**מאזנים מאוחדים שיעור 3 תרגול**

**פיתרון ש"ב**

**שאלה מספר 1**

חברת קלימרו בע"מ הינה חברה תעשייתית העוסקת בענף הביגוד. החברה הוקמה ביום 1 בינואר 1997 בהון עצמי של 900,000 ₪. להלן מספר נתונים על פעילות החברה:

1. החברה רכשה ביום הקמתה את הרכוש הקבוע כמפורט להלן:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | **מספר שנים להפחתה** |
|  | **עלות בש"ח** | **בספרים** | **לצרכי מס** |
| **מכונות** | 150,000 | 6 | 6 |
| **כלי רכב** | 100,000 | 5 | 4 |
| **ציוד** | 60,000 | 8 | 6 |

פרט לכך לא היו רכישות נוספות של רכוש קבוע.

החברה מפחיתה את הרכוש קבוע לצרכי מס לפי שיטת קו ישר ובספריה לפי שיטת סכום ספרות השנים העולה.

1. החברה צופה שתוך 5 שנים החל מ- 31.12.99 יהיו הקופה לפיצויים והעתודה לפיצויים שווים כאשר הפער יצטמצם באופן שווה כל שנה וזאת בהסתמך על הפעילות בשנת 2000. להלן יתרות מאזניות ליום 31.12.99:

עתודה לפיצויים- 20,000 ₪.

יעודה לפיצויים- 10,000 ₪.

1. החברה מפרישה לחומ"ס 1% מסך המכירות. על פי הניסיון בענף הפרשה זו נסגרת תוך שנתיים (70% בשנה הראשונה לאחר ההפרשה). להלן נתונים נוספים:

יתרת הפרשה לחומ"ס ליום 31.12.99 - 15,000 ₪.

מכירות לשנת 1999- 1,000,000 ₪.

מכירות לשנת 2000- 1,200,000 ₪.

חובות אבודים לשנת 2000- 12,000 ₪.

1. להלן נתונים נוספים על הוצאות/הכנסות החברה בשנת 2000:

הוצאות תרומות- 10,000 ₪ (מותר לזיכוי לפי 35% מס).

הוצאות אחזקת רכב- 20,000 ₪ (75% מוכר לצרכי מס).

הכנסות דיבידנד- 25,000 ₪. חייב המס בשיעור של 25%.

הכנסות מניירות ערך- 5,000 ₪. פטור ממס.

1. שיעור המס 40%.
2. הרווח לפני מס לשנת 2000 הוא 40,000 ₪.

**נדרש**

1. דוח התאמה למס של חברת קלימרו לשנת 2000.
2. ביאור מיסים נדחים לשנת 2000.
3. חישוב הוצאות המס שיכללו בדוח רווח והפסד של חברת קלימרו לשנת 2000 ע"פ המרכיבים- מיסים שוטפים ומיסים נדחים.

***פיתרון***

***נדרש 1 – דו"ח התאמה למס 2011***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *רווח לפני מס* | *40,000* |  |
| ***הוסף:*** |  |  |
| *הוצאות פחת בספרים בגין מכונה* | *28,571* | $$150,000\*\frac{4}{21}=$$ |
| *הוצאות פחת ספרים כלי רכב* | *26,667* | $$100,000\*\frac{4}{15}=$$ |
| *הוצאות פחת ספרים ציוד* | *6,667* | $$60,000\*\frac{4}{36}=$$ |
| *\*הוצאות תרומה* | *10,000* |  |
| ***הפחת:*** |  |  |
| *הוצאות פחת מס הכנסה בגין מכונה* | *(16,667)* | $$100,000\*\frac{1}{6}=$$ |
| *הוצאות פחת מס הכנסה בגין כלי רכב* | *(25,000)* | $$100,000\*\frac{1}{4}=$$ |
| *הוצאות פחת מס הכנסה בגין ציוד* | *(10,000)* | $$60,000\*\frac{1}{6}=$$ |
| ***הכנסה חייבת*** | ***295,000*** |  |
| *חבות המס* |  |  |
| *ש.מס רגיל* | *118,000* | $$295,000\*40\%=$$ |
| *זיכוי בגין תרומות* | *(17,500)* | $$50,000\*35\%=$$ |
| *חבות המס* | *100,500* |  |

