

דיווח כספי לתקופות ביניים



מרצה: שלומי שוב

IAS 34

Interim Financial Reporting

הדיווח הכספי לתקופות ביניים בא לספק למשתמשים השונים בדוחות הכספיים מידע כספי בפרקי זמן הקצרים משנה. המידע הכספי הנ"ל **הינו רלוונטי** כבר מעצם היותו זמין למשתמשים בעת שהם נזקקים לקבלת החלטות.

לעומת זאת, עריכת מידע כספי לתקופות ביניים **עשויה לפגום ברמת המהימנות של הדיווח הכספי כתוצאה מהגורמים הבאים:**

1. דוחות ביניים נשענים באופן רב יותר על אומדנים מאשר הדוחות הכספיים השנתיים.
2. הגברת התדירות של הדיווח הכספי מצמצמת את תקופת הזמן המתאפשרת לעריכה של הדוחות הכספיים.
3. רו"ח המבקר מבצע סקירה בלבד על הדוחות הכספיים הנ"ל.

רקע (המשך)

יוצא אפוא כי הדיווח הכספי לתקופות ביניים משפר מצד אחד את רמת הרלוונטיות, אך עשוי לפגום מצד שני ברמת המהימנות.

המסגרת המושגית לא קובעת את תדירות פרסום הדוחות הכספיים או את תקופת הדיווח, יחד עם זאת היא מכירה באילוץ לפיו יש לחלק את אורך החיים של החברה לתקופות דיווח גם אם הדבר פוגם במידה מסוימת ברמת המהימנות של הדיווח (אילוץ עיתוי נכון).

התפיסה העומדת בבסיס עריכת הדוחות הכספיים לתקופות ביניים, היא שהם בגדר **עדכון לדוחות הכספיים השנתיים האחרונים**. בהתאם לכך דוחות ביניים נערכים **במתכונת תמציתית בלבד**.

טיפול חשבונאי

נשאלת השאלה, האם תקני וכללי החשבונאות הקיימים שפותחו במקורם עבור תקופה שנתית מתאימים גם ליישום בתקופות הקצרות משנה?

קיימות שתי גישות לטיפול חשבונאי בדוחות ביניים:

1. הגישה האינטגרלית:

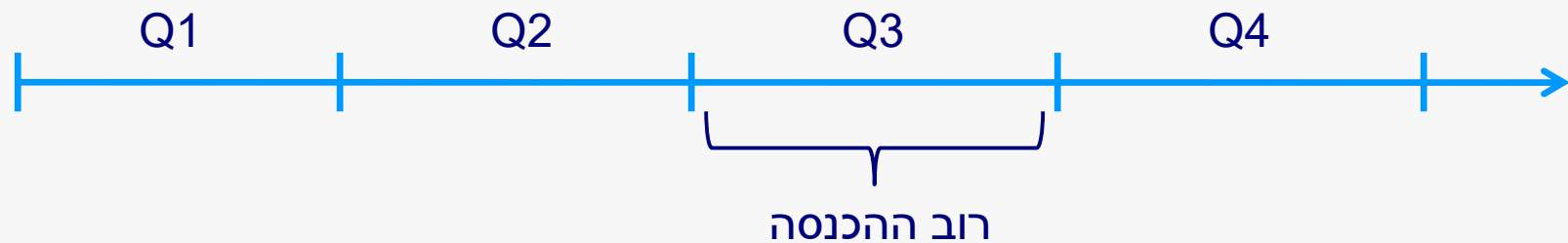
גישה זו רואה בתקופת הביניים כחלק בלתי נפרד מתקופת דיווח שנתית, ולפיכך צבירה ודחייה של הוצאות והכנסות לגבי כל תקופת ביניים צריכה להיעשות מתוך שיקולים והערכות המתייחסים לתוצאות הפעולות של כל השנה.

2. הגישה הדיסקרטית:

גישה זו רואה בתקופת הביניים כתקופה חשבונאית שעומדת בפני עצמה ולא כחלק מתקופת דיווח שנתית. על פי גישה זו מדידת ההכנסות, ההוצאות, הנכסים וההתחייבויות תעשה באותו אופן כאילו היה מדובר בדוחות כספיים שנתיים.

גישה אינטגרלית ודיסקרטית המחשה

רוב ההכנסות של בית מלון מתרכזות ברבעון השלישי של השנה.
ההוצאות מתפלגות באופן אחיד על פני השנה.



לפי הגישה האינטגרלית – יש להכיר בהוצאות רק כאשר נוצרו ההכנסות בגינן. לכן, רוב ההוצאות יוכרו ברבעון שלישי.

לפי הגישה הדיסקרטית - יש להכיר בהכנסות והוצאות במועד התהוותן.

הגישה שהתקן בחר

בעוד הגישה האינטגרלית הייתה מקובלת במידה מסוימת בעבר, הרי שהחשבונאות המודרנית לתקופות ביניים מאמצת באופן מובהק את הגישה הדיסקרטית.

הטיעונים שעמדו למצדדים בגישה האינטגרלית נגעו בעיקר להקבלה של הוצאות להכנסות, במיוחד בעסקים עונתיים ולהשוואתיות בין דוח הביניים לדוח השנתי. מנגד, המצדדים בגישה הדיסקרטית טוענים כי תקופת ביניים הינה תקופה שעומדת בפני עצמה בדיוק כשם ששנה עומדת בפני עצמה וגם היא לכאורה יכולה להיות חלק מתקופה ארוכה יותר.

