

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

**מועד ב' (2016) - פתרון שאלת מסים על הכנסה**  
חברת קלארק בע"מ

		שיעור המס		
		<b>2015</b>		
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #90EE90; border: 1px solid black;"></div> <div>מסים נדחים</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #FFDAB9; border: 1px solid black;"></div> <div>השפעה על דוח התאמה</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #ADD8E6; border: 1px solid black;"></div> <div>מס שנזקף להון</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 20px; height: 20px; background-color: #FFB6C1; border: 1px solid black;"></div> <div>השפעה על ביאור מס תיאורטי</div> </div>		מס חברות	קלארק וגרייסון נולן	
		26.5%	מס רווח הון	25%
		15%		
		<b>2016</b>		
	25%	מס חברות	קלארק וגרייסון נולן	
	15%	מס רווח הון	25%	

**משרדי החברה**

יתרות מיסים נדחים:			
	<b>31.12.15</b>		<b>31.12.16</b>
305,000 - 70,000 =	235,000	235,000 - 70,000 =	165,000
	316,667		316,667
	-81,667		-151,667
	26.5%		25%
	<b>21,642</b>		<b>37,917</b>
			ספרים
			מס הכנסה
			הפרש זמני
			שיעור המס
			בכס מס

פקודות יומן (לא נדרש):  
הוצאה ממוצעת - חכירה תפעולית

		מס הכנסה		ספרים			
	<b>31.12.2014</b>		<b>31.12.2014</b>		<b>31.12.2014</b>		
3800,000 * 2/12 =	63,333	450,000 * 2/12 =	75,000		הוצאות שכירות		ח'
P.N	316,667	P.N	305,000		הוצאות מראש		ח'
	380,000		380,000		מזומן		ז'
	<b>31.12.2015</b>		<b>31.12.2015</b>		<b>31.12.2015</b>		
3800,000 * 12/12 =	380,000	450,000 * 12/12 =	450,000		הוצאות שכירות		ח'
P.N	380,000	P.N	380,000		מזומן		ז'
	0		70,000		הוצאות מראש		ז'
	<b>31.12.2016</b>		<b>31.12.2016</b>		<b>31.12.2016</b>		
380,000 * 12/12 =	380,000	450,000 * 12/12 =	450,000		הוצאות שכירות		ח'
P.N	380,000	P.N	380,000		מזומן		ז'
	0		70,000		הוצאות מראש		ז'

		השפעה על דוח התאמה למס:	
		-380,000	הוצאות שכירות- מס הכנסה
חיובות חוזית		450,000	הוצאות שכירות- ספרים
הוצאה ממוצעת		<b>70,000</b>	הוסף
235,000 - 165,000 =			

**השפעה על ביאור מס תיאורטי:**  
שינוי בשיעור המס

**קו ייצור**

בחינת החריג - מועד ההכרה לראשונה:			
		6,000,000	ספרים
		6,600,000	מס הכנסה
	(5)	-600,000	הפרש זמני

(5)  
בהתאם ל-12.15 IAS התחייבות מיסים נדחים תוכר בגין כל הפרשים הזמניים החייבים במס, למעט במידה שהתחייבות המיסים הנדחים נובעת כתוצאה מההכרה לראשונה בכנס במסגרת עסקה אשר אינה צירף עסקים וכן לא משפיעה על הרווח החשבונאי ולא משפיעה על ההכנסה החייבת. לפיכך, הפטור למועד ההכרה לראשונה מתקיים, ומטופל כדלקמן:

יתרות מיסים נדחים:			
	<b>01.01.15</b>		<b>31.12.15</b>
	6,000,000		5,760,000
	-6,000,000	6,000K * 4/5 =	-4,800,000
	0		960,000
	26.5%		26.5%
	<b>0</b>		<b>-254,400</b>
			ספרים
			מס הכנסה
			הפרש זמני
			שיעור המס
			התחייבות מס