***נדרש 2 -ביאור מיסים נדחים***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***פרטים*** | ***12/10*** | ***שינוי*** | ***12/11*** |
| *מכונה* | *10,000* | *10,000* | *20,000* |
| *מו"פ* | *(40,000)* | *(8,000)* | *(32,000)* |
| ***סה"כ*** | ***(30,000)*** | ***18,000*** | ***12,000*** |

***פקודות יומן***

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מס נדחה | 18,000 |
| ז' הוצאות מס נדחות |

***ביאורים***

1. ***רכוש קבוע – מכונה***

*הפרש עיתוי*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *(25,000)* | $$\left(100,000\*\frac{1}{2}-100,000\*\frac{3}{4}\right)=$$ |
| *12/11* | *(50,000)* | $$\left(0-100,000\*\frac{2}{4}\right)=$$ |

***נכס בספרים < נכס מס הכנסה 🡨 מס נדחה בחובה***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *10,000* | $$25,000\*40\%=$$ |
| *12/11* | *20,000* | $$50,000\*40\%=$$ |

1. ***עלויות פיתוח – של נכס מו"פ***

*הפרש עיתוי*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *100,000* | $$\left(100,000-0\right)=$$ |
| *12/11* | *80,000* | $$\left(100,000\*\frac{4}{5}-0\right)=$$ |

***נכס בספרים < נכס מס הכנסה 🡨 מס נדחה בחובה***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *40,000* | $$100,000\*40\%=$$ |
| *12/11* | *32,000* | $$80,000\*40\%=$$ |

***נדרש 3 –הרכב הוצאות המס***

|  |  |
| --- | --- |
| *הוצאות מס שוטף* | *100,500* |
| *הוצאות מס נדחות* | *(18,000)* |
| *הוצאות מס בגין שנים קודמות* | *40,000* |
| *סה"כ* | *122,500* |

***שאלה מספר 2***

להלן נתונים שנלקחו מתוך הספרים של חברת קרן שירותי ביטחון בע"מ (להלן - החברה) ליום 31.12.03 וליום 31.12.04:

1. הרווח לפני מס של החברה לשנת 2003 הוא 450,000 ₪ ולשנת 2004 הוא 300,000 ₪.
2. ההכנסות הפטורות ממס בשנת 2003 הינן 15,000 ₪ ובשנת 2004 הינן 25,000 ₪.
3. ההוצאות הלא מוכרות לצורכי מס בשנת 2003 הינן 20,000 ₪ ובשנת 2004 הינן 30,000₪.
4. החברה מחשבת את ההפרשה לחומ"ס לפי 5% מיתרת הלקוחות ברוטו. יתרת הלקוחות ברוטו של החברה ליום 31.12.03 היא 200,000 ₪ וליום 31.12.04 היא 300,000 ₪.

יתרת ההפרשה לחומ"ס ליום 31.12.02 הינה 4,000 ₪.

במהלך שנת 2003 הוכרז לקוח א' כחדל פירעון. היקף חובו לחברה הינו 3,000 ₪. במהלך שנת 2004 הוכרז לקוח ב' כחדל פירעון. היקף חובו לחברה הינו 5,000 ₪. במהלך שנת 2004 שילם כונס הנכסים של לקוח א' לחברה סך של 1,000 ₪ בגין חוב שהוכר כאבוד במהלך שנת 2003.

מס הכנסה מכיר בהוצאות בגין חובות מסופקים רק בעת הפיכתם לחובות אבודים.

1. להלן נתונים בדבר הרכוש הקבוע של החברה ליום 31.12.03:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **שם החשבון** | **עלות -₪** | **ערך גרט- ₪** | **שיעור הפחת - (%)** |
| **מכונות** | 225,000 | 25,000 | 25 |
| **ריהוט** | 170,000 | 20,000 | 20 |
|  | 395,000 | 45,000 |  |

ערך הגרט הנקבע על-ידי החברה מקובל על מס הכנסה.

שיטת הפחת הנהוגה בחברה הינה שיטת סכום ספרות השנים היורד.

מס הכנסה מכיר בהוצאות פחת לפי שיטת הקו הישר. כל הרכוש הקבוע נרכש ביום 1.7.02. מספר השנים להפחתה זהה בספרי החברה ולצרכי מס.

1. החברה מחשבת את ערך המלאי בספרים לפי שיטת ליפ"ו (LIFO) תקופתי. מס הכנסה מחשב את ערך המלאי לפי שיטת פיפ"ו (FIFO) תקופתי.