□ כללי הכרה ומדידה:

- הכרה בהכנסות
- הכרה בהוצאות

□ הוצאות הנקבעות על בסיס שנתי

□ סוגיות מיוחדות במסים בדוחות ביניים

□ ממשקים עם נושאים אחרים:

- מדיניות חשבונאית ושינויים חשבונאיים – IAS 8
- מלאי ודוחות ביניים – IAS 2
- דוחות ביניים מאוחדים

כללי הכרה ומדידה – עקרון מנחה

העיקרון המנחה את כללי ההכרה והמדידה בדוחות הכספיים לתקופות ביניים הוא שיש ליישם בהם מדיניות חשבונאית זהה לזו שבדוחות הכספיים השנתיים (גישה דיסקרטית).

לפיכך, בדוחות ביניים של ישות מדווחת יש ליישם את אותה מדיניות חשבונאית שיושמה בדוחות השנתיים האחרונים של הישות המדווחת, פרט לשינויים במדיניות החשבונאית שנעשו לאחר תאריך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים וישוקפו בדוחות הכספיים השנתיים הבאים.

הכרה ומדידה – הכרה בהכנסות

בהתאם לעקרון המנחה של התקן, הכרה בהכנסה בדוחות הביניים צריכה להיות בהתאם למדיניות ההכרה בהכנסה שמאומצת בדוחות הכספיים השנתיים.

אין להקדים או לדחות במועדי ביניים הכנסות שמתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן במהלך התקופה, אם אין זה נאות להקדים או לדחות הכנסות כאמור בדוחות הכספיים השנתיים.

לעיתים מדידת ההכנסות נקבעות על בסיס שנתי. כך לדוגמה, במקרה של חוזה למכירת מלאי ללקוח, אשר מבטיח ללקוח הנחת מחזור אם יגיע לרף רכישות שנתי מסוים. לפיכך, אם צפוי שהלקוח יעמוד ברף הרכישות שיזכה אותו בהנחה יש להקדים ולהכיר בהנחות לצורך מדידת ההכנסה בדוחות הכספיים ביניים.

הכרה ומדידה – הכרה בהוצאות

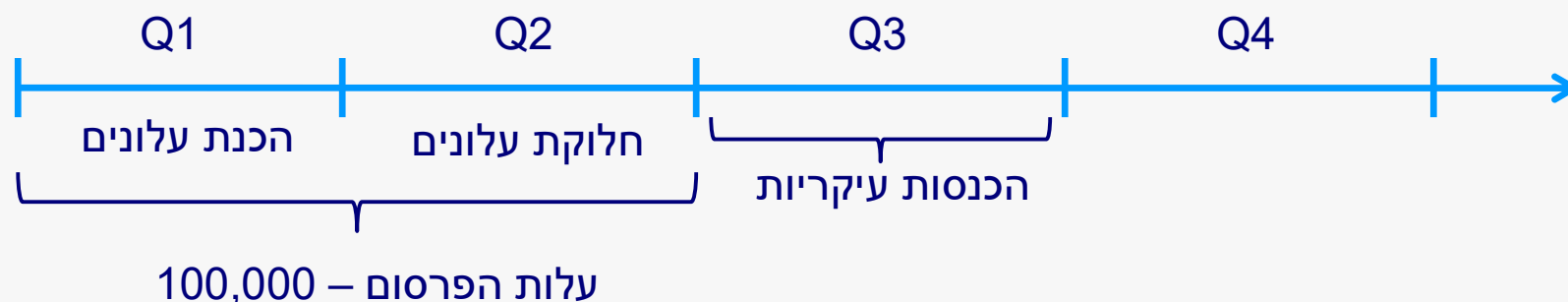
בהתאם לעקרון המנחה של התקן, הוצאות מוכרות בדוח רווח והפסד כאשר חל קיטון בנכס או גידול בהתחייבות.

הקדמת רישום עלויות בדוח ביניים תתבצע רק אם יש להכיר בהתחייבות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים החלים על דוחות כספיים שנתיים (אירוע מהעבר, מחויבות בלתי חוזרת בהווה, הקרבה כלכלית צפויה ואומדן מהימן).

על מנת **לדחות את ההכרה בעלות** שהתהוותה כהוצאה, יש לעמוד בכללי ההכרה בנכס. בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים החלים על דוחות כספיים שנתיים (העלות שהתהוותה צריכה לייצג הטבה כלכלית צפויה הנמצאת בשליטת הישות המדווחת וכן הניתנת לאומדן מהימן).

הכרה בהוצאות

דוגמה 1 – עלויות פרסום



על פי הוראות IAS 38, אין להכיר בעלויות פרסום כנכס בדוחות הכספיים השנתיים. לפיכך, גם בדוחות הכספיים לתקופות הביניים, אין לדחות עלויות שהתהוו בגין פרסום.

הנחה א' – החברה שילמה למשרד הפרסום ברבעון השלישי.

הנחה ב' – החברה שילמה למשרד הפרסום ברבעון הראשון.

יש לבחון מתי העלות התהוותה לחברה **ללא קשר למועד התשלום** עבור ההוצאות. לכן, יש לבחון מתי העלונים מוכנים לשימוש – בסוף רבעון ראשון.

