## **IAS12 - מיסים נדחים**

**מטרת התקן**

מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במיסים על הכנסה. (פקודת מס הכנסה שונה מהתקנים החשבונאיים ונוצרים הפרשי מס מטרת התקן היא לחבר ביניהם).

**הגדרות:**

1. **רווח חשבונאי לפני מס –** הרווח או ההפסד לתקופה לפני ניכוי הוצאות המס . רווח נקי הוא הרווח החשבונאי בניכוי מס.
2. **הכנסה חייבת-** זהו למעשה הרווח לתקופה כפי שנקבע בהתאם לחוקים שנחקקו ע"י רשויות המס , ועליה יש לשלם **מיסים על הכנסה** (IAS 12 מטפל רק בכל מה שקשור למיסים על הכנסה ולא במע"מ למשל ).
3. **הפרשים קבועים –** הם למעשה הוצאות הרשומות בספרים שמס הכנסה לא מכיר בהם ולא יכיר בהם לעולם . **לדוגמא:** קנסות , הוצאות נסיעה לחו"ל שלא מוכרות , חלק מהכיבודים וכל סוג אחר של הוצאה עודפת. (הוצאה עודפת זהו סט של הוצאות שמס הכנסה לא מכיר בהן וזהו סוג של הפרש קבוע שמס הכנסה דורש מאיתנו לשלם עליה מס.

* **קנס**- גם לא מנכים אותו וגם משלמים עליו מס של 45% . אם החברה מרוויחה שנה הבאה והיא צריכה לשלם מיסים היא מתקזזת עם הקנס . **דוגמא להפרשים קבועים:** הקנס: 45,000 ₪ המס שאני חייבת לשלם 25,000 ₪ אני מתקזזת ונותר לי עודף של 20,000 ₪ שיועבר לי לשנים הבאות . הקנס לא חוזר אלי אני רק אוכל להתקזז.) **צריך לדעת שהוצאה עודפת היא הוצאה לא מוכרת**

1. **הכנסות פטורות-** זוהי הכנסה הרשומה בספרים שמס הכנסה לא מחייב אותה במס , וגם לא יחייב אותה במס לעולם. היא פטורה ממס.
2. **הכנסה מועדפת –** זוהי הכנסה החייבת בשיעור מס הנמוך ממס חברות (שיעור מס מופחת) **לדוגמא:** הכנסות מדיבידנד , ני"ע זרים ועוד .
3. **הכנסה מופלית –** זוהי הכנסה החייבת בשיעור מס גבוה משיעור מס חברות.
4. **הוצאה מועדפת –** זוהי הוצאה שמס הכנסה יכיר בה לפי שיעור מס הגבוה משיעור מס חברות. אני מקבל עליה זיכוי הגבוה משיעור מס חברות **למשל:** תרומות – זוהי הוצאה מועדפת
5. **הוצאה מופלית –** זוהי הוצאה שמס הכנסה מכיר בה אבל לפי שיעור מס נמוך משיעור מס חברות (**לדוגמא:** יש לי הוצאה שקיבלתי עליה זיכוי של 20% בלבד).
6. **הפרשי עיתוי –** הפרשי עיתוי זהו הפרש בעיתוי ההכרה הפרש בין הספרים למס הכנסה בעיתוי של ההכרה בהוצאה או בהכנסה . כלומר , אין הפרש בין הספרים לבין מס הכנסה בסכום של ההוצאה או ההכנסה אלא בעיתוי ההכרה באותה הוצאה או אותה הכנסה ייתכנו 4 מצבים :
7. הוצאות שרשומות היום בספרים אבל מס הכנסה יכיר בהן בעתיד
8. הוצאות שמוכרות השנה לצורכי מס אבל בספרים נכיר בהוצאה רק בשנים הבאות
9. הכנסה שרשומה בספרים שנכיר בה לצורכי מס רק בשנים הבאות
10. הכנסה שמוכרת השנה לצורכי מס אבל בספרים נכיר בהכנסה רק בעתיד .

### **מבנה דו"ח התאמה**

|  |  |
| --- | --- |
| רווח חשבונאי לפני מס | XXX |
| בתוספת: |  |
| הוצאות לא מוכרות | XXX |
| \*הוצאות בשיעור מס מופלה | XXX |
| \*הוצאות בשיעור מס מועדף | XXX |
| הוצאה לא מוכרת השנה לצורכי מס שתוכר בעתיד | XXX |
| הכנסות שמס הכנסה מכיר השנה ובעתיד נכיר בספרים | XXX |
| בניכוי: |  |
| הכנסות פטורות | (XXX) |
| \*הכנסות בשיעור מס מופלה | (XXX) |
| \*הכנסות בשיעור מס מועדף | (XXX) |
| הוצאה מוכרת השנה לצורכי מס הכנסה או בספרים בעתיד | (XXX) |
| הכנסות שמס הכנסה מכיר בהן בעתיד | (XXX) |
| **הכנסה חייבת בשיעור מס חברות** | **XXX** |

**דגשים :**

1. ד"וח ההתאמה אינו חלק מהדו"חות הכספיים אלא הוא דו"ח נפרד המוגש למס הכנסה .
2. כשעורכים את דו"ח ההתאמה זה לא משנה אם מדובר בהפרש קבוע או בהפרש עיתוי מאחר וההגדרה של הפרש קבוע או הפרש עיתוי היא רק לצורכי הטיפול החשבונאי .
3. יש לזכור שדו"ח ההתאמה מטרתו להגיע להכנסה החייבת **בשיעור מס חברות** כדי למצוא את חבות המס יש:
4. **חבות המס –** מהי חבות המס ?

פקודת היומן :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות מס שוטף  ז' מיסים לשלם | XXX |

1. אם שולמו מקדמות מס במהלך השנה יש לשים לב שהן נרשמות כנגד החייבים ולא כנגד הוצאות מס . בסוף השנה נקזז את יתרת החייבים בגין המקדמות מול ההפרשה למס ונציג אותן בנטו
2. **מס תיאורטי-** זה למעשה המס שהיינו מצפים לראות בתיאוריה אם הרווח החשבונאי היה זהה להכנסה החייבת כלומר: המס התיאורטי זה הרווח החשבונאי לפני מס \* שיעור מס חברות .
3. **מס אפקטיבי-** הוצאות המס שנרשמו בפועל בספרים.