ערך המלאי לפי שיטת ליפ"ו תקופתי ליום 31.12.02 הינו 35,000, ליום 31.12.03 הינו 40,000 ₪ וליום 31.12.04 הינו 50,000 ₪. ערך המלאי לפי שיטת פיפ"ו תקופתי ליום 31.12.02 הינו 35,000 ₪, ליום 31.12.03 הינו 48,000 ₪ וליום 31.12.04 הינו 60,000 ₪.

1. שיעור המס החל על החברה הינו 36%.

**נדרש**

* 1. להציג את דוח ההתאמה לצורכי מס של חברת קרן שירותי ביטחון בע"מ ולחשב את חבות המס לשנות המס 2003 ו- 2004.
	2. להציג את ביאור המסים הנדחים לשנים 2003 ו- 2004.
	3. לחשב את הוצאות המס אשר ייכללו בדו"ח רווח והפסד של חברת קרן שירותי ביטחון בע"מ לשנים 2003 ו- 2004, עפ"י המרכיבים - מסים שוטפים, מסים נדחים.

***פיתרון***

***נדרש 1 – דו"ח התאמה למס 2003***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *רווח לפני מס* | *450,000* |  |
| ***הוסף:*** |  |  |
| *הוצאות לא מוכרות* | *20,000* |  |
| *הוצאות חומ"ס* | *9,000* |  |
| *הוצאות פחת ספרים מכונה* | *70,000* |  |
| *הוצאות פחת ספרים ריהוט* | *45,000* |  |
| *מלאי סגירה* | *8,000* |  |
| ***הפחת:*** |  |  |
| *הכנסות פטורות* | *(15,000)* |  |
| *חובות אבודים* | *(3,000)* |  |
| *הוצאות פחת מס הכנסה בגין מכונה* | *(50,000)* |  |
| *הוצאות פחת מס הכנסה ריהוט* | *(35,000)* |  |
| *מלאי פתיחה* | *----* |  |
| ***הכנסה חייבת*** | ***504,000*** |  |
| *חבות המס* |  |  |
| *ש.מס רגיל* | *118,000* |  |
| *זיכוי בגין תרומות* | *(17,500)* |  |
| *חבות המס* | *100,500* |  |
| *חבות המס* |  |  |
| *ש.מס רגיל* | *181,440* | $$504,000\*36\%=$$ |

***דו"ח התאמה למס 2004***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *רווח לפני מס* | *300,000* |  |
| ***הוסף:*** |  |  |
| *הוצאות לא מוכרות* | *30,000* |  |
| *הוצאות חומ"ס* | *9,000* |  |
| *הוצאות פחת ספרים מכונה* | *50,000* |  |
| ***הוצאות פחת ספרים ריהוט*** | *35,000* |  |
| ***מלאי סגירה*** | *10,000* |  |
| ***הפחת:*** |  |  |
| *הכנסות פטורות* | *(25,000)* |  |
| *חובות אבודים* | *(4,000)* |  |
| *הוצאות פחת מס הכנסה בגין מכונה* | *(50,000)* |  |
| *הוצאות פחת מס הכנסה ריהוט* | *(30,000)* |  |
| *מלאי פתיחה* | *(8,000)* |  |
| ***הכנסה חייבת*** | ***317,000*** |  |
| *חבות המס* |  |  |
| *ש.מס רגיל* | *114,120* | $$317,000\*36\%=$$ |

***נדרש 2 -ביאור מיסים נדחים***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***פרטים*** | ***12/02*** | ***שינוי*** |  ***12/03*** | ***שינוי*** | ***12/04*** |
| *חומ"ס* | *1,440* | *2,160* | *3,600* | *1,800* | *5,400* |
| *מכונות* | *5,400* | *7,200* | *12,600* | *---* | *12,600* |
| *ריהוט* | *3,600* | *5,400* | *9,000* | *1,800* | *10,800* |
| *מלאי* | *---* | *2,880* | *2,880* | *700* | *3,600* |
| ***סה"כ*** |  |  |  |  |  |