הכרה בהוצאות

דוגמה 1 – עלויות פרסום (המשך)

הנחה א': פקודת היומן ברבעון הראשון:

100,000	חובה הוצאות
100,000	זכות ספקים (משרד הפרסום)

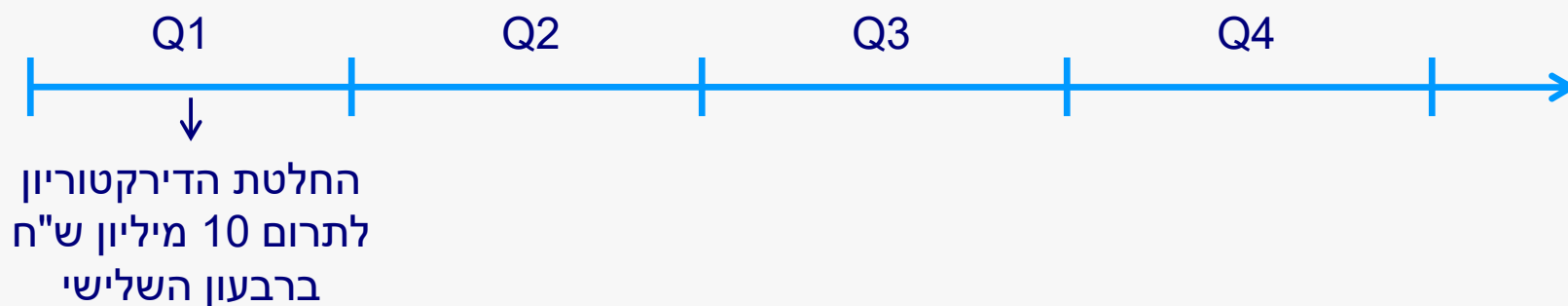
הנחה ב': פקודת היומן ברבעון הראשון:

100,000	חובה הוצאות
100,000	זכות מזומן

במידה והתשלום למשרד הפרסום היה מתבצע לפני תחילת הרבעון הראשון, החברה הייתה מכירה בנכס – הוצאות מראש.

הכרה בהוצאות

דוגמה 2 - תרומות



בדרך כלל לא ניתן להכיר בתקופות הביניים בעלויות אלה (אם טרם נתהוו), מאחר והן אינן עומדות בהגדרה של התחייבות. שהרי עלויות אלה נתונות בדרך כלל לשיקול דעת גם אם הם מתוכננות וחוזרות על עצמן מידי שנה ולפיכך לא יוצרות מחויבות שאין לישות המדווחת דרך ריאלית לחזור ממנה. לכן העלויות יוכרו כהוצאות בתקופה בה נתהוו – ברבעון השלישי.

יחד עם זאת, אם טרם מתן התרומה קרה אירוע שיצר **מחויבות משפטית או משתמעת למתן התרומה**, הרי שיש להכיר בהתחייבות ולפיכך בהוצאה בתקופה שבה התרחש האירוע – ברבעון הראשון.

הכרה בהוצאות

דוגמה 3 - בונוס סוף שנה

חברה משלמת בונוס למנכ"ל שלה בכל שנה ברבעון הרביעי.

- בהנחה שיש צפי לכך שהמנכ"ל יישאר כל השנה יש להכיר ב-1/4 מההוצאה בכל רבעון (לפי תקופת ההבשלה) **אם מתקיימים שני התנאים הבאים:**
- המענק מייצג מחויבות משפטית או נוהג מהעבר, ההופך את המענק למחויבות משתמעת ממנה לישות המדווחת אין חלופה ריאלית להימנע; וכן,
 - ניתן לאמוד את המחויבות באופן מהימן.

הוצאות הנקבעות על בסיס שנתי

אחת הסוגיות השכיחות בדוחות כספיים לתקופות ביניים הן אותן הוצאות שנקבעות על בסיס היקף פעילות שנתי.

דוגמאות להוצאות כאמור הינן: עמלות מכירה לסוכנים על בסיס היקף מכירות שנתי, בונוסים למנהלים על בסיס היקף פעילות שנתי, הנחות ללקוחות ו/או הנחות מספקים המתבססות על היקף פעילות שנתי.

התפיסה של התקן במקרים אלו הינה שהרישום של ההוצאה צריך להיות **על בסיס האומדן השנתי המעודכן לתום הרבעון**. שינוי אומדן בתקופות מאוחרות יותר, יחושב כשינוי אומדן רגיל (הרבעון בו שונה האומדן "יספוג" את כל השינוי).

ההתבססות אל היקף הוצאות שנתי נחלקת לשני סוגים:

1. התבססות דיכוטומית, רף מסוים.
2. הוצאה מדורגת (כמו מדרגות מס).

שלומי שוב

דוגמה לסוג הראשון

- חברה התחייבה בחוזה העסקה של המנכ"ל להעניק לו את הבונוס הבא:
- אם הרווח השנתי של החברה לפני מס יהיה נמוך מ- 100,000 ש"ח, שיעור הבונוס יהיה 5% מהרווח.
 - אם הרווח השנתי של החברה לפני מס יהיה גדול או שווה ל- 100,000 ש"ח, שיעור הבונוס יהיה 8% על כל הרווח.

נתונים נוספים:

1. הרווח לפני מס של החברה ברבעון הראשון הסתכם ב-50,000 ש"ח. נכון למועד אישור הדוחות הכספיים של הרבעון הראשון, צופה החברה כי תסיים את השנה ברווח לפני מס בסך 170,000 ש"ח.
2. הרווח לפני מס של החברה ברבעון השני הסתכם ב-10,000 ש"ח. נכון למועד אישור הדוחות הכספיים של הרבעון השני, צופה החברה כי תסיים את השנה ברווח לפני מס בסך 90,000 ש"ח.

