

דיווח כספי לתקופות ביניים

IAS 34

דיווח כספי לדוחות ביניים

רקע

רקע:

הדיווח הכספי לתקופות ביניים בא לספק למשתמשים השונים בדוחות הכספיים מידע כספי בפרקי זמן הקצרים משנה.

על כן, מידע כספי לתקופות ביניים הינו רלוונטי כבר מעצם היותו זמין למשתמשים במידע בעת שהם נזקקים לקבל החלטות.

עם זאת, עריכת מידע כספי לתקופות ביניים עשויה לפגום ברמת המהימנות של הדיווח הכספי. זאת לאור העובדה שדיווח כספי לתקופות ביניים נשען בדרך כלל באופן רב יותר על אומדנים מאשר הדוחות כספיים השנתיים.

כפועל יוצא, כללי החשבונאות המקובלים לעריכת דוחות כספיים לתקופות ביניים מכירים בכך שרמת האומדנים הנדרשת בעריכת דוחות ביניים אינה זהה בהכרח לזו הנדרשת בעריכת דוחות כספיים שנתיים.

יוצא אפוא כי הדיווח הכספי לתקופות ביניים משפר מצד אחד את רמת הרלוונטיות, אך עשוי לפגום מצד שני ברמת המהימנות.

דיווח כספי לדוחות ביניים

טיפול חשבונאי

טיפול חשבונאי

הטיפול החשבונאי בתקופות ביניים ביחס להיבטי המדידה של הדוחות הכספיים יכול להיות מושפע מהתפיסה בה רואים את הדוחות הכספיים לתקופות ביניים. תפיסה זו נחלקת בין שתי גישות:

הגישה האינטגרלית

גישה זו רואה בתקופת הביניים **כחלק בלתי נפרד מתקופת דיווח שנתית**, ולפיכך צבירה ודחייה של הוצאות והכנסות לגבי כל תקופת ביניים צריכה להיעשות מתוך שיקולים והערכות המתייחסים לתוצאות הפעולות של כל השנה. דהיינו, לא בהכרח על פי כללי החשבונאות המקובלים עבור דוחות כספיים שנתיים. בהתאם לכך, יש להקצות לדוגמה, את ההוצאות הקבועות המיוחסות לתקופת הביניים על בסיס היקף המכירות הצפוי לשנה השלמה. באופן זה, תיווצר הקבלה של הוצאות להכנסות בכל חלקי השנה.

הגישה הדיסקרטית

גישה זו רואה בתקופת הביניים **כתקופה חשבונאית שעומדת בפני עצמה** ולא כחלק מתקופת דיווח שנתית. על פי גישה זו מדידת ההכנסות, ההוצאות, הנכסים וההתחייבויות תעשה באותו אופן כאילו היה מדובר בדוחות כספיים שנתיים. במילים אחרות, בהתאם לגישה זו כל תקני החשבונאות שמתייחסים להיבטי המדידה בדוחות הכספיים השנתיים צריכים להיות מיושמים גם בדוחות הביניים.

בעוד הגישה האינטגרלית הייתה מקובלת, במידה מסוימת, בעבר, הרי שהחשבונאות המודרנית לתקופות ביניים מאמצת באופן מובהק את הגישה הדיסקרטית.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה

חישוב מיסים על הכנסה - רקע

בהתאם לחוקי המס, שלטונות המס ממסים את רווחי הישויות המדווחות על בסיס הדוחות הכספיים השנתיים שלהם. לפיכך, כאשר באים ליישם את העיקרון הבסיסי לפיו יש ליישם בדוחות הביניים את אותם כללי הכרה ומדידה כפי שהם מיושמים בדוחות הכספיים השנתיים, יש לשים לב לכך שהוצאות המס הן הוצאות שמחושבות על בסיס שנתי.

בהתאם לכך, הוצאות המס בדוחות הביניים, יחושבו תוך שימוש בשיעור המס שיחול על סך הרווח השנתי הצפוי לפני מס. כלומר, יש לחשב שיעור מס ממוצע שנתי בכל תקופת ביניים.

אומדן שיעור המס השנתי הצפוי יעודכן במקרה הצורך בתקופות הביניים הבאות, והטיפול בעדכון הוצאות המס כתוצאה מכך יהיה כבשינוי אומדן, לאמור תקופת הביניים, בה שונה אומדן שיעור המס השנתי הצפוי, תספוג את העדכון בגין תקופות קודמות.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה - סוגיות



דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

1 - הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת

כאשר נוצרים במהלך תקופות הביניים הפסדים לצורכי מס, הטבת המס בגינם תוכר בתקופה בה הם התהוו (לדוגמה, רבעון). לצורך כך יש ליישם את התנאי המקובל להכרה בנכס מסים נדחים בתום כל תקופת ביניים.