***ביאורים***

1. ***הפרשה לחומ"ס***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *(4,000)* |  |
| *חוב אבוד* | *3,000* |  |
| *הוצאות חומ"ס* | *(9,000)* | *P.N* |
| *12/03* | *10,000* | $$5\%\*200,000=$$ |
| *חובות אבודים* | *4,000* | $$5,000-1,000=$$ |
| *הוצאות חומ"ס* | *(9,000)* | *P.N* |
| *12/04* | *15,000* | $$5\%\*300,000=$$ |

***התחייבות בספרים < התחייבות מס הכנסה 🡨 מס נדחה בחובה***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *1,440* | $$4,000\*36\%=$$ |
| *12/03* | *3,600* | $$10,000\*36\%=$$ |
| *12/04* | *5,400* | $$15,000\*36\%=$$ |

1. ***מכונות***

*פחת ספרים 03* $\left(225,000-25,000\right)\*\left(\frac{4}{10}\*\frac{6}{12}+\frac{3}{10}\*\frac{6}{12}\right)=70,000$

*פחת ספרים 04* $200,000\*\left(\frac{3}{10}\*\frac{6}{12}+\frac{2}{10}\*\frac{6}{12}\right)=50,000$

*פחת מס הכנסה 03* $200,000\*\frac{1}{4}=50,000$

*פחת מס הכנסה 04* $50,000$

***הפרשי עיתוי***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *15,000* | $$\left(225,000-200,000\*\frac{4}{10}\*\frac{6}{12}\right)-\left(225,000-200,000\*\frac{0.5}{4}\right)=$$ |
| *12/03* | *35,000* | $$\left(225,000-40,000-70,000\right)-\left(225,000-200,000\*\frac{1.5}{4}\right)=$$ |
| *12/04* | *35,000* | $$\left(225,000-110,000-50,000\right)-\left(225,000-200,000\*\frac{2.5}{4}\right)=$$ |

***נכס בספרים < נכס מ"ה 🡨 מס נדחה בחובה***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *5,400* | $$15,000\*36\%=$$ |
| *12/03* | *12,600* | $$35,000\*36\%=$$ |
| *12/04* | *12,600* | $$35,000\*36\%=$$ |

1. ***ריהוט***

***הפרשי עיתוי***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *10,000* | $$\left(170,000-20,000\right)\*(\frac{12.5}{15}-\frac{4.5}{5})=$$ |
| *12/03* | *25,000* | $$\left(170,000-20,000\right)\*(\frac{8}{15}-\frac{3.5}{5})=$$ |
| *12/04* | *35,000* | $$\left(170,000-20,000\right)\*(\frac{4.5}{15}-\frac{2.5}{5})=$$ |

*פחת ספרים 03* $\left(170,00-20,000\right)\*\left(\frac{6}{10}\*\frac{5}{15}+\frac{6}{10}\*\frac{4}{15}\right)=45,000$

*פחת ספרים 04* $(170,000-20,000)\*\left(\frac{6}{10}\*\frac{4}{15}+\frac{6}{10}\*\frac{3}{15}\right)=35,000$

*פחת מס הכנסה 03* $150,000\*\frac{1}{5}=30,000$

*פחת מס הכנסה 04* $30,000$

1. ***מלאי***

***הפרשי עיתוי***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *---* | $$35,000-35,000=$$ |
| *12/03* | *(8,000)* | $$40,000-48,000=$$ |
| *12/04* | *(10,000)* | $$50,000-60,000=$$ |

***נכס בספרים < נכס מ"ה < מס נדחה בחובה :***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/02* | *---* |  |
| *12/03* | *2,880* | $$8,000\*36\%=$$ |
| *12/04* | *3,600* | $$10,000\*36\%=$$ |

***נדרש 3 –הרכב הוצאות המס***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *2003* | *2004* |
| *הוצאות מס שוטף* | *181,440* | *114,120* |
| *הוצאות מס נדחות* | *(17,640)* | *(4,320)* |
| *סה"כ* | *163,800* | *109,800* |

* **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**

***שאלה מספר 3***

להלן מספר נתונים מתוך הדוחות הכספיים של חברת המעתיק ליום 31.12.03:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **הפרשה לחומ"ס** |  | 7,848 |
| **התחייבות בגין הטבות לעובדים** | 235,247 |
| **יעודה לפיצויים** |  | 156,739 |
| **מבנים- עלות** |  | 500,000 |
| **לקוחות-חייבים** |  | 156,976 |
| **מס נדחה** |  |  | 34,542 |
| **מחזור מכירות** |  | 946,253 |