דוגמה לסוג הראשון (המשך)

רבעון I

$$8\% * 50,000 = 4,000$$

חובה הוצאות בונוס
זכות התחייבות לבונוס

רבעון II

$$5\% * (50,000 + 10,000) =$$
$$\begin{array}{r} 3,000 \\ \underline{4,000} \\ (1,000) \end{array}$$

במצטבר ההוצאה צריכה להיות
הוצאה שהוכרה ברבעון I
ביטול הוצאה ברבעון II

$$\begin{array}{r} 1,000 \\ 1,000 \end{array}$$

חובה התחייבות לבונוס
זכות הוצאות בונוס

דוגמה לסוג השני

בנתוני הדוגמה הקודמת נניח כעת כי מדובר בבונוס מדורג באופן הבא:

רווח שנתי	שיעור בונוס מהרווח
עד 100,000 ש"ח (כולל)	5%
מעל 100,000 ש"ח	8%

דוגמה לסוג השני (המשך)

רבעון I

חישוב שיעור בונס שנתי משוקלל חזוי - כאשר הצפי לרווח בסוף השנה הוא 170,000:

$$\frac{5\% * 100,000 + 8\% * 70,000}{170,000} = 6.235\%$$

6.235% * 50,000 =	3,118	חובה הוצאות בונס
	3,118	זכות התחייבות לבונס

רבעון II

חישוב שיעור בונס שנתי משוקלל חזוי - כאשר הצפי לרווח בסוף השנה הוא 90,000:

$$(5\% * 90,000) / 90,000 = 5\%$$

5% * (50,000 + 10,000) =	3,000	צריך להיות במצטבר
	<u>3,118</u>	נרשם ברבעון I
	(118)	

118	חובה התחייבות לבונס
-----	---------------------

118	שלומי שוב	זכות הוצאות בונס
-----	-----------	------------------

הנחה מסחרית מספק בגין מלאי

דוגמה 1

חברה קמעונאית חותמת על הסכם עם יצרן מזון מסוים לשיווק חטיפיו. בהתאם להסכם, העלות ליחידה של כל חטיף הינה 2 ש"ח, אך במידה והחברה תרכוש מעל 100,000 יחידות ברמה השנתית העלות של כל יחידה תהיה 1.5 ש"ח.

נתונים נוספים:

1. ברבעון הראשון החברה רכשה ומכרה 30,000 יחידות והיא צופה לרכוש אותה כמות גם ברבעונים הבאים.
2. ברבעון השני, למרות התחזיות הקודמות, קצב הרכישה יורד ל-10,000 יחידות וצפוי להמשיך בקצב זה על פני השנה.

הנחה מסחרית מספק בגין מלאי דוגמה 1 (המשך)

רבעון I

החברה צופה לרכוש יותר מ-100,000 יחידות ולכן תרשום את המלאי לפי מחיר ליחידה של 1.5 ש"ח.

בגין הרכישה:

30,000 * 1.5 =	45,000	חובה מלאי
	60,000	זכות מזומן
	15,000	חובה ספק

בגין המכירה:

45,000	חובה עלות המכר
45,000	זכות מלאי

הנחה מסחרית מספק בגין מלאי

דוגמה 1 (המשך)

רבעון II

החברה צופה לרכוש פחות מ-100,000 יחידות ולכן תרשום את המלאי לפי מחיר ליחידה של 2 ש"ח.

בגין הרכישה:

חובה מלאי

זכות מזומן

20,000

20,000

$10,000 \times 2 =$

בגין המכירה ברבעון I:

חובה עלות המכר

זכות ספק

15,000

15,000

בגין המכירה ברבעון II:

חובה עלות המכר

זכות מלאי

20,000

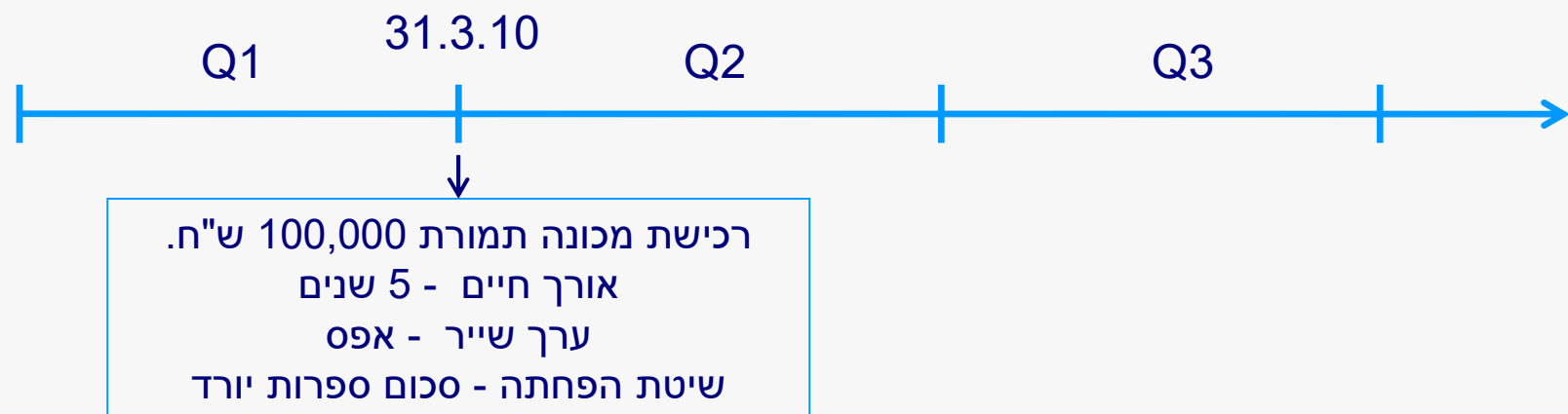
20,000

חישוב הוצאות פחת בשיטת סכום ספרות יורד

דוגמה 2

הוצאה נוספת הנקבעת ברמה השנתית הינה הוצאות פחת כאשר שיטת הפחתה מתבססת על שיטת סכום ספרות יורד/עולה.