**אם פקודת מס הכנסה היתה זהה לכללי החשבונאות המס התיאורטי היה זהה למס האפקטיבי**

### **השפעת הפרשים קבועים על הוצאות המס בספרים**

**הפרשים קבועים והוצאות לא מוכרות** – מביאים להגדלת הוצאות המס בספרים וליצירת מצב בו המס התיאורטי שונה מהמס האפקטיבי.

***הכנסות פטורות****- מקטינות את הוצאות המס בספרים וגורמות למצב בו המס האפקטיבי נמוך מהמס התיאורטי*

### **השפעת הפרשי עיתוי על הוצאות המס בספרים**

*במצב בו קיים הפרש עיתוי אין ויכוח על סכום ההוצאה או ההכנסה בין מס הכנסה לבין הספרים, אך יש ויכוח על עיתוי ההכרה בהכנסה או בהוצאה . לכן , כאשר יש הפרשי עיתוי , יש ליצור מיסים נדחים , אשר יביאו למצב בו כאשר יש לנו הכנסה בספרים , במקביל , נכיר גם בהוצאות מס תיאורטיות גם אם נשלם אותן רק בעתיד .*

* ***חשוב לזכור שעל הפרשים קבועים לא ניצור מיסים נדחים כי ההוצאה או ההכנסה לא תוכר לעולם ע"י מס הכנסה חשוב לזכור שעל הפרשי עיתוי כן ניצור מיסים נדחים***
* ***מסקנה : יצירת מיסים נדחים בגין הפרשי עיתוי למעשה שומרת על עיקרון ההקבלה ומביאה לכך שהמס התיאורטי יהיה שווה למס האפקטיבי.***

***דגשים :***

1. ***מס נדחה בזכות*** *-זהו סעיף מאזני המייצג התחייבות עתידית למס הכנסה עדיין לא מדובר על התחייבות וודאית ולכן לא מציגים זאת במסגרת המיסים לשלם אלא כהתחייבות לא שוטפת*
2. ***מיסים לשלם*** *– זהו סעיף מאזני המייצג התחייבות וודאית למס הכנסה זה למעשה הכסף שנצטרך לשלם למס הכנסה בגין אותה שנה.*
3. ***מס נדחה בחובה*** – זהו סעיף מאזני המייצג נכס זוהי למעשה הטבת מס עתידית (צפויה) . עדיין לא מדובר על נכס מוחלט ולכן – זה יוצג במסגרת הנכסים הלא שוטפים .
4. ***במידה ומדובר במיסים נדחים כלפי אותה ישות מס*** – יש להציג אותם בנטו
5. ***מיסים בגין שנים קודמות*** – אלו מיסים בגין הפרשי שומה , כלומר , לעיתים לאחר שהוגש הדו"ח מספר שנים לאחר מכן , מס הכנסה קובע בהליך שומה , שהחברה צריכה לשלם מס נוסף , המס הנוסף נרשם כהוצאה בשנה השוטפת מול הוצאות מוס בגין שנים קודמות

***פקודת היומן***:

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' הוצאות מס בגין שנים קודמות* | XXXX |
| *ז' מיסים לשלם* |

1. ***הרכב הוצאות המס –***

|  |  |
| --- | --- |
| *הוצאות מס שוטפות* | XXX |
| *הוצאות מס נדחות* | XXX |
| *הוצאות מס בגין שנים קודמות* | XXX |
| ***סה"כ*** | **XXX** |

### **כיצד מחשבים מיסים נדחים**

***קיימות 2 שיטות לחישוב מיסים נדחים***

1. הגישה התוצאתית***-*** *למעשה בגישה זו מוצאים את סך הוצאות המס הנדחות ואז כדי לדעת את יתרת המס הנדחה לתאריך המאזן : ניקח את יתרת הפתיחה + הוצאות המס הנדחות שמצאנו ונקבל את יתרת הסגירה בהתאם לגישה הזו :*

***בשלב ראשון*** *– אני בודקים מה השינוי בהפרש עיתוי השנה.*

***בשלב השני*** *– נכפיל אותו בשיעור המס*

***בשלב השלישי*** *– נרשום פקודת יומן:*

* *אם הפרש העיתוי גורם לכך שהשנה ההכנסה החייבת* ***גדולה יותר*** *כלומר נשלם יותר מס (הוצאות המס השוטפות גדולות) יותר אזי כדי לשמור על עיקרון ההקבלה ולהביא לכך שהמס התיאורטי יהיה זהה למס האפקטיבי נצטרך להקטין את הוצאות המס בספרים ע"י יצירת מיסים נדחים בחובה*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' מס נדחה* | XXXX |
| *ז' הוצאות מס נדחות* |

* *אם הפרש העיתוי גורם לכך שהשנה ההכנסה החייבת קטנה יותר כלומר נשלם פחות מס (הוצאות המס השוטפות קטנות יותר) אזי כדי לשמור על עיקרון ההקבלה ולהביא לכך שהמס התיאורטי יהיה זהה למס האפקטיבי נצטרך להגדיל את הוצאות המס בספרים ע"י יצירת מיסים נדחים בזכות*

|  |  |
| --- | --- |
| *ח' הוצאות מס נדחות* | XXXX |
| *ז' מיסים נדחים* |

1. הגישה המאזנית ***–*** *מטרת הגישה המאזנית היא למצוא את יתרת המס הנדחה לתאריך המאזן ואז על מנת לדעת מהן סך הוצאות המס הנדחות , ניקח את יתרת הסגירה ונפחית ממנה את יתרת הפתיחה ונקבל את הוצאות המס הנדחות כפלאג נאמבר (P.N)*

***על מנת לחשב את יתרת המס הנדחה נפעל הדרך הבאה:***

*(נכס בספרים- נכס למס הכנסה)\*(שיעור המס)= מס נדחה*

*או*

*(ההתחייבות בספרים-ההתחייבות לצורכי מס)\*(שיעור המס)= מס נדחה*

***איך נדע אם מדובר במס נדחה בחובה או מס נדחה בזכות ?***

***ישנם 4 כללים לקביעת הכיוונים חובה או זכות:***

1. *אם הנכס בספרים גדול מהנכס לצורכי מס יוצרים מס נדחה בזכות (התחייבות)*
2. *אם הנכס בספריך נמוך מהנכס לצורכי מס הכנסה יוצרים מס נדחה בחובה (נכס)*
3. *אם ההתחייבות בספרים גדולה מההתחייבות לצורכי מס ניצור מס נדחה בחובה (נכס)*
4. *אם ההתחייבות בספרים קטינה מההתחייבות לצורכי מס ניצור מס נדחה בזכות (התחייבות)*

* ***הדרך להבין את 4 הכללים היא שימוש בשיטה התוצאתית***

## **כיצד פותרים שאלה במיסים ?**

***שלב א' –*** *ניצור 2 טבלאות : הראשונה דו"ח התאמה למס השניה ביאור מיסים נדחים*

***שלב ב'*** *– נעבור על כל הנתונים הנוספים ולגבי כל נתון נבדוק :*

1. *אם מדובר בהפרש קבוע יש לו השפעה רק על דו"ח ההתאמה*
2. *אם מדובר בהפרש עיתוי יש לו השפעה גם על דו"ח ההתאמה וגם על ביאור מיסים נדחים*

