופחת על פני שנתיים ימים החל מיום הרכישה.
3. ביום 02.04 ביצעה החברה הפרשה בגין התלויה בגובה 70 ₪.

שיעור מס חברות ושיעור מס רווח הון הינו 25%.

נדרש :

1. בצע ייחוס ה"מ וחשב את המוניטין שנוצר ביום הרכישה.
2. הצג תנועה בחשבון השקעה והרכב חשבון השקעה לשנת 2010.

12 ביום 01.01.2010 רכשה חברה א' 30% ממניות חברה ב', וזאת בתמורה ל-200,000 ₪. נכון ליום זה הונה העצמי של חברה ב' הינו 100,000 ₪. לפניך שורת נתונים הרלוונטיים כולם לספרי חברה ב'.

הסתייגות

החברה מצויה בוויכוח עם רואה החשבון המבקר שלה, אשר דורש ממנו לבצע הפרשה לפנסיה של עובדיה. החברה טוענת כי אין זו הוראת החוק. על כן, רואה החשבון שלה כולל הסתייגות בגין אי ביצוע הפרשה. להלן נתונים אודות סכום ההסתייגות :

תאריך	סכום
01.01.2010	5,000
31.12.2010	10,000
31.12.2011	8,000

מדיניות נדל"ן להשקעה

בספרי חברה ב' ליום הרכישה נדל"ן להשקעה המנוהל על ידה בהתאם לשיטת השווי ההוגן. שיעור המס הינו 20%. רווחי החברה מסתכמים ל-1,000 ₪ מידי שנה. להלן נתונים על השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה :

תאריך	שווי הוגן
01.01.2010	2,000
31.12.2010	3,000
31.12.2011	2,500

תלויה

בספרי חברה הפרשה בגובה 1,000 ₪ בגין סכסוך עסקי. לאחרונה ניהלה החברה מגעים להשגת פשרה. והסכימה לשלם סכום של 1,500 ₪. ביום 31.12.2010 ביצעה החברה הפרשה נוספת בגובה 200 ₪. ביום 01.03.2011 פסק השופט ניצחון לחברה והיא לא נדרשת לשלם דבר. נדרש :

הצג תנועה והרכב חשבון השקעה לשנים 2010-2011.

(13) ביום 31.12.2010 רכשה חברה א' 25% מהון המניות של חברה ב'. תמורת הרכישה הסתכמה ל-100,000 ₪. נכון ליום הרכישה, הונה העצמי של חברה ב' הינו 80,000 ₪.

בספרי חברה ב' מכונה אשר ערכה הפנקסני הינו 1,000 ₪, בעוד השווי ההוגן שלה הינו 2,000 ₪. יתרת אורך חיי המכונה 5 שנים.

בכוונת חברה ב' לעשות שימוש במכונה למשך שנה, ואז למכור אותה. כוונת חברה ב' באשר למכונה ידועה לחברה א'.

כמו כן, נכון ליום הרכישה בספרי חברה ב' קרקע אשר ערכה הפנקסני נמוך מהשווי ההוגן שלה ב-10,000 ₪. מס הכנסה ממס רווח ממכירת קרקע לפי שיעור מס רווח הון.

להלן נתונים של שיעור המס במשק:

- מס חברות 25%.
- מס רווח הון 15%.

נדרשים:

1. בצע ייחוס ה"מ.
2. הצג תנועה והרכב חשבון השקעה לשנת 2011.

(14) ביום 01.01.2002 רכשה חברה א' 40% ממניות חברה ב', וזאת בתמורה ל-50,000 ₪. נכון ליום זה הונה העצמי של חברה ב' הינו 10,000 ₪. לפניך שורת נתונים הרלוונטיים כולם לספרי חברה ב'.

מכונה

בספרי חברה ב' מכונה אשר ערכה הפנקסני הינו 1,000 ₪ בעוד השווי ההוגן שלו הינו 2,000 ₪. יתרת אורך חיי המכונה הינו 5 שנים.

מלאי

בספרי חברה ב' מלאי אשר ערכו הפנקסני נמוך ב-5,000 ₪ מהשווי ההוגן שלו. החברה צופה כי מחצית מן המלאי יימכר בשנת 2002 והיתרה בשנת 2003. להלן נתונים על שיעור המס:

28%	2002
27%	2003
26%	2004 והלאה

רווחי החברה קבועים בכל שנה ומסתכמים ב-100 ₪.

נדרש:

הצג תנועה והרכב חשבון השקעה לשנים 2002-2003.