דוגמה 2:



הוצאות הפחת שיוכרו ברבעון I:
 $\frac{1}{4} * \frac{5}{15} * 100,000 = 8,333$

פעילות מופסקת

בהתאם ל- IFRS 5, יש להציג את תוצאות הפעילות שהופסקה **בניכוי מס**, בנפרד לאחר הרווח (הפסד) מפעילות נמשכת:

<u>XXX</u>	הוצאות מס
XXX	רווח מפעולות נמשכות
<u>XXX</u>	רווח (הפסד) מפעילות מופסקת, נטו
XXX	רווח נקי

על אף הצורה ההצגתית הנ"ל, מבחינת שלטונות המס התוצאות של הפעילות שהופסקה הן חלק אינטגרלי מהפעילות הרגילה והן ממוסות בדיוק אותו הדבר.

פעילות מופסקת (המשך)

נשאלת השאלה, האם בחישוב שיעור המס המשוקלל החזוי יש צורך לקחת בחשבון גם את תוצאות הפעילות שהופסקה וכיצד יש להתייחס לתוצאות האלו כאשר באים לחשב את הוצאות המס בדוחות הביניים?
האם כאשר קיים הפסד מועבר משנים קודמות שלא נוצר בגינו נכס מס, יש לחשב את שיעור המס השנתי החזוי רק לפי הרווחים וההפסדים של הפעילות הנמשכת או באמצעות שניהם יחדיו?

על אף שהדבר לא נאמר במפורש בתקן, נראה כי שיש להשתמש רק ברווחים של הפעילות הנמשכת לצורך חישוב שיעור המס השנתי החזוי בכדי ליצור הקבלה נאותה.

פעילות מופסקת - טכניקת עבודה

כאשר לחברה קיימים רווחים/הפסדים מפעילות מופסקת, בכדי לחשב את המס בגין הפעילות המופסקת יש להשתמש בטכניקת העבודה הבאה:

א. תחילה יש למצוא את סך המס שעל החברה לשלם:

XXX	רווח (לפני מס) מפעילות נמשכת
<u>XXX</u>	רווח (לפני מס) מפעילות מופסקת
XXX	רווח כולל (לפני מס)
<u>(XXX)</u>	הפסד מועבר (במידה וקיים) (*)
XXX	
<u>XX%</u>	שיעור המס
XXX	סך הוצאות המס

(*) סך הרווח הכולל לא יכול להיות נמוך מאפס לצורך חישוב הוצאות המס, לכן:

1. כאשר הרווח הכולל (לפני מס) שווה או נמוך מאפס אין להתחשב לצורך החישוב בהפסד המועבר.

2. במידה והרווח הכולל (לפני מס) גדול מאפס יש להכניס לחישוב את ההפסד המועבר. במידה והפסד המועבר גבוה מהרווח הכולל יש לקחת בחישוב את ההפסד המועבר עד לאיפוסו של הרווח הנ"ל.

שלומי שוב

פעילות מופסקת - טכניקת עבודה (המשך)

ב. יש לחשב שיעור מס ממוצע צפוי בגין הפעילות הנמשכת ולאחר מכן להוציא כ-P.N. את המס בגין הפעילות המופסקת:

$$\begin{array}{lcl} \text{רווח מפעילות} & \times & \text{שיעור מס} \\ \text{(נמשכת) (לפני מס)} & & \text{ממוצע צפוי} \\ & = & \\ & \text{P.N.} & \frac{\text{XXX}}{\text{XXX}} \end{array}$$

הוצאות מס בגין פעילות נמשכת
הוצאות מס בגין פעילות מופסקת
סך הוצאות המס

פעילות מופסקת

דוגמה א'

לחברה הפסד מועבר לצורכי מס משנים קודמות בסך של 100 ש"ח בגינו לא יצרה נכס מסים נדחים. אין תחזית לרווחים בעתיד.
החברה סיימה את הרבעון הראשון עם רווח לפני מס בסך 1,000 ש"ח והפסד מפעילות מופסקת לפני מס בסך 1,000 ש"ח.
שיעור המס החל על החברה הינו 30%.

רבעון 1	
1,000	רווח (לפני מס) מפעילות נמשכת
<u>(1,000)</u>	הפסד (לפני מס) מפעילות מופסקת

<u>30%</u>	שיעור מס
----	סך הוצאות המס

פעילות מופסקת דוגמה א' (המשך)

$$\frac{30\% * (1,000 - 100)}{1,000} = 27\% \quad \text{שיעור מס ממוצע חזוי} -$$

$$1,000 * 27\% = (270)$$

P.N. 270

הוצאות מס בגין פעילות נמשכת
הכנסות מס בגין פעילות מופסקת
סך הוצאות המס

רבעון 1	
1,000	רווח לפני מס
<u>(270)</u>	הוצאות מס
730	רווח מפעילות נמשכת
<u>(730)</u>	הפסד מפעילות מופסקת (*)
---	רווח נקי

$$(*) \text{ הפסד מפעילות מופסקת } - (730) = (1,000) + 270$$

פעילות מופסקת

דוגמה ב'

לחברה הפסד מועבר לצורכי מס משנים קודמות בסך של 100,000 ש"ח בגינו לא יצרה נכס מסים נדחים.

החברה סיימה את הרבעון הראשון עם רווח לפני מס בסך 70,000 ש"ח ורווח מפעילות מופסקת לפני מס בסך 50,000 ש"ח.

שיעור המס החל על החברה הינו 30%.