***חשוב לזכור בהקשר של ביאור מיסים נדחים לעבוד תמיד בגישה המאזנית***

***שלב ג – לבצע סיכומים*** *– באמצעות דו"ח ההתאמה נמצא את חבות המס ובאמצעות חבות המס נמצא את הוצאות המס השוטפות .*

* *באמצעות ביאור מיסים נדחים , נמצא את סך הוצאות המס הנדחות .*
* *סך הוצאות המס בספרים כולל גם את הוצאות המס השוטפות וגם את הוצאות המס הנדחות .*

## **שיעור המס לפיו יש ליצור מיסים נדחים**

*IAS 12 קובע שעלינו ליצור מיסים נדחים לפי שיעור המס הצפוי במועד ההיפוך של הפרש העיתוי. שיעור המס הצפוי במועד ההיפוך נקבע לפי כוונת ההשבה של הנכס השבת הנכס היא למעשה הדרך בה ההפרש הזמני בין הספרים לבין מס הכנסה נסגר .*

***דוגמאות***

1. *אם מתכוונים* ***להשתמש*** *בנכס כר"ק ניצור מיסים נדחים בגין הפרש עיתוי הנובע מרכוש קבוע לפי שיעור מס חברות. אבל אם מתכוונים* ***למכור*** *את הר"ק ניצור מס רווח הון כי כשנמכור את הר"ק יהיה לנו מס רווח הון.*
2. ***קרקע –*** *על קרקע אין הוצאות פחת ולכן ניצור לפי שיעור מס רווח הון*
3. ***נדל"ש*** *– אם הוא מטופל לפי מודל העלות אזי ניצור מיסים נדחים לפי* ***שיעור מס חברות*** *אם הוא נמדד לפי שווי הוגן – בגין מרכיב הקרקע ניצור לפי* ***מס רווח הון*** *ולפי מרכיב המבנה תלוי:*

* *אם מחזיקים בנדל"ן מתוך מודל עסקי שמטרתו הפקת הטבות כלכליות הנובעות* ***מהשימוש*** *ולא מהמכירה ניצור לפי שיעור* ***מס חברות*** *.*
* *אם מחזיקים בנדל"ן מתוך מודל עסקי שמטרתו הפקת הטבות כלכליות הנובעות* ***מהמכירה*** *ניצור לפי מס* ***רווח הון****.*

1. ***ני"ע מוחזקים למסחר –*** *ניצור לפי שיעור* ***מס רווח הון***

## **שינויים בשעורי המס**

*בנושא של הפרשי עיתוי יש להבחין בין 2 תקופות :*

1. ***תקופת היצירה –*** *התקופה בה הפרש העיתוי הולך וגדל*
2. ***תקופת ההיפוך-*** התקופה בה הפרש העיתוי הולך וקטן

*נשאלת השאלה מה קורה אם שיעור המס בתקופת היצירה שונה משיעור המס בתקופת ההיפוך לפי איזה שיעור מס ניצור את המיסים הנדחים? לפי שיעור המס של תקופת היצירה או לפי שיעור המס של תקופת ההיפוך? קיימות 2 גישות :*

1. ***גישת הדחיה*** *– זוהי גישה המבוססת על דו"ח רוה"ס ובהתאם לגישה זו ניצור מיסים נדחים לפי שיעור המס בתקופת היצירה. בגישה זו למעשה המס התיאורטי יהיה שווה למס האפקטיבי בתקופת היצירה אבל בתקופת ההיפוך ,* ***המס התיאורטי יהיה שונה מהמס האפקטיבי***

* ***לסיכום בגישה זו עיקרון ההקבלה נשמר רק בתקופת היצירה***

1. ***גישת ההתחייבות-*** *גישה זו מתבססת על הגדרת נכס והגדרת התחייבות ושמה דגש על הדו"ח על המצב הכספי . בהתאם לגישה זו מה שרלוונטי הוא תשלום המס או הטבת המס העתידיים שלמעשה ישולמו או יתקבלו במועד ההיפוך ולכן , בהתאם לגישה זו ניצור מיסים נדחים לפי שיעורי המס הצפויים במועד ההיפוך. בגישה זו בתקופת היצירה המס האפקטיבי יהיה שונה מהמס התיאורטי אבל בתקופת ההיפוך הם יהיו שווים****.***

* ***הגישה בה בוחר התקן היא גישת ההתחייבות כלומר יוצרים מיסים נדחים לפי שיעור המס הצפוי במועד ההיפוך.***
* ***תמיד כשבודקים היפוך משתמשים בשיטת פיפו***

***דגשים***

1. *מיסים נדחים יש ליצור לפי שיעור המס שחל במועד ההיפוך*
2. *נתייחס לשיעורי המס שהיו ידועים נכון לתאריך המאזן במידה והתקבל חוק לשינוי בשיעורי המס לאחר תאריך המאזן ולפני פרסומו לא נתחשב בו עד כה עסקנו בו מצב בו השינויים בשיעורי המס היו ידועים מראש ולפי השינויים בשיעורי המס שהיו ידועים מראש יצרנו את המיסים הנדחים. במידה ובמהלך התקופה חל שינוי בשיעורי המס כתוצאה מחוק חדש אזי יש להעמיד את המיסים הנדחים לסוף שנה לפי שיעורי המס החדשים עליהם הוחלט בשנה בה הושלמה למעשה החקיקה .*

* ***הערה :*** *התקן דורש בהצגת הוצאות המס הנדחות להפריד בין הוצאות המס הנדחות הרגילות לבין הוצאות המס הנדחות שנובעות משינויים בשיעורי המס.*
* ***הוצאות המס הנדחות שנובעות משינויים בשיעורי המס למעשה פוגעות בעיקרון ההקבלה וגורמות למצב שבו שיעור המס התיאורטי שונה משיעור המס אפקטיבי.***

*בחישוב הוצאות המס הנדחות הנובעות משינויים בשיעורי המס יש להבחין בין שלושה מצבים :*

1. ***שינוי מס יחיד – המתחיל בשנה בה אנו עוסקים – לדוגמא :***

*נניח שהשנה בה אנו עוסקים היא 2012 , נניח שעד 12/11 שיעורי המס היה 30% . בשנת 2012 התקבל חוק שמשנה את שיעור המס ל- 20% החל משנת 2012. את המיסים הנדחים ל12/11 הצבנו לפי שיעור מס של 30% . את המיסים הנדחים ל12/12 הצבנו לפי 20% .* ***נשאלת השאלה מה גרם להוצאות המס הנדחות לפגוע בעיקרון ההקבלה?*** *מה שיצרנו בגינו מס נדחה ב-2012 לא מהווה בעיה כי יוצרים אותו לפי 20% שזהו גם שיעור המס ב-2012 , הבעיה טמונה ביתרת פתיחה של המיסים הנדחים שחושבה לפי 30% . החלק שמתהפך ב-2012 נוצר ב12/11 לפי 30% אבל בפועל שיעור המס ב-2012 הוא 20%. בנוסף, גם מה שיצרנו ב-12/11 ועוד לא התהפך ב-2012 יש לעדכן אותו לפי שיעור מס של 20%*

