**מאזנים מאוחדים שיעור 6 תרגול**

**פתרון ש"ב**

**שאלה מספר 5**

חברת "שירה" בע"מ הינה חברה מסחרית. החברה הוקמה בתאריך 1.1.10 בהון עצמי של 1,000,000 ₪.

חברת "שירה" רכשה ביום הקמתה רכוש קבוע כמפורט להלן:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **חשבונאית** | | | | **לצרכי מס** | |
|  | **עלות** | **אורך חיים** | **שיטה** | **אורך חיים** | **שיטה** |
| מכונית | 60,000 | 5 שנים | סכום ספרות יורד | 5 שנים | קו ישר |
| מחשב | 10,000 | 5 שנים | קו ישר | 2 שנים | קו ישר |
| ריהוט | 40,000 | 16 שנים | קו ישר | 10 שנים | סכום ספרות יורד |

החברה מפרישה לחובות מסופקים 10% מהלקוחות. על פי נסיון בענף, 20% מהחובות המסופקים הופכים לאבודים בשנה העוקבת 40% בשנה השנייה ו- 40% בשנה השלישית.

יתרת הלקוחות ברוטו-

31.12.10 – 500,000 ₪.

31.12.11 – 800,000 ₪.

מס הכנסה מכיר בהוצאות של חובות אבודים בלבד.

הנח/י כי התוצאות בפועל תאמו את התחזית.

הוצאות פיצויים - מס הכנסה מכיר בהוצאות פיצויים המשולמות בפועל או הפקדות לקופת פיצויים מאושרת.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **הרכב החשבונות המאזניים** | **התחייבות לפיצויים** | **יעודה לפיצויים** |
| י.פ. 31.12.10 | 50,000 | 20,000 |
| תשלום מקרן הפיצויים | (5,000) | (5,000) |
| הוצאות השנה | 10,000 | -- |
| הפקדות לקרן | -- | 40,000 |

**נתונים נוספים:**

**הוצאות:**

תרומות: 30,000 ₪ (50% מותרות בזיכוי לצרכי מס לפי שיעור מס 35% והיתרה לא מוכרת).

החזקת רכב 60,000 ₪ (75% מותרות בניכוי לצרכי מס)

נסיעות לחו"ל 20,000 ₪ (25% מותרות לניכוי לצורכי מס)

**הכנסות:**

מניירות ערך 25,000 ₪ (פטור ממס)

מדיבידנד 15,000 ₪ (חייב במס בשיעור 25%)

**שיעורי מס:**

שיעור המס עד שנת 2010 היה 45% במהלך שנת 2011 הוחלט על רפורמה במס הכנסה. על-פי הרפורמה יופחתו בהדרגה שיעורי המס כדלהלן:

2011 - 43%

2012 - 42%

2013 - 41%

2014 ואילך - 40%

רווח לשנת 2011 לפני מס 250,000 ₪.

החברה יוצרת עתודות למס בשיטת ההתחייבויות.

**נדרש**

1. להציג את דו"ח ההתאמה לצורכי מס של חברת שירה לשנת המס 2011.
2. ביאור המסים הנדחים לשנת 2011.
3. לחשב את הוצאות המס אשר ייכללו בדוח רווח והפסד של חברת שירה לשנת 2011, עפ"י המרכיבים - מסים שוטפים, מסים נדחים.
4. לערוך התאמה בין המס התיאורטי לבין המס בפועל בשנת 2011.

**פיתרון**

**דו" ח התאמה**

|  |  |
| --- | --- |
|  | 2011 |
| רווח לפני מס | 250,000 |
| **הוסף:** |  |
| פחת ספרים מכונית |  |
| פחת ספרים מחשב |  |
| פחת ספרים ריהוט |  |
| חובות מסופקים | 40,000 |
| * תרומות | 30,000 |
| החזקת רכב |  |
|  |  |
| **הפחת:** |  |
| פחת מס הכנסה מכונית |  |
| פחת מס הכנסה מחשב |  |
| פחת מס הכנסה ריהוט |  |
| חובות אבודים | (10,000) |
| קיטון בעתודה לפיצויים | (30,000) |
| הכנסות מני"ע | (25,000) |
| הכנסה דיבידנד | (15,000) |
|  | **-----------**  **266,955** |

