**מאזנים מאוחדים שיעור 2 תרגול**

***דוגמא:***

*רווח לפני מס 2011 –* ***200,000***

***נתונים נוספים :***

1. *01/01/10 רכשה החברה מכונה תמורת 100,000 ₪ המכונה מופחתת בספרים לשנתיים ולצורכי מס ל-4 שנים*
2. *בשנת 2009 החלה החברה בפרוייקט מו"פ כאשר ביום 01/01/10 החברה החלה בשלב הפיתוח (יש להניח כי החל מיום זה כל התנאים להיוון עלויות הפיתוח מתקיימים) סך עלויות הפיתוח בשנת 2010* ***-100,000 ₪*** *הנכס החל לפעול ביום 01/01/11 ומופחת ל-5 שנים לצורכי מס ,מס הכנסה מכיר בהוצאות הפיתוח במועד התהוותן.*
3. *זיכוי בגין תרומות הינו בשיעור של 35%*
4. *בהסכם עם מס הכנסה נקבע כי על החברה לשלם בגין הפרשי מס משנת 2007 סך של* ***40,000*** *₪*
5. *שיעור המס 40%*

***נדרש:***

1. *דו"ח התאמה לשנת 2011 וחישוב חבות המס*
2. *ביאור מיסים נדחים*
3. *חישוב הוצאות המס בספרים*

***פיתרון***

***נדרש 1 – דו"ח התאמה למס 2011***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *רווח לפני מס* | *200,000* |  |
| ***הוסף:*** |  |  |
| *הוצאות פחת בספרים* | *50,000* |  |
| *הוצאות פחת ספרים* | *20,000* |  |
| *\*הוצאות תרומה* | *50,000* |  |
| ***הפחת:*** |  |  |
| *הוצאות פחת מס הכנסה* | *(25,000)* |  |
| ***הכנסה חייבת*** | ***295,000*** |  |
| *חבות המס* |  |  |
| *ש.מס רגיל* | *118,000* |  |
| *זיכוי בגין תרומות* | *(17,500)* |  |
| *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)* |  |
| *12/11* | *(50,000)* |  |

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

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

1. ***עלויות פיתוח – של נכס מו"פ***

*הפרש עיתוי*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *100,000* |  |
| *12/11* | *80,000* |  |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/10* | *40,000* |  |
| *12/11* | *32,000* |  |

***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* |

***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 בדישה 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***

***דוגמא:***

*בשנים 2009 ו- 2010 רשמה החברה הכנסה בסך 90,000 ₪*

*יש להניח כי הכנסה זאת מהווה את כל הרווח החשבונאי לפני מס של החברה*

*מס הכנסה מכיר בהכנסה שרשמה החברה בשנת 2009 רק החל משנת 2010 , במשך 3 שנים (כל שנה שליש)*

*נכון לשנת 2009 ידוע כי שיעור המס:*

*בשנת 2009 - 40%*

*ובשנת 2010 - 30%*

***נדרש : הרכב הוצאות המס בשנים 2009 ו- 2010 בהתאם לגישת הדחיה .***

***פתרון***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *2009* | *2010* |
| *רווח לפני מס* | *90,000* | *90,000* |
| *הוסף* |  | *30,000* |
| *הפחת* | *(90,000)* |  |
| *הכנסה חייבת* | *-------* | ***120,000*** |

***הרכב הוצאות המס***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *2009* | *2010* |
| *הוצאות מס שוטפות* | *----* |  |
| *הוצאות מס נדחות* ***(1)*** |  |  |
| ***סה"כ*** | ***36,000*** | ***24,000*** |

***ביאורים:***

1. ***הפרשי עיתוי***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | *12/08* | *-* |  |  |
| *09* | *יצירה* | *12/09* | *90,000* | *>* | *90,000* |
| *10* | *היפוך* | *12/10* | *50,000* | *>* | *(30,000)* |
| *11* | *היפוך* | *12/11* | *30,000* | *>* | *(30,000)* |
| *12* | *היפוך* | *12/12* | *-* | *>* | *(30,000)* |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | *2009* | *2010* |  |
| *מס תיאורטי* | *36,000* | *27,000* |  |
| *מס אפקטיבי* | *36,000* | *24,000* |  |
|  | *----* | *-----* |  |

***מסקנה :*** *בשנת 2009 קיבלנו תוצאה לפיה:*

*הרווח החשבונאי \* שיעור המס = הוצאות המס בספרים*

***כלומר עיקרון ההקבלה נשמר***

*בשנת 2010 קיבלנו תוצאה לפיה :*

*הרווח החשבונאי \* שיעור המס הוצאות המס בספרים כלומר עיקרון ההקבלה לא נשמר*

***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 המצס 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*

***לדוגמא:***

*בשנים 2009 ו- 2010 רשמה החברה הכנסה בסך 90,000 ₪*

*יש להניח כי הכנסה זאת מהווה את כל הרווח החשבונאי לפני מס של החברה*

*מס הכנסה מכיר בהכנסה שרשמה החברה בשנת 2009 רק החל משנת 2010 , במשך 3 שנים (כל שנה שליש)*

*נכון לשנת 2009 ידוע כי שיעור המס:*

*בשנת 2009 - 40%*

*ובשנת 2010 - 30%*

***נדרש: הרכב הוצאות המס בשנים 2009 ו-2010 בהתאם לגישת ההתחייבות***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *2009* | *2010* |
| *רווח לפני מס* | *90,000* | *90,000* |
| *הוסף* |  | *30,000* |
| *הפחת* | *(90,000)* |  |
| *הכנסה חייבת* | *-------* | ***120,000*** |

