**מאזנים מאוחדים שיעור 5 תרגול**

**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 .**

**דוגמא 1 : הוצאות הנפקה שמקוזזות מהפרמיה**

בשנים 2011-2012 הרווח לפני מס של חברה א' הסתכם ב-100,000 ₪.

ביום 31/12/11 הנפיקה חברה א' מניות , הוצאות ההנפקה הסתכמו לסך של 30,000 ₪ .

מס הכנסה מכיר בהוצאות ההנפקה כהוצאה מותרת על פני 3 שנים החל משנת 2012 .

שיעור המס 40%

**נדרש :**

1. **דו"ח התאמה לשנים 2011 ו-2012**
2. **חבות המס לשנים 2011-2012**
3. **ביאור מיסים נדחים לשנים 2011 ו-2012**
4. **סך הוצאות המס שיירשמו בספרים בשנים 2011-2012**

**פיתרון**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **דו"ח התאמה למס**  | **2011** | **2012** |
| רווח לפני מס | 100,000 | 100,000 |
| הפחת: |  |  |
| הוצאות הנפקה  | ---- | $$\frac{30,000}{3}=(10,000)$$ |
| הכנסה חייבת | 40% | 40% |
| חבות המס | 40,000 | 36,000 |

**הרכב הוצאות המס :**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| הוצאות מס שוטפות | 40,000 | 36,000 |
| הוצאות מס נדחות  | ----- | 4,0000 |
|  | 40,0000 | 40,000 |

**ביאור מיסים נדחים**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 12/10 | P.N שינוי | שינוי אחר | 12/11 | שינוי | שינוי אחר | 12/12 |
| הוצאות הנפקה | ---- | ---- | 12,000 | (4,000) | ---- | ----- | 8,0000 |

**הפרש עיתוי**

|  |  |
| --- | --- |
| 12/2010 | ----- |
| 12/2011 | $$\left(0-30,000\right)=30,000$$ |
| 12/2012 | $$\left(0-\frac{30,000}{3}\*2\right)=20,000$$ |

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

12/10 - 0

12/11 -$30,000\*40\%=12,000$

12/12 -$20,000\*40\%=8,000 $

**הסברים לגבי הדוגמא :**

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 .

**דוגמא 2 : ני"ע זמינים למכירה**

ביום 01/04/09 רכשה החברה השקעה במניות תמורת 40,000 ₪ .

עלויות עיסקה הסתכמו לסך של 4,000 ₪ .

החברה סיווגה את ההשקעה כני"ע ז"ל.

ב-12/09 השווי ההוגן של ההשקעה 50,000 ₪

ב-01/04/09 ההשקעה נמכרה תמורת 52,000 ₪ .

מס הכנסה מכיר בעלויות עיסקה כחלק מעלות הרכישה .

מס הכנסה ממסה בפועל רק בעת מכירת ני"ע.

שיעור מס חברות 40%

שיעור מס רווח הון 25%

**נדרש לכל אחת מהשנים 2009 ו-2010:**

1. **פקודות יומן**
2. **ביאור מיסים נדחים**
3. **הצגת דו"ח על הרווח הכולל .**

**פיתרון**

**פקודות יומן**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01/04/09 | ח' השקעה בני"ע  ז' מזומן | 44,000 |
| 12/09 | ח' השקעה בני"ע ז' קרן הון | 6,000 |
|  | ח' קרן הון ז' מס נדחה | 1,500 |
| 2010 | ח' נאמן ז' השקעה בני"ע ז'רווח מני"ע | 52,00050,0002,000 |
|  | ח' הוצאות מס שוטפות ז' מיסים לשלם | $$25\%\*\left(52,000-44,000\right)=2,000$$ |
|  | ח' מס נדחה ז' קרן הון | 1,500 |
|  | ח' קרן הון  ז' רווח הון  | 6,000 |

**ביאור מיסים נדחים**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 12/08 | שינוי | שינוי אחר | 12/09 | שינוי | שינוי אחר | 12/10 |
| ני"ע | --- | --- | 1,500 | (1,500) | --- | 1,500 | --- |

**הפרשי עיתוי 2009**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/08 | --- |  |
| 12/09 | 6,000 | $$50,000-44,000$$ |
|  | 1,500 | $$25\%\*6,000=$$ |

**הפרשי עיתוי 2010**

|  |  |
| --- | --- |
| 12/08 | 6,000 |
| 12/09 | ---- |

**דו"ח על הרווח הכולל**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 2009 | 2010 |
| רווח לפני מס | --- |  |
| הוצאות מס | ---- |  |
| רווח נקי | ---- | 6,000 |
| רווח כולל אחר |  |  |
| קרן הון ני"ע | 4,500 | $$6,000-1,500=(4,500)$$ |
| רווח כולל | 4,500 | 1,500 |

**הסברים:**

1. 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

**דוגמא 3: קרן שערוך**

הרווח לפני מס של חברה א' בשנים 2011 ו-2012 הוא 100,000 ₪.

ב-01/01/11 רכשה חברה א' מכונה תמורת 75,000 ₪

המכונה מופחתת למשך 5 שנים קו ישר .

החברה מטפלת במכונה לפי מודל הערכה מחדש .

מס הכנסה מכיר במכונה לפני עלות.