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

01.01.15		31.12.15		31.12.16	
0		0		0	ספרים
600,000	600,000 * 4/5 =	480,000	600,000 * 3/5 =	360,000	מס הכנסה
600,000		480,000		360,000	הפרש זמני
0%		0%		0%	שיעור המס
0		0		0	בכס מס

(6) הערכה מחדש:

2015			2016		
אחרי	הערכה	לפני	אחרי	הערכה	לפני
5,760,000	-240,000	6,000,000	5,300,000	-460,000	5,760,000
0	600,000	-600,000	0	640,000	-640,000
5,760,000	360,000	5,400,000	5,300,000	180,000	5,120,000

עלות  
פחת נצבר  
עלות מופחתת

**השפעה על דוח התאמה למס:**

6,600,000 * 1/5 =	-1,320,000	הוצאות פחת- מס הכנסה
5,760,000 * 1/9 =	640,000	הוצאות פחת- ספרים
	-680,000	הפחת

**תנועה בסעיף מסים נדחים:**

תנועה	י.פ.
-254,400	תנועה בקרן השנה
-45,000	תיקון יתרת פתיחה קרן
5,400	שינוי שנזקף לרווח והפסד
-131,000	
-425,000	

השפעה על ביאור מס תיאורטי:	בגין החריג שלא נוצרו בגינו מסים נדחים
120,000 * 25% =	30,000
(960,000 - 360,000) * (25% - 26.5%) =	9,000

תשלום מבוסס מניות						
עובדים	כמות	שוי הוגן	תקופת הבשלה	מצטבר	הוצאה	
56	1,000	15	0.88	735,000		2015
56	1,000	15	1	840,000		2016
16	1,000	15	1	240,000	105,000	
עובדים	כמות	שוי פנימי	תקופת הבשלה	מס הכנסה		
56	1,000	18	0.88	882,000		2015
56	1,000	26	1	1,456,000		2016
16	1,000	14	1	224,000		
מס הכנסה	מס הכנסה	ספרים	ריכוז נתונים			
233,730	882,000	735,000				
364,000	1,456,000	840,000				
56,000	224,000	240,000				

**יתרות מיסים נדחים:**

31.12.15	30.06.16	31.12.16	ספרים
0	0	0	מס הכנסה
882,000	1,456,000	224,000	הפרש זמני
-882,000	-1,456,000	-224,000	שיעור המס
26.5%	25.0%	25%	בכס מס (1)
233,730	364,000	56,000	מול הכנסות מס - רכיב תוצאתי
735,000 * 26.5% =	840,000 * 25% =	56,000	מול קרן הון - רכיב הוני
(882,000 - 735,000) * 26.5% =		0	

(1) הטבה שהיא מעבר להוצאה שנרשמה בחשבונאות צריכה להירשם מול קרן הון. אולם, במידה והערך בספרים גבוה מהערך לצרכי מס, אזי כל ההטבה תרשם בדוח רווח או הפסד.

**חישוב תנועה בכנס מס נדחה:**

(882,000 - 735,000) * (25% - 26.5%) =	233,730	יתרת פתיחה 31.12.2015
P.N.	-2,205	שינוי בשיעורי המס - נזקף להון
735,000 * (25% - 26.5%) =	117,250	גידול מול ההון - רגע לפני מימוש 30.6.16
105,000 * 25% =	-11,025	שינוי בשיעורי המס - נזקף לרווח והפסד
56 * 1,000 * 26 * 25% =	26,250	נזקף לרווח והפסד
364,000 * 40/56 =	364,000	י.ס. 30.6.2016
154,000 * 16/56 =	-260,000	סגירת מיסים נדחים בגין 40 עובדים - מול רווח והפסד (*)
P.N. / 16 * 1,000 * (14-15) * 25% =	-44,000	סגירת מיסים נדחים מול ההון בגין קיטון במחיר המניה
	-4,000	קיטון במסים נדחים מול רווח והפסד בגין קיטון במחיר המניה
	56,000	יתרת סגירה 31.12.2016