***מסקנה :*** *הוצאות המס הנדחות שנובעות משינויים בשיעורי המס יחושבו בדרך הבאה :*

|  |  |
| --- | --- |
| ***(הפרשי שיעורי המס)\**** | ***מיסים נדחים י.*פ**  ***שיעור מס ישן*** |

1. **שינוי יחיד בשיעור המס- המתחיל בשנה העוקבת לשנה בה אנו עוסקים - לדוגמא :**

נניח שהשנה בה אנו עוסקים היא 2012 נניח כי שיעור המס ב-2012 30%ובשנת 2012 התקבל חוק כי שיעור המס משתנה ל20% החל משנת 2013 את המיסים הנידחים ל12/11 יצרנו לפי 30% ואת המיסים הנדחים ל-12/12 יצרנו לפי 20% אנו רוצים למצוא את הוצאות המס הנדחות לשנת 2012 הנובעות משינויים בשיעורי המס. המיסים נדחים י.ס 2012 מהווים בעיה מאחר ויצרנו אותם לפי שיעור המס הצפוי בעתיד (20%) בעוד שיעור המס באותה שנה גבוה יותר (30%) לגבי הי.פ של המיסים הנדחים של 2012 (היתרה ב12/11) לגבי החלק שיתהפך ב-2012 אין בעיה כי יצרנו אותו לפי 30% והוא מתהפך ב-2012 לפי 30% כלומר , החלק היחידי שמהווה בעיה הוא הי.ס של המיסים הנדחים של 2012

**לכן לצורך חישוב הוצאות המס הנדחות הנובעות משינויים בשיעורי המס החישוב יהיה:**

|  |  |
| --- | --- |
| ***(הפרשי שיעורי המס)\**** | ***מיסים נדחים י.*ס**  ***שיעור מס חדש*** |

1. **שינוי מדורג בשיעור המס –הכוונה שמדובר בשיעור מס שמשתנה כמה פעמים .**

במצב זה לא ניתן לחשב את זה לפי י.ס או י.פ של מיסים נדחים מאחר וישנם כמה שינויים בשיעורי המס. לכן במקרה זה במקום לחשב את השפעת השינוי בשיעורי המס , נחשב את הוצאות המס הנדחות הרגילות (הוצאות המס השומרות על עיקרון ההקבלה) ונמצא כפלאג נמבר (P.N) את השפעת השינוי בשיעור המס למציאת הוצאות המס הנדחות הרגילות יש שתי דרכים :

1. (הדרך הקלה יותר) - **לחשב את השינוי בהפרש העיתוי באותה שנה ולהכפיל אותו בשיעור המס בפועל של אותה שנה .** במידה והשינוי בהפרש עיתוי גרם להגדלת ההכנסה החייבת יהיו לנו הכנסות מס נדחות . במידה והשינוי בהפרש העיתוי גרם להקטנת ההכנסה החייבת יהיו לנו הוצאות מס נדחות.
2. **לחשב את המיסים הנדחים לתחילת שנה ולסוף שנה לפי שיעור המס בפועל של אותה שנה כאשר ההפרש בין הי.ס לי.פ זה הוצאות המס הנדחות הרגילות.**

* **ככל שמלאי הסגירה גבוה יותר עלה"מ נמוכה יותר ולכן הרווח גבוה יותר . ככול שמלאי הסגירה נמוך יותר עלה"מ גבוהה יותר ולכן הרווח נמוך יותר**

## **הפרשים זמניים**

הפרש זמני מוגדר עפ"י התקן כהפרש בין ערך הנכס או ההתחייבות בספרים , לבין בסיס המס שלו. בסיס המס הוא למעשה , ערך הנכס או ההתחייבות לצורכי מס .

**לדוגמא:**

1. בינואר 2010 קנתה החברה מכונה תמורת 100,000 ₪ .

המכונה מופחתת בספרים ל-5 שנים , ולצורכי מס , ל- 4 שנים .

ב-12/10 ערך הנכס בספרים 80,000 ₪ אבל בסיס המס שלו 75,000 ₪ בסיס המס הוא 5,000 ₪

1. הכנסות לקבל בספרים הן 100,000 ₪ אבל מס הכנסה מכיר בהן על בסיס מזומן . הנכס בספרים הוא 100,000 ₪ אבל בסיס המס הוא 0 לכן ההפרש הזמני הוא 100,000 ₪
2. הוצאות לשלם בספרים הן 100,000 ₪ מס הכנסה מכיר בהוצאות על בסיס מזומן .ההתחייבות בספרים הוא 100,000 ₪ ובסיס המס שלה הוא 0 לכן ההפרש הזמני הוא 100,000.

התקן מבחין בין שני סוגים של הפרשים זמניים :

1. הפרשים זמניים חייבים במס
2. הפרשים זמניים הניתנים לניכוי

### **הפרשים זמניים חייבים במס**

הפרש זמני חייב במס זהו מצב בו הנכס בספרים גבוה מבסיס המס שלו בגין הפרש כזה יוצרים מס נדחה בזכות (התחייבות לשלם מס בעתיד) **לדוגמא:** הנכס בספרים הוא 100,000 ובסיס המס שלו הוא 80,000 . נניח ששיעור המס הוא 25% נשאלת השאלה מה יקרה בעת השבת הנכס ? - בעת מכירת הנכס יזרמו לישות הטבות כלכליות ע"ס 100,000 שלמעשה מייצגות את ההטבות הכלכליות שהחברה מצפה לקבל במידה והיא היתה מוכרת את הנכס היום. פקודת היומן תיהיה:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן | 100,000 |
| ז' נכס |

אבל לצורכי מס פקודת היומן תיהיה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן | 100,000 |
| ז' נכס | 80,000 |
| ז' רווח | 20,000 |

לצורכי מס נוצרה הכנסה חייבת ע"ס 20,000 ₪ שלא קיימת בספרים בגינה נצטרך לשלם מס. מאחר והגדרת התחייבות מתקיימת (כתוצאה מאירוע שקרה בעבר בו נוצר ההפרש הזמני צפוי בעתיד תזרים שלילי הנובע מתשלום מס) **YAS 12 קובע כי בגין כל הפרש זמני החייב במס יש ליצור מס נדחה בזכות .**

### **הפרש זמני ניתן לניכוי**

זהו מצב בו הנכס בספרים נמוך מבסיס המס שלו . בגין הפרש כזה יוצרים מיסים נדחים בחובה **לדוגמא:** נניח מצב שבו הנכס בספרים 80,000 ובסיס המס הוא 100,000 נשאלת השאלה מה יקרה בעת השבת הנכס ? (נניח ששיעור המס הוא 25%) בעת מכירת הנכס יזרמו לישות הטבות כלכליות בסך 80,000 ₪ מאחר ואלו ההטבות שהישות מצפה לקבל אם היא תמכור את הנכס היוםפקודת היומן תיהיה:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן | 80,000 |
| ז' נכס |

