**מאזנים מאוחדים שיעור 4 תרגול**

**פיתרון ש"ב**

**שאלה מספר 4**

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 שתןך 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 מס הכנסה עד שנת 1999 כולל, היה 45%. ביום 31.12.99 שונו שיעורי מס הכנסה כדלקמן: שנת 2000- 43.5%, שנת 2001- 42%, שנת 2002- 41%.
2. הרווח לפני מס לשנת 2000 הוא 40,000 ₪.
3. החברה יוצרת עתודות למס לפי גישת ההתחייבות.

**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.
4. ביאור מס תיאורטי לשנת 2000.

**פיתרון**

**דו"ח התאמה למס**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| רווח לפני מס | 40,000 |  |
| **הוסף:** |  |  |
| פחת מכונה ספרים | 28,571 | $$150,000\*\frac{4}{21}=$$ |
| פחת כלי רכב ספרים | 26,667 | $$100,000\*\frac{4}{15}=$$ |
| פחת ציוד ספרים | 6,667 | $$60,000\*\frac{4}{36}=$$ |
| הוצאות חומ"ס | 12,000 |  |
| \*תרומות | 10,000 |  |
| רכב | 5,000 | $$25\%\*20,000$$ |
|  |  |  |
| **הפחת:** |  |  |
| פחת מכונות מס הכנסה | (25,000) | $$150,000\*\frac{1}{6}=$$ |
| פחת כלי רכב מס הכנסה | (25,000) | $$100,000\*\frac{1}{4}=$$ |
| פחת ציוד מס הכנסה | (10,000) | $$60,000\*\frac{1}{6}=$$ |
| קיטון בהתחייבות לפיצויים | (2,000) |  |
| הוצאות חוב אבוד | (12,000) |  |
| \*הכנסה מדיבידנד | (25,000) |  |
| הכנסה מני"ע | (5,000) |  |
|  | **24,905** |  |

**ביאור מיסים נדחים**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 12/1999 | שינוי | 12/2000 |
| מכונות  | (13,375) | 1,554 | (11,821) |
| כלי רכב | (14,725) | 725 | (14,000) |
| ציוד | (8,200) | (1,367) | (9,567) |
| פיצויים | 4,170 | (870) | 3,300 |
| הלח"מ | 6,480 | (216) | 6,264 |
|  | (25,650) | (174) | (25,824) |

**חבות המס**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| בש.מס רגיל | 10,834 | $$24,905\*42.5\%=$$ |
| זיכוי בגין תרומות | (3,500) | $$10,000\*35\%=$$ |
| בש.מס מועדף | 6,250 | $$25,000\*25\%=$$ |
|  | 13,584 |  |

**ביאורים:**

1. **רכוש קבוע:**
2. **מכונות**

הפרש עיתוי

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 12/1999 | 32,143 |  | $$150,000\*\left(\frac{15}{21}-\frac{3}{6}\right)=$$ |
|  |  | >(3,572) |  |
| 12/2000 | 28,571 |  | $$150,000\*\left(\frac{11}{21}-\frac{2}{6}\right)=$$ |
|  |  | >(10,714) |  |
| 12/2001 | 17,858 |  | $$150,000\*\left(\frac{6}{21}-\frac{1}{6}\right)=$$ |
|  |  | >(17,858) |  |

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

**12/99** $3,572\*42.5\%+10,714\*42\%+17,858\*41\%=(13,375)$

**12/00** $10,714\*42\%+17,858\*41\%=(11,822)$

1. ***מכונות***

הפרש עיתוי

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 12/1999 | 35,000 |  | $$100,000\*\left(\frac{19}{15}-\frac{1}{4}\right)=$$ |
|  |  | >(1,667) |  |
| 12/2000 | 33,333 |  | $$100,000\*\left(\frac{5}{15}-\frac{0}{4}\right)=$$ |
|  |  | >(33,333) |  |
| 12/2001 | ---- |  | $$100,000\*\left(0-0\right)=$$ |

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

**12/99** $1,667\*42.5+33,333\*42\%+(14,725)$

**12/00** $33,333\*42\%=(14,000)$

1. **ציוד**

הפרש עיתוי

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 12/1999 | 20,000 |  | $$60,000\*\left(\frac{30}{36}-\frac{1}{4}\right)=$$ |
|  |  | >(3,333) |  |
| 12/2000 | 23,333 |  | $$60,000\*\left(\frac{26}{36}-\frac{2}{6}\right)=$$ |
|  |  | >(1,667) |  |
| 12/2001 | 25,000 |  | $$60,000\*\left(\frac{21}{36}-\frac{1}{6}\right)=$$ |