**ביאור מיסים נדחים**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 31/12/10 | שינוי | 31/12/11 |
| מכונית | 3,600 | (1,240) | 4,840 |
| מחשב | (1,350) | (1,110) | (2,460) |
| ריהוט | (2,148) | (1,379) | (3,527) |
| הלח"מ | 22,500 | 10,420 | (32,920) |
| פיצויים | 13,500 | (13,500) | --- |
|  | **36,102** | **(4,329)** | **31,773** |

**חבות המס**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| הוצאות שיעור מס רגיל | 114,791 |  |
| הוצאות שיעורר מס מועדף | 3,750 |  |
| זיכוי שיעור מס מופלה | (5,250) |  |
|  | 113,291 | ח' הוצאות מס  ז' מיסים לשלם |

**הוצאות המס בספרים**

|  |  |
| --- | --- |
| הוצאות מס שוטף | 113,291 |
| **הוצאות מס נדחות:** |  |
| שינוי רגיל |  |
| שינוי בש. המס P.N |  |
|  | 4,329 |
|  | 117,620 |

**ביאור מס תיאורטי**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| רווח לפני מס | 250,000 |  |
| מס תיאורטי | 107,500 |  |
| שינוי בשיעור המס | 3,020 |  |
| תרומות- לא מוכר | 6,450 |  |
| תרומות - מופלה | 1,200 |  |
| החזקת רכב לא מוכר | 6,450 |  |
| נסיעות לחו"ל | 6,450 |  |
| הכנסות מני"ע - פטור | (10,750) |  |
| הכנסות מדיבידנד | (2,700) |  |
|  | **107,620** | חבות המס + מיסים נדחים |

1. **ביאור מס תיאורטי**
2. **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 .*

***לדוגמא:*** *בשנת 2010 נרשמה הוצאה בסך 100,000 ₪ כשמס הכנסה הכיר בהוצאה הזאת רק בשנת 2011 .*

*שיעור המס 25%*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***2010*** | ***2011*** |
| *רווח לפני מס* | *(100,000)* | *-* |
| *מס תיאורטי 25,000* | *(25,000)* | *-* |
|  |  |  |
| *P.N* | *0* | *-* |
| *הוצאות מס שוטפות* | *0* | *(25,000)* |
| *מס נדחה* | *(25,000)* | *25,000* |
|  |  |  |
| *10,000* | *(25,000)* | *---* |

1. **הפרשים זמניים בגינם לא נוצרו מיסים נדחים –** משפיעים על ביאור מס תיאורטי כיוון שעיקרון ההקבלה לא נשמר

**לדוגמא :** בנתוני הדוגמא הקודמת יש להניח שבשנת 2010 לא נוצרו מ"נ

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

1. **הפרשים זמניים בגינם נוצרו מיסים נדחים רק על חלק מההפרש***- אותו הדבר כמו הסעיף הקודם רק על חלק מהסכום*
2. **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*

***לדוגמא :*** *ב-2010 נרשמה הוצאה בספרים בסך 100,000 ₪ מס הכנסה מכיר בהוצאה בשנת 2012 . בשנת 2010 לא נוצרו התנאים החשבונאיים ליצירת מס נדחה , אך בשנת 2011 כן נוצרו התנאים ליצירת מס נדחה שיעור המס 25%*

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

1. **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 .
2. **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 .

**דוגמא:** בשנת 2010 נוצר לחברה הפסד בסך 100,000 ₪ החברה יצרה מיסים נדחים רק על הפסד בסך 40,000 ₪ .

שיעור המס 25%

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

1. **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 .*

**דוגמא :** בהמשך לדוגמא הקודמת יש להניח שהחברה ניצלה את כל ההפסד .

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***2010*** | ***2011*** |
| *רווח לפני מס* | *(100,000)* | *0* |
| *מס תיאורטי 25,000* | *(25,000)* | *0* |
|  |  |  |
| *P.N* | *15,000* | *(15,000)* |
| *הוצאות מס שוטפות* | *-* | *(25,000)* |
| *מס נדחה* | *(10,000)* | *10,000* |
|  |  |  |
| *---* | *(10,000)* | *(15,000)* |
|  |  |  |

1. **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 ₪*

|  |  |
| --- | --- |
|  | ***2010*** |
| *רווח לפני מס* | *-----* |
| *מס תיאורטי 25,000* | *---* |
|  |  |
| *P.N* | *100,000* |
| *הוצאות מס שוטפות* | *100,000* |
| *מס נדחה* |  |
|  |  |
| *---* | *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***

1. **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***

1. **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 .***