אבל לצורכי מס פקודת היומן תיהיה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן | 80,000 |
| ז' נכס | 100,000 |
| ח' הפסד | 20,000 |

**כלומר בעת השבת הנכס נוצר לחברה הפסד לצורכי מס שלא קיים בספרים .**

כתוצאה מהפסד זה , בעתיד למעשה נחסוך מס כלומר – הגדרת נכס מתקיימת (כתוצאה מאירוע שקרה בעבר נוצר הפרש זמני צפויות הטבות מס בעתיד) לכן **YAS 12 קובע כי בכל מצב בו נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי ניצור מס נדחה בחובה וזאת למעט חריגים שנלמד בהמשך.**

* *על מנת לחשב את הוצאות המס הנדחות שעוזרות לנו לשמור על עיקרון ההקבלה (שינוי רגיל) אנו עובדים בדרך הבאה :*

*סוכמים את סך הפרשי העתוי על דו"ח ההתאמה :*

*במידה וסך ההשפעה הביאה להקטנת ההכנסה החייבת 🡨 מאחר והחברה תכיר בפחות הוצאות מס שוטפות אזי על מנת לשמור על עיקרון ההקבלה נרשום הוצאות מס נדחות באותו סכום.*

*במידה וסך ההשפעה של הפרשי העיתוי הביא להגדלת ההכנסה החייבת 🡨 מאחר והחברה תרשום הוצאות מס שוטפות גבוהות יותר אזי על מנת לשמור על עיקרון ההקבלה החברה תרשום הכנסות מס נדחות באותו סכום. תמיד החישוב של הוצאות המס הנדחות הרגילות יהיה סך ההשפעה כפול שיעור המס בפועל של אותה שנה . לאחר מכן נמצא כפלג נאמבר את הוצאות המס הנדחות שנובעות משינוי משוער.*

## **המשך הפרשים זמניים**

***הערות***

1. *יש לשים לב כי לא תמיד קיימת וודאות שתתקבל הטבת מס בעתיד זאת מאחר והדבר תלוי בכך שבעתיד לחברה יהיו מקורות הכנסה אחרים, לכן קובע YAS 12 שניצור מיסים נדחים , עד לגובה המיסים הנדחים בזכות אשר התהפכו באותו מועד או במועד מאוחר יותר מהמועד בו התהפך המס הנדחה בחובה . מעבר לזה (סך המס הנדחה בזכות) יש ליצור מיסים נדחים בחובה רק אם צפויה הכנסה חייבת בעתיד ברמת סבירות של 2/3 לפחות .*
2. *בהחלט ייתכן מצב , שניצור מס נדחה בחובה , רק על חלק מההפרש הזמני .*
3. *בכל תאריך מאזן על החברה לבחון את נאותות היצירה או אי היצירה של המיסים הנדחים בחובה ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן .*

## **הפסדים להעברה**

*בהתאם לפקודת מס הכנסה אם חברה מסיימת בשנה מסוימת בהפרש לצורכי מס ההפסד מועבר לשנה הבאה ומקוזז מההכנסה החייבת של השנה הבאה, כלומר, בשנה הבאה נשלם פחות מס בגין ההפסד המועבר . לכן התקן קובע שבגין הפסדים מועברים יש ליצור מיסים נדחים בחובה בגין הטבת המס העתידית . התנאים ליצירת מיסים נדחים בחובה בגין הפסדים להעברה זהים לחלוטין לתנאים ליצירת מיסים נדחים בחובה בגין כל הפרש זמני הניתן לניכוי. כלומר , ניצור מיסים נדחים בחובה רק עד גובה המיסים הנדחים בזכות אשר התהפכו באותו מועד או לאחר מועד ההיפוך של המס הנדחה בחובה ומעבר לכך רק אם צפויה הכנסה חייבת ברמת סבירות גבוהה של לפחות 2/3. YAS 12 קובע, כי אם לחברה היסטוריה של הפסדים עליה להציג ראיות משכנעות על מנת ליצור מיסים נדחים בחובה בגין ההפסדים.*

## **חריגים ליצירת מיסים נדחים**

1. *מוניטין הנוצר בצירוף עסקים*
2. *במועד ההכרה לראשונה של הנכס מתקיימים כל התנאים הבאים במצטבר :*
3. *אין השפעה על רוה"ס*
4. *אין השפעה על ההכנסה החייבת*
5. *לא מדובר בצירוף עסקים*

***הערות :***

1. *אם החריג מתקיים לא ניצור מיסים נדחים לא במועד ההכרה לראשונה ולא במדידה העוקבת של הנכס או ההתחייבות אולם אם בשלב מאוחר יותר ייווצר הפרש זמני אחרי לגבי אותו נכס שאינו קשור לחריג אזי כן ניצור בגינו מיסים נדחים*
2. *קיימת פרשנות לפיה אם נוצרת התחייבות הקשורה במישרין לנכס מסוים והחריג מתקיים לגבי הנכס בנפרד ולגבי ההתחייבות בנפרד אבל אינו מתקיים לגבי סכום הנטו שלהם , אזי אין להפעיל את החריג*

## **פעילות מופסקת רווח כולל אחר וסעיפים הוניים**

פעילות מופסקת , רווח כולל אחר וסעיפים הוניים - מוצגים נטו ממס כלומר , המס בגין סעיפים אלו מוצג בניכוי מהסעיף עצמו ולא כהוצאות מס בסעיף נפרד . בהקשר זה נדון בשלושה נושאים :

1. מיסים שוטפים
2. מיסים נדחים
3. השפעת השינוי בשיעור המס

### **מיסים שוטפים**

עד כה באמצעות דו"ח ההתאמה למס מצאנו את חבות המס ע"י פקודת היומן

ח' הוצאות מס שוטפות

ז' מיסים לשלם

כעת עלינו לבדוק ממה נובעת חבות המס .

אם היא נובעת מרווח לפני מס מפעולות נמשכות נרשום אות כהוצאות מס שוטפות. **אולם** אם חבות המס נובעת מפעילות מופסקת / רווח כולל אחר / סעיפים הוניים נרשום אותה בסעיף עצמו . כלומר פקודת היומן תיהיה:

*ח' הוצאות מס שוטפות*

*ח' פ.מופסקת*

*ח' רווח כולל אחר*

*ח' סעיפים הוניים*

*ז' מיסים לשלם*

## **חלק ב'- מיסים נדחים**

עד כה למדנו כי השינוי במיסים הנדחים , נרשם אוטומטית כנגד הוצאות מס נדחות שנזקפות לסעיפי רוה"ס. עם זאת מיסים נדחים הנובעים מסעיפים שהוכרו באותה תקופה מחוץ לרוה"ס, המס בגינם, יירשם בקיזוז מהסעיף עצמו. הכוונה למיסים נדחים בגין הפריטים הבאים :

1. מיסים נדחים בגין סעיפים השייכים לרווח הכולל האחר – יוכרו במסגרת רווח כולל אחר.
2. מיסים נדחים בגין סעיפים המוכרים ישירות בהון העצמי – ייזקפו ישירות להון העצמי
3. מיסים נדחים בגין רוה"ס מפעילות מופסקת יוכרו ישירות ברווח או הפסד מפעילות מופסקת.