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

(\*) פקודות יומן במועד מימוש האופציות על ידי העובדים - סגירת המסים הנדחים:

260,000	260,000	חובה הוצאות מס נדחה
		זכות נכס מס

**השפעה על דוח התאמה למס:**

1,456,000 * 40/56 =	-1,040,000	הוצאות שכ"ע- מס הכנסה
	105,000	הוצאות שכ"ע- ספרים
	-935,000	הפחת

**השפעה על ביאור מס תיאורטי:**

735,000 * (25%-26.5%) =	-11,025	שינוי בשיעור המס
(240,000-224,000) * 25% =	-4,000	אי יצירת מיסים נדחים בגין חלק ההוצאה השנה

**הפסדים מועברים והוצאות לא מוכרות**

31.12.15		31.12.16	
0		0	ספרים
-150,000	(8)	0	מס הכנסה
-150,000		0	הפרש זמני
26.5%		25%	שיעור המס
39,750		0	נכס מס

(8) בדיקת קיזוז הפסד מועבר בדוח התאמה למס:

-150,000	31.12.2015
150,000	קיזוז הפסד
0	31.12.2016

**השפעה על דוח התאמה למס:**

25,000	הוצאות לא מוכרות- ספרים
-15,000	הכנסות פטורות- ספרים
-150,000	הפסד מועבר- מס הכנסה
-140,000	הפחת

\*\* לאחר בחינת קיזוז כל ההפסד המועבר

**השפעה על ביאור מס תיאורטי:**

150,000 * (25%-26.5%) =	-2,250	שינוי בשיעור המס - הפסד מועבר
(25,000 - 15,000) * 25% =	-2,500	הוצאות לא מוכרות והכנסות פטורות
	-4,750	

**דוח התאמה למס של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016**

1,800,000	רווח חשבונאי לפני מס
	הוסף:
70,000	משרדי החברה
25,000	הוצאות לא מוכרות
	הפחת:
-935,000	תשלום מבוסס מניות
-680,000	קו ייצור
-15,000	הכנסות פטורות
265,000	הכנסה חייבת לפני קיזוז הפסד מועבר
-150,000	הפסד מועבר
115,000	הכנסה חייבת בשיעור מס חברות
25%	שיעור המס
28,750	חבות המס

**השקעה בחברת נולן (80%)**

**צירוף עסקים**

	80%	שיעור החזקה
		<b>הקצאת ע"ע ברכישה ביום 1.04.2016:</b>
נתון	600,000	הון נולן
		הקצאת ע"ע:
320,000 * 15% =	320,000	רשימת לקוחות
128,000 - 100,000*8/10 =	-48,000	התחייבות למס
48,000 * 15% =	48,000	כלי רכב
	-7,200	התחייבות למס
	912,800	נכסים מזוהים נטו
912,800 * (1 - 80%) =	182,560	זשמ"ש
P.N	-30,240	רווח מרכישה במחיר הזדמנותי
	700,000	תמורה

**חישוב עודפי עלות והפחתות:**

	31.12.2016	הפחתה (9 חודשים)	1.4.2016	
320,000 * 3.25/4 =	260,000	-60,000	320,000	רשימת לקוחות
	-39,000	9,000	-48,000	התחייבות למס
48,000 * 7.25/8 =	43,500	-4,500	48,000	כלי רכב
	-6,525	675	-7,200	התחייבות למס
	257,975	-54,825	312,800	

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

$$220,000/4 * 9/12 * (1 - 15\%) =$$

-51,000

רשימת לקוחות

$$135,000 - [100,000 * (1 - 20\%) * 8/10] / 8 * (1 - 15\%) =$$

-3,825

כלי רכב

השפעה על ביאור מס תיאורטי:		
$600,000 * (25\% - 15\%) =$	60,000	שיעורי מס שונים בין חברת האם והבת
$(-60,000 - 4,500) * (25\% - 15\%) =$	-6,450	עודפי עלות
$30,240 * 25\% =$	7,560	רווח ממחיר הזדמנותי
	<b>61,110</b>	