השווי ההוגגן של המכונה ליום 31/12/11 הוא 90,000 ₪

שיעור המס הוא 25%

הנח כי לא בוצע שיערוך ב-12/12

**נדרש לכל אחת מהשנים 2011 ו-2012:**

1. **דו"ח התאמה למס וחבות המס**
2. **ביאור מיסים נדחים**
3. **הרכב הוצאות המס בספרים.**

**פיתרון**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| דו"ח התאמה למס | 2011 | 2012 |
| רווח לפני מס | 100,000 | 100,000 |
| הוסף: |  |  |
| פחת בספרים  | $$\frac{75,000}{5}=15,000$$ | $$\frac{90,000}{4}=22,500$$ |
| הפחת: |  |  |
| פחת מ"ה | $$\frac{75,000}{5}=(15,000)$$ | $$\frac{60,000}{4}=15,000$$ |
| הכנסה חייבת | 100,000 | 107,500 |
| חבות המס | $$100,000\*25\%=25,000$$ | $$107,500\*25\%=26,875$$ |
| **הוצאות המס:** |  |  |
| הוצאות מס שוטפות  | 25,000 | 26,875 |
| הוצאות מס נדחות  | --- | (1,875) |
|  | 25,000 | 25,000 |

**ביאור מיסים נדחים**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 12/10 | שינוי | שינוי אחר | 12/11 | שינוי  | שינוי אחר | 12/12 |
| מכונה | --- |  | (7,500)ח' קרן שערוך  ז' מס נדחה | (7,500) | 1,875ח' מס נדחה ז' הוצאות מס נדחות | --- | (5,625) |

**הפרשי עיתוי**

|  |  |
| --- | --- |
| 12/10 | --- |
| 12/11 | $$90,000-75,000\*\frac{4}{5}=30,000$$ |
| 12/12 | $$90,000\*\frac{3}{4}-75,000\*\frac{3}{5}=22,500$$ |

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

|  |  |
| --- | --- |
| 12/10 | --- |
| 12/11 | $$30,000\*25\%=7,500$$ |
| 12/12 |  |

**ה סברים:**

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.

**דוגמא 4: פעילות מופסקת**

נניח שבשנת 2010 יש בספרים רווח מפעילות מופסקת אבל מס הכנסה מכיר בו רק בשנת 2011 בשנת 2010 נוצר הפרש זמני בגין הפעילות המופסקת ולכן יש ליצור מיסים נדחים בגין הפעילות המופסקת.

פקודת היומן :

ח' רווח מפעילות מופסקת

 ז' מס נדחה

בשנת 2011 בדו"ח ההתאמה נוסיף את הרווח מפעילות מופסקת , וכתוצאה מכך הוצאות המס השוטפות יהיו גבוהות יותר ובמקביל נסגור את המס הנדחה שיצרנו ב-2010 . פקודת היומן תיהיה ח' מס נדחה

 ז' 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 .

**דוגמא 1: הנפקת מניות**

ב-12/09 הנפיקה החברה מניות .הוצאות ההנפקה הסתכמו ב-30,000 ₪.

מס הכנסה מכיר בהוצאות ההנפקה על פני 4 שנים החל משנת 2010 .

שיעור המס 40%

בשנת 2011 יצא חוק לפיו החל משנת 2012 שיעור המס הוא 30%.

**נדרש :** **תנועה במיסים הנדחים לרבות פקודות יומן לשנים 2009, 2010 ו-2011**

פיתרון:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **הפרש עיתוי :**  | **מס נדחה** |
| 12/08 | ---- | --- |
| 12/09 | $$30,000-0=30,000$$ | $$30,000\*40\%=12,000$$ |
| 12/10 | $$30,000\*\frac{3}{4}-0=22,500$$ | $$22,500\*40\%+9,000$$ |
| 12/11 | $$30,000\*\frac{2}{4}-0=15,000$$ | $$15,000\*30\%=4,500$$ |

**ביאור מיסים נדחים**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 12/08 | שינוי | שינוי אחר  | 12/09 | שינוי  | שינוי אחר | 12/10 | שינוי  | שינוי אחר | 12/11 |
| הוצאות הנפקה | --- | --- | 12,000 | 12,000 | (3,000) | --- | 9,000 | (3,000) | (1,500) | 4,500 |

**שינוי בשנת 2011**

שינוי רגיל: $\left(22,500-15,000\right)\*40\%=3,000$

שינוי אחר: $15,000\*\left(40\%-30\%\right)=1,500$

**פקודות יומן :**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מס נדחה ז' פרמיה | 12,000 |
| ח' הוצאות מס נדחות ז' מס נדחה | 3,000 |
| ח' הוצאות מס נדחה  ז' מס נדחה | 3,000 |

**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 מתובר 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 איישר להן שהן יקבלו שיעור מס מופחת . חלק מהמקרים

**לדוגמא:**

על הכנסה חייבת עד 100,000 ₪ שיעור המס 30%

על הכנסה חייבת מעל 100,000 ₪ שיעור המס יהיה 20%

ההכנסה החייבת הצפויה בעתיד 400,000 ₪

**נדרש: מהו שיעור המס המשוקלל לפיו יש ליצור מיסים נדחים**

$$30\%\*\frac{100,000}{400,000}+\frac{300,000}{400,000}\*20\%=22.5\%$$

* **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**

1. **הרכב הוצאות המס בספרים :**

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

1. **ביאור מיסים נדחים :**

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