* **במצב בו המיסים הנדחים נוצרו בגין הפרש עיתוי הנובע מסעיף הוני , או רווח כולל אחר או פעילות מופסקת , המס הנדחה יירשם כנגד אותו סעיף הוני, רווח כולל אחר או רווח מפעילות מופסקת . אבל אם סגירת המיסים הנדחים נובעת כתוצאה מסעיף הכלול ברוה"ס, אז הסגירה תירשם כנגד הוצאות מס נדחות .**

**הסברים:**

1. בספרים הוצאות הנפקה מקוזזות מהפרמיה . לצורכי מס לעיתים כאשר מדובר בחברה תעשייתית מס הכנסה מכיר בהוצאות ההנפקה על פני 3 שנים . כלומר, במועד ההכרה לראשונה נוצר הפרש זמני כתוצאה מסעיף הוני (פרמיה) ולכן יש ליצור מיסים נדחים כנגד אותו סעיף הוני

ח' מס נדחה

ז' פרמיה

1. מכאן ואילך בספרים לא נרשם דבר אבל לצורכי מס יש להפחית את הוצאות ההנפקה על פני 3 שנים . כלומר, הוצאות המס השוטפות יהיו נמוכות יותר בכל שנה ומנגד נצטרך לסגור את המיסים הנדחים . מאחר והסגירה של המיסים הנדחים נובעת מסעיף תוצאתי אזי היא תירשם כנגד הוצאות מס נדחות .
2. ב12/09 נוצר הפרש עיתוי בגין קרן הון מני"ע מאחר והפרש העיתוי נובע מסעיף הוני המס הנדחה בגינו יירשם כנגד אותו סעיף הוני (קרן הון בגין ני"ע ז"ל) .

בשנת 2010 ני"ע נמכרו ולכן קרן ההון נסגרה לרוה"ס באמצעות פעולה הנקראת סיווג מחדש **.**

כתוצאה מסגירת הפרש העיתוי יש לסגור את המיסים הנדחים כנגד אותו סעיף הוני שסיווגנו ברוה"ס

1. כאשר החברה מבצעת שיערוך – הנכס בספרים גדול מבסיס המס שלו ולכן נוצר הפרש זמני חייב במס בגינו יש ליצור מס נדחה בזכות . מאחר וההפרש נוצר מרווח כולל אחר יש ליצור את המס הנדחה כנגד הסעיף ההוני ולא כנגד הוצאות מס נדחות בפקודת יומן:

ח' קרן שיערוך

ז' מס נדחה

1. מכאן ואילך הנכס בספרים גבוה מהנכס לצורכי מס ולכן הוצאות הפחת בספרים גבוהות מהוצאות הפחת לצורכי מס . כתוצאה מהתאמת הוצאות הפחת בדו"ח ההתאמה נגדיל את ההכנסה החייבת ולכן הוצאות המס השוטפות יהיו גבוהות יותר ועל מנת לשמור על עיקרון ההקבלה נסגור את המס הנדחה כנגד הכנסות מס נדחות .

* חשוב לשים לב כי כל הסגירה של הפרש העיתוי נובעת בגין הפרשי פחת (סעיף תוצאתי) ולכן הסגירה של המס הנדחה תירשם כנגד הוצאות מס נדחות (כפי שביצענו ב-2012)

1. אם בשלב מסוים יש עליה בשווי ההוגן היא תירשם כנגד קרן שיערוך ואז השינוי בהפרש העיתוי ינבע גם בגין סעיף הוני (קרן שיערוך) וגם בגין סעיף תוצאתי (הפרשי פחת).

* חשוב לזכור שהשינוי שנובע מסעיף הוני יירשם כנגד קרן שיערוך והשינוי שנובע מהפרשי פחת יירשם כנגד הוצאות מס נדחות .

1. אם בשלב מסוים תיהיה ירידת ערך ירידת הערך תירשם כנגד קרן שיערוך בחובה עד לאיפוסה והיתר כנגד הפסד הון . סגירת המיסים הנדחים שנובעת משינוי בהפרש העיתוי כתוצאה מרישום קרן שערוך בחובה , תירשם כנגד קרן שיערוך . סגירת המיסים הנדחים (יצירת מיסים נדחים) שנובעת כתוצאה מרישום הפסד הון תירשם כנגד הוצאות מס נדחות.

## **חלק ג' – שינויים בשיעור במס בסעיפים הוניים.**

בהתאם ל-IAS12 השפעת שינויים בשיעור המס בגין מיסים נדחים שנרשמו כנגד פעילות מופסקת או רווח כולל אחר או סעיפים הוניים , תירשם כנגד הסעיפים עצמם ולא כנגד הוצאות מס נדחות. הסיבה לכך היא שכאשר יצרנו את המיסים הנדחים לא היה ידוע לנו על השינויים בשיעור המס . והשינוי בשיעור המס מהווה מעין שינוי אומדן ולכן הוא יירשם כנגד הסעיף שבגינו הוא נוצר .

## **עקרונות נוספים במיסים נדחים**

* **ערך נוכחי –** כעיקרון נכסים לז"א והתחייבויות לז"א נמדדים לפי ערך נוכחי ולכן לכאורה היינו צריכים למדוד מיסים נדחים לפי ערך נוכחי . למרות זאת IAS12 קובע כי אין למדוד מיסים נדחים לפי ערך נוכחי אלא בערכים מלאים וזאת משיקולי עלות מול תועלת . אנו לא יודעים מתי בדיוק ההפרש יתהפך או את שיעור המס בעתיד ולכן מציגים תמיד בערכים מלאים.
* **קיזוז מיסים לשלם ומיסים לקבל-** התקן קובע כי ניתן להציג אותם בנטו , רק אם מתקיימים שני תנאים במצטבר :

1. קיימת זכות חוזית או חוקית לקיזוז
2. קיימת כוונה לביצוע סילוק בנטו

בד"כ זה מתקיים כאשר יש אותה ישות מס ויש לה מיסים לקבל בגין מגזר מסוים ומיסים לשלם בגין מגזר אחר שהיא מפסידה בו במידה ומדובר במספר ישויות נפרדות לא ניתן לקזז ביניהן כי כל אחת מהן חייבת בהגשת דו"ח בנפרד רק אם מדובר בשתי ישויות שיכולות חוקית לבצע את הקיזוז ומעוניינות לבצע את הקיזוז יכולות לקזז בין המיסים לקבל לבין המיסים לשלם .