דוח התאמה למס של חברת נולן ל- 9 חודשים שהסתיימו ביום 31 בדצמבר 2016		
	600,000	רווח חשבונאי לפני מס
	15%	שיעור מס
	<b>90,000</b>	חבות מס
	0	חבות מס בגין רווח הון
	<b>90,000</b>	הוצאות מיסים שוטפים

**הקצאת רווחים**

מאחד	חברת נולן	חברת קלארק	
$800,000 * 9/12 =$	600,000	1,800,000	רווח לפני מס 31.12.2016 - דוחות
$60,000 + 4,500 =$	-64,500	-	הפחתת עודפי עלות
	-	-	עליות ערך נדל"ן להשקעה
	-	30,240	רווח מרכישה במחיר הזדמנותי
<b>2,365,740</b>	<b>535,500</b>	<b>1,830,240</b>	

© שלומי שוב - IFRS קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

יתרות מסים נדחים במאוחד					
תנועה מול רווח					
31.12.15	כניסה לאיחוד	והפסד	תנועה מול ההון	31.12.16	
233,730		-248,775	71,045	56,000	חברת קלארק
21,642		16,275	0	37,917	תשלום מבוסס מניות
-254,400		-131,000	-39,600	-425,000	משרדי החברה
39,750		-39,750	0	0	קו ייצור החברה
					הפסדים מועברים
0	-48,000	9,000	0	-39,000	חברת נולן
0	-7,200	675	0	-6,525	רשימת לקוחות
40,722	-55,200	-393,575	31,445	-376,608	כלי רכב

חישוב הוצאות מס במאוחד ורווח לפני מס מאוחד לשנת 2016	
	<b>סעיף מסים על הכנסה במאוחד:</b>
	<b>מסוטים שוטפים:</b>
	-28,750 חברת קלארק
	-90,000 חברת נולן
	<u>-118,750</u>
	<b>תנועה במסוטים נדחים:</b>
	-393,575 תנועה ביתרות מסים נדחים מול רו"ה
	<b>מסוטים בגין שנים קודמות:</b>
	0 מסוטים בגין ש"ק
	<u>-512,325</u> הוצאות מסים על הכנסה במאוחד

ביאור מס תיאורטי מאוחד לשנת 2016	
	רווח לפני מס מאוחד
	2,365,740
	25%
2,730,860 * 25% =	-591,435
	<b>בגין חברת קלארק</b>
	-4,000 תשלום מבוסס מניות
	30,000 קו ייצור
	-2,500 הכנסות פטורות והוצאות לא מוכרות
(11,025) + (1,225) + 9,000 + (2,250) =	-5,500 שינוי בשיעור המס
	<b>בגין חברת נולן</b>
	7,560 רווח ממחיר הזדמנותי
	-6,450 עודפי עלות
	<u>60,000</u> שיעור מס שונים בין חברת אם ובת
	<u>-512,325</u>
	0 בדיקה

חישוב השפעת שינויים בשיעורי המס - חלופה נוספת:		
31.12.15	31.12.16	סעיף
-81,667	-151,667	משרדי החברה
600,000	1,160,000	קו ייצור החברה
-150,000	0	הפסד מועבר
<b>368,333</b>	<b>1,008,333</b>	<b>סה"כ</b>

  

1,700,000 - 360,000 - 180,000 =	160,000	שינוי במסוטים נדחים בגין הפרשים זמניים לפי שיעור מס לשנת 2016
(1,008,333 - 368,333) * 25% =	-154,475	שינוי במסוטים נדחים בפועל למעט סעיפים שנזקפו להון ותשלום מבוסס מניות
21,025 + (131,000) + (39,750) =	5,525	שינוי בשיעורי המס תשלום מבוסס מניות
735,000 * (25%-26.5%) =	-11,025	סה"כ השפעת השינויים בשיעורי המס
	<u>-5,500</u>	