***הרכב הוצאות המס***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *2009* | *2010* |
| *הוצאות מס שוטפות* | *----* |  |
| *הוצאות מס נדחות* ***(1)*** |  |  |
| ***סה"כ*** | ***27,000*** | ***27,000*** |

***ביאורים:***

1. ***הפרשי עיתוי***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | *12/08* | *-* |  |  |
| *09* | *יצירה* | *12/09* | *90,000* | *>* | *90,000* |
| *10* | *היפוך* | *12/10* | *50,000* | *>* | *(30,000)* |
| *11* | *היפוך* | *12/11* | *30,000* | *>* | *(30,000)* |
| *12* | *היפוך* | *12/12* | *-* | *>* | *(30,000)* |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | *2009* | *2010* |  |
| *מס תיאורטי* | *36,000* | *27,000* |  |
| *מס אפקטיבי* | *37,000* | *27,000* |  |
|  | *----* | *-----* |  |

***מסקנה :*** *בשנת 2009 קיבלנו תוצאה לפיה:*

*הרווח החשבונאי \* שיעור המס ≠ הוצאות המס בספרים* ***כלומר עיקרון ההקבלה לא נשמר***

*בשנת 2010 קיבלנו תוצאה לפיה :*

*הרווח החשבונאי \* שיעור המס = הוצאות המס בספרים* ***כלומר עיקרון ההקבלה נשמר***

* ***הגישה בה בוחר התקן היא גישת ההתחייבות כלומר יוצרים מיסים נדחים לפי שיעור המס הצפוי במועד ההיפוך.***

***דוגמא:***

***ב-01/09 רכשה החברה מכונה תמורת 100,000 ₪***

***המכונה מופחתת בספרים בקו יש למשך שנתיים ולצורכי מס הכנסה במשך 5 שנים***

***בהתאם לחוק הידוע כבר בשנת 2009 שיעורי המס הינם:***

|  |  |
| --- | --- |
| ***2009*** | ***40%*** |
| ***2010*** | ***30%*** |
| ***2011*** | ***25%*** |
| ***2012*** | ***20%*** |
| ***2013*** | ***10%*** |

***נדרש : יתרות מיסים נדחים בסוף כל שנה (ביאור מיסים נדחים)***

***פתרון***

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | *12/08* | *שינוי* | *12/09* | *שינוי* | *12/10* | *שינוי* | *12/11* | *שינוי* | *12/12* | *שינוי* | *12/13* |
| *מכונה* | *-* | *7,000* | *7,000* | *4,000* | *11,000* | *(5,000)* | *6,000* | *(4,000)* | *2,000* | *(2,000)* | *---* |

***הפרש עיתוי***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/08* | *-----* |  |
| *יצירה* | *30,000* |  |
| *12/09* | *30,000* |  |
| *יצירה* | *30,000* |  |
| *12/10* | *60,000* |  |
| *היפוך* | *(20,000)* |  |
| *12/11* | *40,000* |  |
| *היפוך* | *(20,000)* |  |
| *12/12* | *20,000* |  |
| *היפוך* | *(20,000)* |  |
| *12/13* | *----* |  |

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

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *12/08* | *-* |  |  |  |
| *שינוי* | *7,000* |  |  |  |
| *12/09* | *7,000* |  |  |  |
| *שינוי* | *4,000* |  |  |  |
| *12/10* | *11,000* |  |  |  |
| *שינוי* | *(5,000)* |  |  |  |
| *12/11* | *6,000* |  |  |  |
| *שינוי* | *(4,000)* |  |  |  |
| *12/12* | *2,000* |  |  |  |
| *שינוי* | *(2,000)* |  |  |  |
| *12/13* | *---* |  |  |  |

* ***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 .*

***דוגמא***

*ב-01/09 רכשה החברה מכונה תמורת 100,000 ₪*

*המכונה מופחתת בספרים בקו יש למשך שנתיים ולצורכי מס הכנסה במשך 5 שנים*

*בהתאם לחוק הידוע כבר בשנת 2009 שיעורי המס הינם:*

|  |  |
| --- | --- |
| *2009* | *40%* |
| *2010* | *40%* |
| *2011* | *40%* |
| *2012* | *20%* |
| *2013* | *10%* |

***נדרש : יתרות מיסים נדחים בסוף כל שנה (ביאור מיסים נדחים)***

***פתרון***

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | *12/08* | *שינוי* | *12/09* | *שינוי* | *12/10* | *שינוי* | *12/11* | *שינוי* | *12/12* | *שינוי* | *12/13* |
| *מכונה* | *-* | *12,000* | *12,000* | *12,000* | *24,000* | *(18,000)* | *6,000* | *(4,000)* | *2,000* | *(2,000)* | *---* |

***הפרש עיתוי***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *12/08* | *-----* |  |
| *יצירה* | *30,000* |  |
| *12/09* | *30,000* |  |
| *יצירה* | *30,000* |  |
| *12/10* | *60,000* |  |
| *היפוך* | *(20,000)* |  |
| *12/11* | *40,000* |  |
| *היפוך* | *(20,000)* |  |
| *12/12* | *20,000* |  |
| *היפוך* | *(20,000)* |  |
| *12/13* | *----* |  |

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *12/08* | *-* |  |  |
| *שינוי* | *12,000* |  |  |
| *12/09* | *12,000* |  |  |
| *שינוי* | *12,000* |  |  |
| *12/10* | *24,000* |  |  |
| *שינוי* | *(18,000)* |  |  |
| *12/11* | *6,000* |  |  |
| *שינוי* | *(4,000)* |  |  |
| *12/12* | *2,000* |  |  |
| *שינוי* | *(2,000)* |  |  |
| *12/13* | *---* |  |  |

* ***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%

את 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 .

1. **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.**