* **קיזוז מיסים נדחים בזכות עם מיסים נדחים בחובה** – ניתן לקזז רק אם מתקיימים שני תנאים במצטבר :

1. קיימת זכות חוזית או חוקית לקיזוז
2. קיימת כוונה לביצוע סילוק בנטו

תנאים אלו מתקיימים בד"כ כאשר מדובר על אותה רשות מס ועל אותה ישות מס

* **שיעורי מס מדורגים על ההכנסה החייבת –** במצב בו קיים שיעור מס משתנה בהתאם לגובה ההכנסה החייבת יש לחזות מה תיהיה ההכנסה החייבת בעתיד וזאת על מנת לחזות מה יהיה שיעור המס לפיו יש ליצור מיסים נדחים. נושא זה רלוונטי בארץ בעיקר בהתייחס למפעל מעורב /מאושר כמו חברות שמרכז השקעות אישר להן שהן יקבלו שיעור מס מופחת (חלק מהמקרים ).
* **שעורי מס שונים על רווחים בלתי מחולקים -** IAS 12 קובע כי במידה ושיעור המס על רווחים בלתי מחולקים , שונה משיעור המס על רווחים מחולקים יש ליצור מיסים נדחים לפי שיעור המס על הרווחים הבלתי מחולקים . כאשר רווחים אלו יחולקו בפועל נכיר בהפרשי המס במסגרת הוצאות המס או בתוך הסעיפים ההוניים . בישראל זה רלוונטי לחברות במסלול של מפעל מאושר פטור ממס . כל עוד המפעל המאושר לא מחלק דיבידנד הוא פטור ממס . כאשר המפעל יחלק את הרווח כדיבידנד הוא יהיה חייב בהוצאות מס לפי שיעור מס חברות

**מסקנה :** מיסים נדחים יש ליצור לפי שיעור המס על הרווחים הבלתי מחולקים .

**ביאורים**

## **הרכב הוצאות המס בספרים :**

|  |  |
| --- | --- |
| הוצאות מס שוטפות | XXX |
| הוצאות מס נדחות: |  |
| שינוי רגיל | XXX |
| שינוי בשיעור המס | XXX |
| מיסים בגין שנים קודמות | XXX |
|  | **XXX** |

## **ביאור מיסים נדחים :**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | י.ס | שינוי | שינוי אחר | י.ס |
| סעיף | XXX | XXX | XXX | XXX |

## **ביאור מס תיאורטי**

1. **ביאור מס תיאורטי-** ביאור שנועד להסביר מדוע המס התיאורטי (רווח חשבונאי \* שיעור המס בפועל באותה שנה) שונה מהמס האפקטיבי (הוצאות המס הרשומות בספרים). למעשה בביאור זה נפרט את כל הגורמים בגינם קיים הבדל בין המס התיאורטי לבין המס האפקטיבי.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **רווח לפני מס** | XXX |  |
| מס תיאורטי | XXX | רווח לפני מס \*שיעור המס בפועל |
| 1. הפרשים קבועים | XXX |  |
| 1. הוצאות מועדפות | XXX)) |  |
| 1. הוצאות מופלות | XXX |  |
| 1. הכנסות פטורות | XXX)) |  |
| 1. הכנסות מועדפות | ((XXX |  |
| 1. הכנסות מופלות | XXX |  |
| 1. הפרשים זמניים בגינם נוצרו מיסים נדחים לפי שיעור מס חברות | 0 |  |
| 1. הפרשים זמניים בגינם לא נוצרו מיסים נדחים | XXX | +/- |
| 1. הפרשים זמניים בגינם נוצרו מיסים נדחים רק על חלק מההפרש | XXX | +/- |
| 1. הפרשים זמניים בגינום נוצרו מיסים נדחים לפי שיעור מס אחר (שיעור מס שונה משיעור המס התיאורטי) | XXX | +/- |
| 1. שינוי אומדן לגבי מיסים נדחים בחובה | XXX | +/- |
| 1. השפעת שינוי בשיעור המס בגין שינויים בשיעור המס | XXX | +/- |
| 1. הפסדים שוטפים בגינם לא נוצרו מיסים נדחים | XXX |  |
| 1. ניצול הפסד להעברה בגינו לא נוצרו מיסים נדחים | (XXX) |  |
| 1. מיסים בגין שנים קודמות | XXX |  |
| 1. מיסים שוטפים בגין פעילות מופסקת ,סעיפים הוניים או רווח כולל אחר | 0 |  |
| 1. מיסים נדחים בגין פעילות מופסקת ,סעיפים הוניים או רווח כולל אחר | 0 |  |
| 1. שינויים בשיעור המס בגין פעילות מופסקת ,סעיפים הוניים או רווח כולל אחר | 0 |  |
|  | XXX |  |

**העיקרון המנחה : יש לעבוד לפי השלבים הבאים :**

1. האם הסעיף בו אנו מטפלים נמצא ברווח לפני מס ? אם הוא נמצא יש לו השפעה על המס התיאורטי אם הוא לא נמצא אין לו השפעה .
2. האם הסעיף בו אנו מטפלים השפיע על המס האפקטיבי ? יש לבחון מה ההשפעה גם על הוצאות המס השוטפות וגם על הוצאות המס הנדחות

## **הסברים לביאור מס תיאורטי**

1. **הפרשים קבועים –** נניח כי לחברה יש הוצאה לא מוכרת בסך 100 ₪ שיעור המס 25% שלב 1:

השפעה על הרווח הלפני מס (100)

השפעה על המס התיאורטי

המס האפקטיבי:

הוצאות מס שוטפות: 0

מיסים נדחים: 0

**מסקנה : הפרשים קבועים יביאו לגידול בביאור המס התיאורטי בגובה ההפרש הקבוע \* שיעור המס התיאורטי**

1. **הוצאה מועדפת –** נניח כי לחברה הוצאה מועדפת בסך 100 ₪ שיעור המס 25% אבל מס הכנסה מכיר בהוצאה לפי 40%

רווח לפני מס (100)

מס תיאורטי (25)

הוצאות מס בספרים :

הוצאות מס שוטף

הוצאות מס נדחות ---

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

*(40)*

***מסקנה : ההשפעה של הוצאות מועדפות על ביאור מס תיאורטי היא שהמס האפקטיבי (בספרים) יהיה נמוך יותר מהמס התיאורטי בגובה ההוצאה המועדפת \* ההפרש בין שיעור המס באותה שנה לבין שיעור המס המועדף***

1. **הוצאה מופלית *–*** *גורמת למצב בו המס האפקטיבי גבוה מהמס התיאורטי בגובה ההוצאה המופלית כפול הפרשי המס . (ההיפך מהוצאה מועדפת)*
2. **הכנסות פטורות *–*** נניח כי לחבררה הכנסה פטורה בסך 100 ושיעור המס 25%.