רבעון 1	
70,000	רווח (לפני מס) מפעילות נמשכת
<u>50,000</u>	רווח (לפני מס) מפעילות מופסקת
120,000	רווח כולל
<u>(100,000)</u>	הפסד מועבר
20,000	
<u>30%</u>	שיעור מס
6,000	סך הוצאות המס

פעילות מופסקת דוגמה ב'

שיעור מס ממוצע חזוי – 0%

$$70,000 * 0\% = \text{---}$$

P.N. (6,000)
(6,000)

הוצאות מס בגין פעילות נמשכת
הוצאות מס בגין פעילות מופסקת
סך הוצאות המס

רבעון 1	
70,000	רווח לפני מס
<u>---</u>	הוצאות מס
70,000	רווח מפעילות נמשכת
<u>44,000</u>	רווח מפעילות מופסקת (*)
114,000	רווח נקי

$$50,000 - 6,000 =$$

$$44,000 - \text{רווח מפעילות מופסקת} (*)$$

ממשקים עם נושאים אחרים

מדיניות חשבונאית ושינויים חשבונאיים - IAS 8

1

מלאי ודוחות ביניים - IAS 2

2

דוחות ביניים מאוחדים

3

מדיניות חשבונאית ושינויים חשבונאים – IAS 8

IAS 8 עוסק בשלושה סוגים של שינויים חשבונאיים:

שינוי מדיניות חשבונאית

שינוי אומדן חשבונאי

תיקון טעות

שינוי מדיניות חשבונאית

בהתאם ל- IAS 34 , שינוי מדיניות חשבונאית בתקופת הביניים שלא נקבע לגביו הוראות מעבר ספציפיות בתקן חשבונאות חדש או הבהרה חדשה, יטופל באופן הבא:

יישום למפרע בדוחות הכספיים לתקופות ביניים קודמות של השנה השוטפת ושל הדוחות הכספיים לתקופות הביניים המקבילות לשנות הדיווח הקודמות וזאת בהתאם להוראות IAS 8.

שינוי אומדן חשבונאי

לצורך הטיפול בשינוי אומדן IAS 8 מבצע אבחנה בין שני השינויים הבאים:

1. שינוי אומדן המביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט הוני

שינוי האומדן יוכר בתקופת השינוי ע"י התאמת הערך בספרים של הנכס / ההתחייבות / הפריט ההוני המתייחס באופן **מידי** ולכן **ההשפעה היא ספציפית לרבעון**.

שינוי אומדן חשבונאי (המשך)

2. שינוי אומדן אחר

ההשפעה תוכר בדרך של מכאן ואילך ע"י הכללתה בדוח רווח והפסד בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות אם השינוי ישפיע גם עליהם (לדוגמה, שינוי אורך חיים שימושיים של נכס בר פחת).

לגבי דוחות ביניים אף שאין התייחסות מפורשת בתקן נראה כי יש לתת עדיפות למועד שבו חל השינוי, לכן:

- אם יש אירוע שניתן לזהות – ממנו והלאה נשנה את האומדן.
- אם אין אירוע הניתן לזיהוי שבגינו חל השינוי – קיימות 2 גישות:
 - א- שינוי האומדן מתחילת התקופה שלגביה טרם נחתמו ופורסמו הדוחות.
 - ב- שינוי האומדן מתחילת התקופה הבאה (סוף התקופה).

בפרקטיקה בדרך כלל משתמשים בגישה הראשונה.

בהתאם לתקן יש לתקן טעויות מהותיות **בדרך של הצגה מחדש** בדוחות הכספיים הראשוניים שאושרו לפרסום לאחר גילויין. לצורך כך יש לתקן את מספרי ההשוואה ואם הטעות אירעה לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת יש להציג מחדש את יתרות הפתיחה של המאזן לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

הבחנה בין שינוי מדיניות חשבונאית לבין שינוי אומדן

שינוי מדיניות הוא שינוי במכלול העקרונות הבסיסיים, המוסכמות, הכללים והפרקטיקות המסוימים שיושמו עד כה. לעומת זאת שינוי אומדן הוא תיאום הערך בספרים של נכס או התחייבות או של סכום הצריכה התקופתית של נכס הנובע מהערכה של מצבם הנוכחי של נכסים והתחייבויות ושל ההטבות והמחויבויות העתידיות שקשורות בהם.

התקן קובע כי במקרים שבהם קשה לבצע אבחנה בין שינוי מדיניות לבין שינוי אומדן, השינוי יטופל כשינוי אומדן.

הבחנה בין שינוי מדיניות חשבונאית לבין שינוי אומדן (המשך)

שינוי אומדן	שינוי מדיניות	
	✓	שינוי ממודל עלות למודל שווי הוגן
✓		מעבר מהפחתה לפי קו ישר להפחתה לפי סכום ספרות שנים יורד/עולה
✓		שינוי בטכניקת חישוב ירידת ערך מלאי
	✓ לפי IAS 2	שינוי שיטת מלאי מ- FIFO לממוצע
✓		שינוי הפרשה לירידת ערך

הבחנה בין שינוי אומדן לתיקון טעות

ההבחנה בין שינוי אומדן לתיקון טעות מתבססת על כך ששינויים באומדנים נובעים ממידע חדש או מהתפתחויות חדשות שלא היו קיימים בעבר, **כלומר – האם החברה יכלה לדעת בעבר שהאומדן הוא אחר?**

במידה וכן – מדובר בטעות.
במידה ולא – מדובר בשינוי אומדן.

שינוי אומדן דוגמה

לחברה מכונה שעלותה המופחתת במאזן ליום 31 בדצמבר 2008 הסתכמה לסך של 100,000 ש"ח. המכונה נרכשה בעבר ע"י החברה והופחתה בדוחותיה הכספיים על פי שיטת סכום ספרות השנים היורד.

אורך החיים השימושיים הנותר של המכונה ליום 31 בדצמבר 2008 הוא 5 שנים. ערך השייר הינו אפס.

