

© שלומי שוב IFRS – קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

פתרון שאלת מסים על הכנסה

ריכוז שיעורי מס

2018

	25%	מס חברות
	20%	מס רווח הון

יתרות מיסים נדחים ליום 31.12.20
השפעה על ביאור מס תיאורטי לשנת 2020

חכירה מימונית

תשלומי החכירה כוללים תשלומים קבועים ומשתנים. בהתאם ל- IFRS 16, התחייבות החכירה תכלול תשלומים קבועים בלבד כך שהתשלומים המשתנים יכרו כהוצאה. בנוסף, במועד הכרה לראשונה, התחייבות החכירה ונכס זכות השימוש אינם עונים להגדרת חריג ב- IAS 12 ולכן יש ליצור מיסים נדחים גם לאורך תקופת החכירה.

חישוב ערך נוכחי של דמי החכירה במועד ההתקשרות:

i = 5%
N = 10 → PV = 3,860,867
PMT = 500,000

חישוב נכס זכות שימוש ליום 1 בינואר 2018

3,860,867	התחייבות בגין חכירה
70,000	עלויות ישירות ראשוניות
3,930,867	

**יתרות מיסים נדחים:
נכס זכות שימוש**

31.12.20	
2,751,607	בספרים
0	מס הכנסה
2,751,607	הפרש זמני
25%	שיעור המס
-687,902	התחייבות מס נדחה

3,930,867*(7/10)=

התחייבות בגין חכירה

31.12.20	
-2,893,187	בספרים
0	מס הכנסה
-2,893,187	הפרש זמני
25%	שיעור המס
723,297	נכס מס נדחה

PV (i=5%, N=7, PMT=500,000)=

השפעה על ביאור מס תיאורטי 2020:

אין השפעה לאור העובדה שנוצרו מיסים נדחים וכן אין שינויים בשיעור המס.

תשלום מבוסס מניות

מדובר בהענקה הונית הכוללת תנאי ביצוע שהינו תנאי שוק, ולכן במועד ההענקה יש לקבוע את השווי ההוגן הכולל את ההסתברות להתקיימות תנאי הביצוע. לאור העובדה שהשווי ההוגן הנתון אינו כולל את תנאי הביצוע יש לחלץ אותו מתוך הוצאות השכר שנתונות.

חילוץ שווי הוגן למועד ההענקה

$9 \cdot X \cdot (1/4) \cdot 100$	=	2,700
X	=	12

הוצאות השכר שנרשמו בשנת 2020

$6 \cdot 12 \cdot (2/4) \cdot 100 - 2,700 = 900$

לאור העובדה שהחברה בחרה במסלול הפירותי יש ליצור מיסים נדחים. כמו כן, המיסים הנדחים מדי שנה מחושבים בדרך של מצטבר נרשם ולכן יש לחשב את המיסים הנדחים ואת החלקים שמקפיו להון ולרווח או הפסד בשנת 2019, זאת על מנת לחשב את הזקיפה לסעיפים אלו בשנת 2020.

יתרות מיסים נדחים:

31.12.20		31.12.19	
0		0	ספרים
$6 \cdot (2/4) \cdot 100 \cdot (17-7) = 3,000$		$9 \cdot (1/4) \cdot 100 \cdot (24-7) = 3,825$	מס הכנסה
-3,000		-3,825	הפרש זמני
25%		25%	שיעור המס
750		956	נכס מס נדחה

(*) 750 2,700*25%= 675 מול רווח או הפסד (במצטבר)
0 956-675= 281 מול קרן הון (במצטבר)

0-281= 281 ח' קרן הון 956 ח' נכס מס נדחה
750-675= 75 ז' הכנסות מס נדחה 675 ז' הכנסות מס נדחה
750-956= 206 ז' נכס מס נדחה 281 ז' קרן הון

(*) לאור העובדה ששך הוצאות השכר המצטברות בגין המענק בספרי החברה עד ליום 31 בדצמבר 2020 כפול שיעור המס גבוהות מנכס המס, נכס המס כולו במצטבר יזקף לרווח או הפסד
 $(2,700+900) \cdot 25\% = 900 > 750$

השפעה על ביאור מס תיאורטי 2020:

900*25%=	225	הכנסות מס נדחה "תיאורטיות"
	75	הכנסות מס נדחה בפועל
	150	השפעה על ביאור המס התיאורטי

חברה ב'

חברה ב' הינה חברה כלולה. אין ליצור מיסים נדחים עבור חברה כלולה לאור החריג ב- IAS 12, אלא אם ישנה כוונת מכירה או שדיבידנד בין חברתי אינו פטור ממס. במקרה האמור, נתון כי דיבידנד בין חברתי מחברות בצרפת אינו פטור ממס ולכן יש ליצור מיסים נדחים לפי שיעור המס הרלוונטי לכך. בנוסף, החברה הכלולה מהווה פעילות חוץ ולכן חלק מההפרש הזמני נוצר בגין רווח כולל אחר (בגין קרן הון מהפרשי תרגום) וחלקו בגין רווח או הפסד (רווחי אקוויטי). כמו כן, יש לשים לב כי הכלולה מהווה פעילות חוץ ממועד הקמתה ולכן החל ממועד הקמתה נוצרו מיסים נדחים אותם יש לעדכן מידי תום שנה.