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

**12/99** $20,000\*41\%=8,200$

**12/00** $23,333\*41\%=(9,567)$

1. **הפרשה לפיצויים**
* **הפרשה לפיצויים- תמיד יוצרים מיסים נדחים לפי שיעור מס ארוך אלא אם כתוב אחרת**

הפרש עיתוי

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/99 | (10,000) | $$20,000-10,000=$$ |
| קיטון | 2,000 | P.N |
| 12/00 | (8,000) |  |
| קיטון | 2,000 | P.N |
| 12/01 | (6,000) |  |

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

**12/99** $2,000\*43.5\%+2,000\*42\%+6,000\*41\%=4,170$

**12/00** $2,000\*42\%+6,000\*41\%=3,300$

1. ***הפרשה לחומ"ס***

*הפרש עיתוי*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/99* | *15,000* |  |
| *הוצאות חומ"ס* | *(12,000)* | $$1\%\*1,200,000=$$ |
| *חובות אבודים* | *12,000* |  |
| *12/00* | ***(15,000)*** |  |
|  |  |  |
| *ה.עיתוי 12/99* | *(15,000)* |  |
| *בגין מכירות 98 (30%)* | *(5,000)* | *P.N* |
| *בגין מכירות 99* | *(10,000)* | $$1,000,000\*1\%=$$ |
|  | *(15,000)* |  |

***2000*** $5,000+70\%\*10,000=(12,000)$

***2001***$30,000\*10\%=(3,000)$

$$12,000\*42.5\%+3,000\*42\%=6,480$$

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *ה.עיתוי 12/00* | *(15,000)* |  |
| *בגין מכירות 99 (30%)* | *(3,000)* | *P.N* |
| *בגין מכירות 00* | *(12,000)* | $$1,000,000\*1\%=$$ |
|  | *(15,000)* |  |

*הפרש עיתוי*

***2000*** $3,000+70\%\*12,000=(11,400)$

***2001***$30\%\*12,000=(3,600)$

$$11,400\*42\%+3,600\*41\%=6,264$$

1. ***הוצאות המס***

|  |  |
| --- | --- |
| *הוצאות מס שוטפות*  | *13,584* |
| *הוצאות מס נדחות* |  |
| *שינוי רגיל* | $$95\*42.5\%=41$$ |
| *שינוי בש.המס P.N* | *133* |
|  | *174* |

* *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 נמבר 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 הסטוריה של הפסדים עליה להציג ראיות משכנעות על מנת ליצור מיסים נדחים בחובה בגין ההפסדים .*

***לדוגמא:***

*בשנת 2009 הפסידה החברה 100,000 ₪ בספרים ולצורכי מס.*

*בשנת 2010 הרוויחה החברה 120,000 ₪ גם בספרים וגם לצורכי מס .*

*שיעור המס 40%*

***נדרש : חישוב הוצאות המס תחת 3 הנחות בלתי תלויות:***

1. *החברה צופה ברמת סבירות גבוהה הכנסה חייבת בעתיד הנראה לעין שתאפשר לה לנצל את מלוא ההפסד להעברה*
2. *החברה לא צופה שתוכל לנצל את ההפסד להעברה*
3. *החברה צופה הכנסה חייבת בעתיד רק בגובה של 80,000 ₪*

***פיתרון :***

***הנחה א':***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***2009*** | ***2010*** |
| *הכנסה חייבת = רווח חשבונאי לפני מס*  | *(100,000)* | *120,000* |
| *הוצאות מס שוטפות*  | *-------* | $$\left(120,000-100,000\right)\*40\%=8,000$$ |
| *הוצאות מס נדחות (הכנסות)* | *(40,000)* | $$100,000\*40\%=40,000$$ |
| *המס האפקטיבי* | $$100,000\*40\%=40,000$$ | $$120,000\*40\%=48,000$$ |
| *המס התיאורטי* | *40,000* | *48,000* |
|  | ***עיקרון ההקבלה נשמר*** | ***עיקרון ההקבלה נשמר*** |