מתוך סקירת ספרי החברה לשנת 2004 התבררו העובדות הבאות:

1. התקבל שכ"ד בתאריך 1.7.04 בסך 21,000 ₪ עבור 3 שנים. מס הכנסה מכיר בהכנסות משכ"ד בעת קבלתן בפועל.
2. החברה נוהגת להעמיד את ההפרשה לחומ"ס על אחוז קבוע מיתרת הלקוחות. במהלך 2004 התברר כי חובות לקוחות בסך 3,436 ₪ הם אבודים ולא ניתן לגבותם. יתרת הלקוחות ל-31.12.04 היא 245,622 ₪. מס הכנסה מתיר כהוצאה רק חובות שהוכרו כאבודים ובלתי ניתנים לגבייה.
3. סך התחייבויות החברה בגין הטבות לעובדים ליום 31.12.04 היתה 476,259 ₪ ושווי קופת הפיצויים לאותו יום היתה 325,960 ₪. לצורכי מס מותרות רק הוצאות פיצויים בפועל: הפקדות בקופת פיצויים ותשלום לעובדים שפוטרו. החברה הפקידה במשך השנה בקופת פיצויים 50,000 ₪ ושילמה 30,000 ₪ לשני עובדים שפוטרו. לא צפוי שיתרת קופת הפיצויים תעלה על יתרת התחייבות החברה בגין הטבות לעובדים ב-6 השנים הבאות.
4. בית החרושת החדש החל לפעול (כולל מבנים) ביום 1.1.04. החברה מחשבת פחת על מבנים בשיעור של 4% לשנה. מס הכנסה מתיר לחברה הוצאות פחת בשיעור של 8% לשנה בתקופת ההטבות.
5. הרווח החשבונאי של החברה לשנת 2004 לפני הוצאות מס ולאחר כל ההפרשות והתיקונים הנדרשים הוא 678,952 ₪.
6. שיעור המס 40%.

**נדרש**

1. דוח התאמה לצורכי מס של חברת המעתיק לשנת המס 2004.
2. ביאור מיסים נדחים לשנת 2004.
3. חישוב הוצאות המס אשר ייכללו בדוח רווח והפסד של חברת המעתיק לשנת 2004 ע"פ המרכיבים- מיסים שוטפים ומסים נדחים.

**דוגמא לשלושת המצבים :**

הרווח לפני מס בשנת 2011 100,000 ₪

ב-10/01/11 רכשה החברה מכונה תמורת 80,000 ₪ המכונה מופחתת בספרים 4 שנים ולצורכי מס 2 שנים

**נדרש:**

1. **הצג ביאור מיסים נדחים**
2. **הצג את הוצאות המס הנדחות לרבות פיצול בין הוצאות המס הנדחות הרגילות לבין הוצאות המס הנדחות הנובעות משינויים בשיעורי המס וזאת תחת 3 הנחות בלתי תלויות :**
3. **שיעור המס בשנת 2010 30% בשנת המס 2011 התקבל חוק לשינוי שיעור המס שיעור המס בשנת 2011 20%**
4. **שיעור המס בשנת 2010 30% בשנת 2011 התקבל חוק לשינוי בשיעור המס החל משנת 2012 לשינוי שיעור המס ל-20% - שינוי יחיד החל מהשנה העוקבת**
5. **שיעור המס בשנת 2010 30% בשנת המס 2011 התקבל חוק לשינויים בשיעורי המס כדלקמן:**

**2010 -30%**

**2011- 25%**

**2012 – 20%**

**2013- 10%**

**פיתרון**

1. **מצב 1 – שינוי יחיד החל מהשנה שאנו עוסקים בה (2011)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 12/10 | שינוי | 12/11 |
| מכונה | (6,000) | (2,000) | (8,000) |

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות מס נדחות | 2,000 |
| ז' מיסים נדחים |

**הפרשי עיתוי :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/10 | 20,000 | $$80,000\*\frac{3}{4}-80,000\*\frac{1}{2}=$$ |
| 12/11 | 40,000 | $$80,000\*\frac{2}{4}-80,000\*\frac{0}{2}=$$ |