הרכב חשבון השקעה ליום 31 בדצמבר 2019

$$(1,000,000+50,000)*30\%*4.5=$$

1,417,500

© שלומי שוב IFRS – קונסולטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

הרכב חשבון השקעה ליום 31 בדצמבר 2020

$(1,000,000+50,000+140,000)*30\%*4.3=$			1,535,100		חלקי באקוויטי
שחזור קרן הון מהפרשי תרגום 1.1.19-31.12.20					
$1,000,000*30\%*(4.5-4.2)=$			90,000		יתרת פתיחה
$50,000*30\%*(4.5-4.1)=$			6,000		רווח לשנת 2019
			96,000		יתרה ליום 31.12.19
$1,050,000*30\%*(4.3-4.5)=$			-63,000		יתרת פתיחה 1.1.10
$140,000*30\%*(4.3-4.4)=$			-4,200		רווח לשנת 2020
			28,800		יתרה ליום 31.12.20
	31.12.20		31.12.19		יתרות מיסים נדחים:
	1,535,100		1,417,500		ספרים
$300,000*4.2=$	1,260,000		1,260,000		מס הכנסה
	275,100		157,500		הפרש זמני
	10%		10%		שיעור המס
	-27,510		-15,750		התחייבות מס נדחה
P.N.	-24,630	P.N.	-6,150		מול רווח או הפסד (מצטבר)
$28,800*10%=$	-2,880	$96,000*10%=$	-9,600		מול קרן הון הפרשי תרגום (מצטבר)
$24,630-6,150=$	18,480		6,150		ח' הוצאות מס נדחה
$2,880-9,600=$	6,720	ז' קרן הון הפרשי תרגום	9,600		ח' קרן הון הפרשי תרגום
$27,510-15,750=$	11,760	ז' התחייבות מס נדחה	15,750		ז' התחייבות מס נדחה

דיבידנד בין חברתי אינו פטור ממס ולכן נוצרו מיסים נדחים. יצוין כי במצב בו לא נוצרים מיסים נדחים על השקעה בחברה כלולה ההשפעה על ביאור המס התיאורטי הינה רווחי בסך האקוויטי מס החברות. לאור העובדה שנוצרו מיסים נדחים, אך לא בהתאם לשיעור מס החברות ישנה השפעה על ביאור המס התיאורטי בגובה רווחי האקוויטי של שנת 2020 כפול הפרש בין שיעורי המס כאמור.

השפעה על ביאור מס תיאורטי 2020:

			18,480		תנועה במסים נדחים שנוצרה כנגד רווח או הפסד
$140,000*30\%*4.4*25%=$			46,200		שיעור מס תיאורטי על רווחי אקוויטי שכלולים ברווח לפני מס
$140,000*30\%*4.4*(10\%-25%)=$			-27,720		השפעה על ביאור מס תיאורטי

מכונה - מוחזק למכירה

ביום 1 ביולי 2019 ישנה עמידה בתנאים של מוחזק למכירה ולכן החל ממועד זה יש להפסיק להפחית את המכונה. יצוין כי הכוונה של החברה להשתמש בה עד למועד המכירה אינו מונע את סיווג המכונה כמוחזקת למכירה. כמו כן, נתון כי השווי הוגן נטו (שלאחר סיווג המכונה כמוחזקת למכירה מהווה קירוב לשווי ההוגן) גבוה מהערך בספרים בכל נקודת זמן ולכן הערך בספרים כולו נובע מערך שיר, קרי יש ליצור את המיסים הנדחים לפי שיעור מס רווח הון.

			31.12.20		
$100,000*(8.5/10)=$			85,000		ספרים
$100,000*(8/10)=$			80,000		מס הכנסה
			5,000		הפרש זמני
			20%		שיעור המס
			-1,000		התחייבות למס

בהקשר של מיסים על הכנסה, כוונת המכירה הביאה לשתי השפעות:

- יצירת מיסים נדחים בגין כוונת המכירה - הפסקת ההפחתה הביאה לפער בין הספרים למס הכנסה ולכן צורו מיסים נדחים בשיעור מס שונה ממס חברות (שיעור מס רווח הון).
- הפסקת הפחתה - בעת העמידה בתנאים של "מוחזק למכירה" החברה הפסיקה להפחית את המכונה ולכן בגין שנת 2020 ישנן הוצאות פחת נמוכות יותר מהוצאות הפחת שרואה מס הכנסה. הפער בין הוצאות הפחת שרואה מס הכנסה להוצאות הפחת שרואה החברה מקבל ביטוי במיסי השוטפים בהתאם לשיעור מס חברות.

כמו כן, הפער בין הוצאות הפחת למעשה בא לידי ביטוי בהפרש הזמני אך הוא נוצר בשיעור מס שונה משיעור מס חברות ולכן תהיה השפעה על ביאור המס התיאורטי.

השפעה על ביאור מס תיאורטי 2020:

$5,000*(20\%-25%)=$			-250		כוונת מכירה
---------------------	--	--	------	--	-------------