***הנחה ב':***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***2009*** | ***2010*** |
| *הכנסה חייבת =רווח חשבונאי לפני מס*  | *(100,000)* | *120,000* |
| *הוצאות מס שוטפות*  | *-------* | $$\left(120,000-100,000\right)\*40\%=8,000$$ |
| *הוצאות מס נדחות (הכנסות)* | *-------* | *---------------* |
| *המס האפקטיבי* | *-------* | *8,000* |
|  | $$100,000\*40\%=40,000$$ | $$120,000\*40\%=48,000$$ |
|  | ***עיקרון ההקבלה לא נשמר*** | ***עיקרון ההקבלה לא נשמר*** |

***הנחה ג':***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***2009*** | ***2010*** |
| *הכנסה חייבת = רווח חשבונאי לפני מס*  | *(100,000)* | *120,000* |
| *הוצאות מס שוטפות*  | *-------* | $$\left(120,000-100,000\right)\*40\%=8,000$$ |
| *הוצאות מס נדחות (הכנסות)* | $$80,000\*40\%=\left(32,000\right)$$ | *32,000* |
| *המס האפקטיבי* | *(32,000)* | *40,000* |
|  | *(40,000)* | $$120,000\*40\%=48,000$$ |
|  | ***עיקרון ההקבלה לא נשמר*** | ***עיקרון ההקבלה לא נשמר*** |

***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*

***לדוגמא:***

*ב12/10 רכשה החברה מכונה תמורה 200,000 ₪ .*

*עלויות הפירוק והשיקום בגין המכונה יסתכמו בעתיד ל- 100,000 ₪. שיעור ההיוון – 0%.*

*מס הכנסה מכיר בהוצאות הפירוק והשיקום רק בעת התשלום בפועל.*

***נדרש :***

***פקודות יומן בספרים:***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *ח' מכונה* *ז' מזומן**ז' התחייבות* | *300,000**200,000**100,000* |

*כתוצאה מכך הנכס בספרים גבוהה מהנכס לצורכי מס כתוצאה מהתחייבות לפירוק ושיקום . כביכול נוצר הפרש זמני במועד ההכרה לראשונה שאין לו השפעה על רוה"ס ואין לו השפעה על ההכנסה החייבת ולכן לכאורה החריג מתקיים ולא יוצרים מיסים נדחים לא במועד ההכרה לראשונה ולא בהמשך .*

*באופן דומה גם לגבי ההתחייבות לפירוק ושיקום החריג מתקיים וזאת מאחר ומדובר במועד ההכרה לראשונה ,אין השפעה על רוה"ס ואין השפעה על ההכנסה החייבת .*

***אבל*** *במידה ונסתכל על הנכס וההתחייבות יחד (בנטו) נקבל שבמועד ההכרה לראשונה לא נוצר הפרש זמני . בתקופות הבאות כשייווצר הפרש זמני מאחר והפחתת העלויות שהוונו לנכס בגין הפירוק והשיקום וההתחייבות בגין הפירוק והשיקום אינם מטופלים בהכרח באופן זה אזי ניצור מיסים נדחים זאת מאחר וההפרש ננוצר לא במועד ההכרה הראשונה*

**פעילות מופסקת רווח כולל אחר וסעיפים הוניים**

פעילות מופסקת , רווח כולל אחר וסעיפים הוניים הוא שהם 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*

***לדוגמא:***

*הרווח לפני מס מפעילות נמשכת 200,000 ₪*

***להלן נתונים נוספים:***

1. *לחברה רווח מפעילות מופסקת בסך 60,000 ש"ח*
2. *החברה ביצעה שערוך לנכס בסך 40,000 ₪ יש להניח כי מס הכנסה מכיר בשערוך כהכנסה חייבת.*
3. *שיעור המס 25%*

***נדרש:***

1. ***דו"ח התאמה למס***
2. ***חבות המס***
3. ***פקודת יומן לרישום חבות המס***
4. ***דו"ח על הרווח הכולל***

***פיתרון :***

*נדרש א' – דו"ח התאמה למס*

|  |  |
| --- | --- |
| *רווח לפני מס* | *200,000* |
| *הוסף:* |  |
| *רווח מפ.מופסקת*  | *60,000* |
| *שערוך* | *40,000* |
| *הכנסה חייבת*  | *300,000* |

*נדרש ב' חבות המס :* $300,000\*25\%=75,000$

*נדרש ג:*

*ח' הוצאות מס שוטפות* $200,000\*25\%=50,000$

*ח' רווח מפעילות מופסקת* $60,000\*25\%=15,000$

*ח' קרן שיערוך*$40,000\*25\%=10,000$

*ז' מיסים לשלם* ***75,000***