נתונים נוספים:

1. ביום 1 בינואר 2009, בעקבות סקירה מחודשת של שיטת הפחת החליטה החברה לשנות את שיטת הפחת לשיטת הקו הישר. עם זאת, אומדן אורך החיים השימושיים נותר כפי שהיה.
2. ביום 1 במאי 2009 בעקבות שינויים טכנולוגיים שהתרחשו, בחנה החברה מחדש את אורך החיים השימושיים הנותר של המכונה ומצאה כי הוא עומד נכון למועד זה על 4 שנים בלבד.

נדרש

חישוב הוצאות פחת ברבעון הראשון והשני של שנת 2009.

שינוי אומדן דוגמה (המשך)

רבעון I

$$1/4 * 100,000 * 1/5 = 5,000$$

הוצאות פחת:

רבעון II



$$1/3 * 1/4 * 1/5 * 100,000 = 1,667$$

הוצ' פחת חודש אפריל:

$$100,000 - 5,000 - 1,667 = 93,333$$

עלות מופחתת ליום 1.5.07:

$$\begin{array}{r} 2/3 * 1/4 * 1/4 * 93,333 = 3,889 \\ \underline{1,667} \\ 5,556 \end{array}$$

הוצאות פחת מאי – יוני:

סה"כ פחת לרבעון 2:

מלאי ודוחות ביניים – IAS 2

ירידת ערך מלאי

עליית ערך מלאי

ירידת ערך מלאי

בהתאם ל- IAS 2 מלאי יימדד לפי הנמוך מבין עלותו לבין שווי המימוש נטו שלו.
שווי מימוש נטו הוא אומדן מחיר המכירה במהלך העסקים הרגיל בניכוי אומדן העלויות להשלמה ואומדן העלויות הדרושות לביצוע המכירה.

דגשים:

- ☐ אם מתעלמים מעלויות המכירה שווי מימוש הוא לא בהכרח שווי הוגן מאחר ואותו מוצר יכול להימכר במחירים שונים כתוצאה מהבדלים בין יכולת השיווק של החברות, מוניטין וכו'.
- ☐ בשונה משווי שימוש ב- IAS 36, לא מדברים בנושא מלאי על חישוב ערך נוכחי במסגרת התקן.
- ☐ נשאלת השאלה כיצד יש להתייחס למחירי מכירה של המלאי בפועל לאחר תאריך המאזן ולפני פרסום הדוחות הכספיים? האם מדובר על אירוע חייב התאמה או לא (רלבנטי גם לגבי ביטול ירידת ערך)? יש למדוד בדוחות את המלאי ליום המאזן ולכן יש לבדוק האם קיימת ירידת ערך והאם היא נוצרה לאחר תאריך המאזן או שהיא "שופכת אור" על ירידת הערך הקיימת כבר בתאריך המאזן.
- ☐ מלאי חומרי גלם וחומרי עזר - התקן קובע כי חומרי גלם ועזר יוצגו עפ"י העלות ולא תוכר בגינם ירידת ערך **כל עוד המוצר הסופי צפוי להימכר ברווח.**

ביטול ירידת ערך מלאי

בהתאם לתקן, במידה והמלאי שבגינו הוכרה ירידת ערך **לא נמכר** בתקופה העוקבת, יש לבצע בגינו הערכה מחדש לשווי המימוש נטו. במידת הצורך יש לבטל את סכום ירידת הערך המקורית כך שהערך בספרים החדש יהיה הנמוך מבין העלות המקורית של המלאי לבין שווי המימוש נטו המעודכן (ביטול עד גובה ההפרשה).

במידה **והמלאי נמכר** בתקופה העוקבת ומחירו עלה, **אין צורך לבצע תיקונים** מאחר ועליית הערך נכללת בעת המימוש ברווח הגולמי.

ירידת ערך/ביטול ירידת ערך מלאי

דוגמה א'

המלאי של חברה א' ליום 31 בדצמבר 2008 כולל 10,000 יחידות בעלות של 7 ש"ח ליחידה.

להלן נתונים על כמות המלאי ושווי המימוש נטו בסוף כל רבעון של שנת 2009 (הנח כי לא היו רכישות נוספות של יחידות מלאי במהלך השנה):

תאריך	כמות יחידות	שווי מימוש נטו
31.3.09	8,000	5
30.6.09	7,000	14
30.9.09	5,000	9
31.12.09	2,000	4

נדרש:

חשב את עלות המכר של כל רבעון לשנת 2009.

ירידת ערך/ביטול ירידת ערך מלאי דוגמה א' (המשך)

עלות המכר

רבעון I:

	70,000	מ.פ.
	-	קניות
$8,000 * 5 =$	<u>(40,000)</u>	מ.ס.
$2,000 * 7 + 8,000 * (7-5) =$	30,000	

רבעון II:

	40,000	מ.פ.
	-	קניות
$7,000 * 7 =$	<u>(49,000)</u>	מ.ס.
$-1,000 * 5 + 7,000 * (7-5) =$	(9,000)	

ירידת ערך/ביטול ירידת ערך מלאי דוגמה א' (המשך)

רבעון III:

	49,000	מ.פ.
	-	קניות
$5,000 * 7 =$	<u>(35,000)</u>	מ.ס.
$2,000 * 7 =$	14,000	

רבעון IV:

	35,000	מ.פ.
	-	קניות
$2,000 * 4 =$	<u>(8,000)</u>	מ.ס.
$3,000 * 7 + 2,000 * (7-4) =$	27,000	

ירידת ערך/ביטול ירידת ערך מלאי

דוגמה ב'

להלן נתונים על הרווח לפני מס של חברה לשלוש הרבעונים הראשונים לשנת 2009:

רווח לפני מס	
100,000	רבעון 1
70,000	רבעון 2
120,000	רבעון 3

להלן נתונים נוספים **שלא נלקחו בחשבון** בחישוב הרווח הנ"ל:

1. המלאי ליום 31 במרץ 2009 כולל 10,000 יחידות בעלות של 10 ש"ח ליחידה. שווי המימוש נטו ליחידה לאותו יום הינו 5 ש"ח וליום פרסום הדוחות הכספיים לרבעון הראשון הינו 8 ש"ח.
2. 1/3 מהמלאי שבסעיף הקודם נמכר ברבעון השני של השנה והיתרה נמכרה ברבעון השלישי.
3. לא היו שינויים נוספים בשווי המימוש נטו של המלאי.