*רווח לפני מס 100*

*מס תיאורטי 25*

*-------------------*

*P.N 25*

*הוצאות מס אפקטיבי ---*

*מס נדחה ---*

*----------------------------*

*0*

***מסקנה : הכנסה פטורה גורמת למצב בו המס האפקטיבי נמוך מהמס התיאורטי בגובה ההכנסה הפטורה כפול שיעור המס.(ההיפך מהפרשים קבועים) .***

1. **הכנסה מועדפת *–*** *נניח שלחברה הכנסה מועדפת בסך 100,000 ₪ שיעור המס 25% אבל מס הכנסה מחייב הכנסה זו בשיעור מס מועדף של 10%*

*רווח לפני מס 100,000*

*מס תיאורטי 25,000*

*-------------------*

*P.N (15,000)*

*הוצאות מס אפקטיבי 10,000*

*מס נדחה*

*----------------------------*

*10,000*

* ***מסקנה : הכנסה מועדפת גורמת למצב בו המס אפקטיבי נמוך מהמס התיאורטי בגובה ההכנסה כפול הפרשי המס .***

1. **הכנסה מופלית** *– אותי הדבר רק הפוך –זו הכנסה שממוסה בשיעור מס גבוהה יותר , הכנסה מופלית גורמת למצב בו המס האפקטיבי גבוהה מהמס התיאורטי בגובה ההכנסה המופלית כפול ההפרשים בשיעורי המס ולכן צריך להגדיל את שיעור המס התיאורטי*
2. **הפרשים זמניים בגינם נוצרו מיסים נדחים לפי שיעור מס חברות *–*** *אין השפעה כיוון שלמדנו שכאשר יוצרים מיסים נדחים בגין הפרשי עיתוי לפי שיעור מס חברות כל עוד אין שינוי בשיעורי המס אזי עיקרון ההקבלה נשמר (המס התיאורטי זהה למס האפקטיבי) ולכן להפרשים הזמניים אין השפעה על ביאור מס תיאורטי .*
3. **הפרשים זמניים בגינם לא נוצרו מיסים נדחים –** משפיעים על ביאור מס תיאורטי כיוון שעיקרון ההקבלה לא נשמר
4. **הפרשים זמניים בגינם נוצרו מיסים נדחים רק על חלק מההפרש** *- אותו הדבר כמו הסעיף הקודם רק על חלק מהסכום*

### **הפרשים זמניים בגינום נוצרו מיסים נדחים לפי שיעור מס אחר (שיעור מס שונה משיעור המס התיאורטי)*-לדוגמא :*** *בשנת 2010 נרשמה הכנסה בספרים של 100,000 ₪ שמס הכנסה יכיר בה רק בשנת 2011 לפי שיעור מס של 10% שיעור מס חברות 25%.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***2010*** | ***2011*** |
| *רווח לפני מס* | *100,000* | *-* |
| *מס תיאורטי 25,000* | *25,000* | *-* |
|  |  |  |
| *P.N* | *(15,000)* | *---* |
| *הוצאות מס שוטפות* | *-* | *----* |
| *מס נדחה* | *10,000* | *(10,000)* |
|  |  |  |
| *---* | *10,000* | *---* |
|  |  |  |

1. **שינוי אומדן לגבי מיסים נדחים בחובה*-*** *בכל תאריך מאזן יש לבדוק את נאותות יצירת המיסים הנדחים ובמידת הצורך להכיר בשינוי אומדן . שינוי אומדן לא קשור לרווח לפני מס ולכן בהכרח יש לו השפעה על ביאור מס תיאורטי*
2. **השפעת שינוי בשיעור המס בגין שינויים בשיעור המס –** כפי שלמדנו שינויים בשיעורי המס גורמים לכך שהמס האפקטיבי שונה מהמס התיאורטי , ולכן , כל הוצאות המס הנדחות שנובעות משינויים בשיעורי המס למעשה משפיעות על ביאור מס תיאורטי .
3. **הפסדים שוטפים בגינם לא נוצרו מיסים נדחים-** מדובר במקרה פרטי של סעיפים (7) (8) ו-(9) , כלומר , אם יצרנו מיסים נדחים בבגין הפסדים שוטפים – אין השפעה על ביאור מס תיאורטי . אם לא יצרנו מיסים נדחים בגין כל ההפסדים השוטפים או חלק מההפסדים השוטפים , אזי יש לכך השפעה על ביאור מס תיאורטי .
4. **ניצול הפסד להעברה בגינו לא נוצרו מיסים נדחים-** הכוונה היא עכשיו לשנה הבאה *מדובר במקרה פרטי של סעיפים (7),(8)ן-(9). אם יצרנו מיסים נדחים על כל ההפסדים להעברה אז לא תיהיה לכך השפעה על ביאור מס תיאורטי אבל אם לא יצרנו מיסים נדחים על כל ההפסדים אז תיהיה לכך השפעה על ביאור מס תיאורטי .*
5. **מיסים בגין שנים קודמות-** מיסים בגין שנים קודמות אינם קשורים לרווח החשבונאי לפני מס ולכן בהכרח ישפיעו על ביאור מס תיאורטי בגובה כל הוצאות המס בגין שנים קודמות

**לדוגמא :***לחברה התהוו בשנת 2010**הוצאות מס בגין שנת 2008 בסך 100,000 ₪*

1. **מיסים שוטפים בגין פעילות מופסקת ,סעיפים הוניים או רווח כולל אחר-***הסעיף הנ"ל לא נכלל ברווח החשבונאי לפני מס ולכן אין לו השפעה על המס התיאורטי . כמו"כ סעיף זה גם לא משפיע על המס האפקטיבי וזאת מאחר ולמדנו שהמס בגינו לא נרשם כנגד הוצאות המס אלא כנגד הסעיף עצמו (הסעיף ההוני)*  **מסקנה : *לסעיף זה אין השפעה על ביאור מס תיאורטי***
2. **מיסים נדחים בגין פעילות מופסקת ,סעיפים הוניים או רווח כולל אחר-** *הסעיף הנ"ל לא נכלל ברווח החשבונאי לפני מס ולכן אין לו השפעה על המס התיאורטי . כמו"כ סעיף זה גם לא משפיע על המס האפקטיבי וזאת מאחר ולמדנו שהמס בגינו לא נרשם כנגד הוצאות המס אלא כנגד הסעיף עצמו (רווח כולל אחר)* **מסקנה : *לסעיף זה אין השפעה על ביאור מס תיאורטי***
3. **שינויים בשיעור המס בגין פעילות מופסקת ,סעיפים הוניים או רווח כולל אחר-** *הסעיף הנ"ל לא נכלל ברווח החשבונאי לפני מס ולכן אין לו השפעה על המס התיאורטי . כמו"כ סעיף זה גם לא משפיע על המס האפקטיבי וזאת מאחר ולמדנו שהמס בגינו לא נרשם כנגד הוצאות המס אלא כנגד הסעיף עצמו (פעילות מופסקת)***מסקנה : *לסעיף זה אין השפעה על ביאור מס תיאורטי .***