**נכס ספרים< נכס מ"ה 🡨 מס נדחה בזכות :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/10 | (6,000) | $$20,000\*30\%=$$ |
| 12/11 | (8,000) | $$40,000\*20\%=$$ |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| הוצאות מס נדחות רגילות | 4,000 | P.N |
| הוצאות מס נדחות רגילות שינוי המס  | (2,000) | $$\frac{6,000}{0.3}\*10\%=$$ |
| הוצאות מס נדחות | 2,000 |  |

הפרש העיתוי גרם להקטנת ההכנסה החייבת בשנת 2011 ב20,000 ₪ (הפרשי הפחת) ולכן הוצאות המס השוטפות נמוכות יותר ב- $20,000\*20\%=4,000$ ולכן על מנת לשמור על עיקרון ההקבלה נצטרך להגדיל את הוצאות המס הנדחות ב-4,000 .

סך הוצאות המס הנדחות שלמעשה שומרות על עיקרון ההקבלה , אלו הוצאות המס הנדחות הרגילות , ואז את הוצאות המס הנדחות שנובעות משינויים בשיעורי המס ניתן לקבל כ- P.N

**מסקנה : סך הוצאות המס הנדחות הרגילות יהיו תמיד שוות לשינוי בהפרש עיתוי של אותה שנה כפול שיעור המס בפועל של אותה שנה .**

1. **מצב 2 – שינוי יחיד החל מהשנה העוקבת לשנה בה אנו עוסקים:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 12/10 | שינוי | 12/11 |
| מכונה | (6,000) | (2,000) | (8,000) |

**הפרשי עיתוי :**

|  |  |
| --- | --- |
| 12/10 | 20,000 |
| 12/11 | 40,000 |

**נכס ספרים< נכס מ"ה 🡨 מס נדחה בזכות :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/10 | (6,000) | $$20,000\*30\%=$$ |
| 12/11 | (8,000) | $$40,000\*20\%=$$ |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| הוצאות מס נדחות רגילות (2) | 6,000 | P.N |
| הוצאות מס נדחות רגילות שינוי המס (1)  | (4,000) | $$\frac{8,000}{0.2}\*10\%=$$ |
| הוצאות מס נדחות | 2,000 |  |

1. מאחר ואנו עוסקים במיסים נדחים בזכות ושיעור המס קטן אזי מדובר בהקטנת התחייבות שגורמת להכנסות מס נדחות ולכן , סך הכל הוצאות המס הנדחות שנובעות משינויים בשיעורי המס , מביא לקיטון בהוצאות המס.
2. הפרש העיתוי גרם להקטנת ההכנסה החייבת ב-20,000 ₪ ולכן הוצאות המס השוטפות נמוכות יותר ב- $20,000\*30\%=6,000$ ולכן על מנת לשמור על עיקרון ההקבלה נרשום – הוצאות מס נדחות 6,000
3. **שינוי מדוררג בשיעור המס**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 12/10 | שינוי | 12/11 |
| מכונה | (6,000) | ----- | (6,000) |

**הפרשי עיתוי :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/10 | 20,000 |  |
| 12/11 | 40,000 |  |
| 12/12 | 20,000 | $$80,000\*\frac{1}{4}-0=$$ |

**נכס ספרים< נכס מ"ה 🡨 מס נדחה בזכות :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/10 | (6,000) | $$20,000\*30\%=$$ |
| 12/11 | (6,000) | $$20,000\*20\%+20,000\*10\%=$$ |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| הוצאות מס נדחות רגילות (2) | 5,000 | $$20,000\*25\%=$$ |
| הוצאות מס נדחות רגילות שינוי המס (1)  | (5,000) | p.n |
| הוצאות מס נדחות | ---- |  |

הפרש העיתוי גרם להקטנת ההכנסה החייבת ב-20,000 (הפרשי הפחת) ולכן שילמנו פחות הוצאות מס שוטפות $20,000\*25\%=5,000$ לכן על מנת לשמור על עיקרון ההקבלה הוצאות המס הרגילות יהיו 5,000 . את הוצאות המס הנדחות שנובעות משינוי בשיעור המס נקבל כ-P.N

**הפרשים זמניים**

נפרש 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 ב.מס 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 הנוסע 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 ייזרמו ליישות הטבות כלכליות בסך 80,000 ₪ מאחר ואלו ההטבות שהישות מצפה לקבל אם היא תמכור את הנכס היום

פקודת 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 ניתור מס נדחה בחובה וזאת למעט חריגים שנלמד בהמשך