נדרש:

חשב את הרווח לפני מס המתקן של החברה לכל אחד משלושת הרבעונים הראשונים של 2009.

שלומי שוב

ירידת ערך/ביטול ירידת ערך מלאי דוגמה ב' (המשך)

רבעון א':

	100,000	רווח לפני מס (נתון)
$10,000 * (10 - 5) =$	<u>(50,000)</u>	הפרשה לירידת ערך מלאי(*)
	50,000	רווח לפני מס מתוקן

(*) הנחה - מדובר באירוע שאינו מחייב התאמה.

רבעון ב':

	70,000	רווח לפני מס (נתון)
$1/3 * 50,000 =$	16,667	תיקון בגין מלאי שנמכר
$2/3 * 10,000 * (8 - 5) =$	<u>20,000</u>	תיקון בגין מלאי שטרם נמכר
	106,667	

ירידת ערך/ביטול ירידת ערך מלאי דוגמה ב' (המשך)

רבעון III:

רווח לפני מס (נתון)
תיקון בגין מלאי שנמכר

$$\begin{array}{r} 120,000 \\ 2/3 * 10,000 * (10 - 8) = \quad \underline{13,333} \\ 133,333 \end{array}$$

דוחות ביניים מאוחדים - דגשים

- ❑ כניסה/יציאה מאיחוד החל מהרבעון השלישי – מהרבעון השלישי מתחילים לאחד/מפסיקים לאחד.
- ❑ יש לזכור להוסיף הפחתת ע"ע ולבטל רט"מים.
- ❑ בחישוב המס לדוח המאוחד – יש לחשב לכל חברה בנפרד את שיעור המס הממוצע החזוי ואת הוצאות המס ובמאוחד לצרף ביניהם.

דוחות ביניים מאוחדים

דוגמה

חברה א' רוכשת ביום 1 באפריל 2009 100% מחברה ב'.
להלן נתונים על הרווח לפני מס הצפוי של החברות לשלושת הרבעונים הראשונים לשנת 2009:

רווח לפני מס חברה ב'	רווח לפני מס חברה א' (סולו)	
80,000	100,000	רבעון 1
100,000	70,000	רבעון 2
60,000	120,000	רבעון 3

נתונים נוספים:

1. במועד הרכישה נוצר ע"ע בגין רכוש קבוע בסך 15,000 ש"ח. יתרת אורך החיים של הרכוש קבוע הינה 5 שנים, הפחתה בקו ישר.
2. חברה ב' מוכרת ביום 1 במאי 2009 לחברה א' מלאי שערכו בספרי חברה ב' הינו 5,000 ש"ח תמורת 10,000 ש"ח. המלאי מומש לחיצוניים ברבעון השלישי.
3. שיעור המס החל על חברה א' וחברה ב' הינו 30% ו-40% בהתאמה.

דוחות ביניים מאוחדים דוגמה (המשך)

חברה א' רכשה את חברה ב' ביום 1 באפריל 2009 ולכן יש לאחד את דוחות הביניים של החברות החל מהרבעון השני.

חברה ב'	חברה א'	רבעון 1
80,000	100,000	רווח לפני מס
(32,000) (**)	(30,000) (*)	הוצאות מס

(*) שיעור המס החל על חברה א' הינו 30% - $100,000 * 30\% = 30,000$

(**) שיעור המס החל על חברה ב' הינו 40% - $80,000 * 40\% = 32,000$

דוחות ביניים מאוחדים

דוגמה (המשך)

מאוחד	הפחתת ע"ע ר"ק	התאמה בגין רט"מ	חברה ב'	חברה א' (סולו)	רבעון 2
164,250	(750) (**)	(5,000) (*)	100,000	70,000	רווח לפני מס
(59,200)	300 (**)	1,500 (*)	(40,000)	(21,000)	הוצאות מס

(*) הנכס נשוא העסקה (מלאי) נמצא בחברה א' ולכן יש ליצור הפרש זמני בגינו בהתאם לשיעור המס החל על חברה א' – 30%:

$10,000 - 5,000 =$	5,000	ביטול הרווח
$5,000 * 30\% =$	1,500	נכס מס נדחה

(**) יש להפחית את הע"ע בגין הרכוש קבוע על פני 5 שנים בהתאם לשיעור המס החל על חברה ב' – 40%:

$15,000 / 5 * \frac{1}{4} =$	750	קיטון ברווח
$750 * 40\% =$	300	קיטון בעתודה למס

דוחות ביניים מאוחדים דוגמה (המשך)

מאוחד	הפחתת ע"ע ר"ק	התאמה בגין רט"מ	חברה ב'	חברה א' (סולו)	רבעון 3
184,250	(750)	5,000 (*)	60,000	120,000	רווח לפני מס
(61,200)	300	(1,500) (*)	(24,000)	(36,000)	הוצאות מס

(*) כל המלאי מומש לחיצוניים ברבעון השלישי ולכן יש להפשיר את הרט"מ.