כלומר, רישום הטבת מס בכפוף למידה בה הישות המדווחת צופה הכנסה חייבת בתקופות הבאות (למשל, ברבעונים הבאים של השנה ובשנים הבאות).

לדוגמה, במקרה בו יש לחברה הפסד לצורכי מס ברבעון הראשון של השנה, אך היא צופה כי תסיים את השנה ברווח חייב במס, יש ליצור נכס מס ברבעון הראשון ולנצל אותו בתקופות הביניים הבאות. אם ברבעונים הבאים ישתנה הצפי אזי במידת הצורך יש להפחית את יתרת נכס המס ברבעון בו התרחש שינוי האומדן.

הכלל הינו שכאשר אין הפסדים להעברה משנים קודמות שלא יצרו בגינם מס נדחה ואין שיעור מס מדורג, שיעור המס הממוצע יהיה שווה תמיד לשיעור המס בפועל.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 1

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- אין הפסדים מועברים משנים קודמות ואין הפרשים בין מס הכנסה לבין הספרים.
- להלן הרווח (הפסד) לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
2,000	(1,000)	(3,000)	4,000	2,000	

מאחר ובכל נקודת חתך (בכל רבעון), קיים במצטבר רווח לתקופה, יש להכפיל את הרווח/הפסד לרבעון השיעור המס השנתי הממוצע הצפוי שהינו שיעור מס החברות – 30%.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
2,000	(1,000)	(3,000)	4,000	2,000	
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
(600)	300	900	(1,200)	(600)	הכנסות/הוצאות מס

רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסלטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 2

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- אין הפסדים מועברים משנים קודמות ואין הפרשים בין מס הכנסה לבין הספרים.
- להלן הרווח (הפסד) לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
(10,000)	(1,000)	(15,000)	4,000	2,000	

כאשר מגיעים לרבעון שיש בו הפסד **במצטבר (בדוגמה שלנו רבעון 3)**, חישוב סעיף המס באותו רבעון יהיה בהתאם לצפי לרווחיות בעתיד. במידה וקיים צפי לרווחיות ניתן להכיר בנכס מס נדחה מול הכנסות מס.



שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
(10,000)	(1,000)	(15,000)	4,000	2,000	
			30%	30%	שיעור המס
			(1,200)	(600)	הכנסות/הוצאות מס

חוק מס הכנסה, סעיף 107(ג) ו-107(ה) – חישוב המס
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 2 (המשך)

הנחה א' – החברה צופה רווחים בעתיד הנראה לעין:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
(10,000)	(1,000)	(15,000)	4,000	2,000	רווח (הפסד) לפני מס
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
3,000	300	4,500	(1,200)	(600)	הכנסות/הוצאות מס

חובה נכס מס 300
זכות הכנ' מס 300

$1,200 + 600 = 1,800$
 $(15K - 4K - 2K) * 30\% = 2,700$
 $4,500$
 חובה פ"ש
 חובה נכס מס
 זכות הכנ' מס
 סך ההפסד המצטבר לתום הרבעון ה-3

חובה הוצ' מס 1,200
זכות פ"ש 1,200

חובה הוצ' מס 600
זכות פ"ש 600

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 2 (המשך)

הנחה ב' – אין צפי לרווחיות בעתיד:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
(10,000)	(1,000)	(15,000)	4,000	2,000	רווח (הפסד) לפני מס
			30%	30%	שיעור המס
---	---	1,800	(1,200)	(600)	הכנסות/הוצאות מס

יש הפסד ברבעון ואין צפי לרווחים, לכן לא רושמים כלום

ברבעון 3 יש הפסד בסך (15,000) ש"ח.

בגין היתרה (9,000) שהינה ההפסד המצטבר לתקופה, יש לבדוק אם קיים צפי לרווחים. במידה וקיים צפי מכירים בנכס מס מול הכנסות מס (כמו בהנחה א'), במידה ולא, לא רושמים כלום.

בגין ה- (6,000) יש לבצע פקודת יומן הפוכה למה שנרשם ברבעונים 1 ו-2:

חובה פ"ש $1,200 + 600 = 1,800$
זכות הכנ' מס 1,800

חובה הוצ' מס 1,200
זכות פ"ש 1,200

חובה הוצ' מס 600
זכות פ"ש 600

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 3

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- אין הפסדים מועברים משנים קודמות ואין הפרשים בין מס הכנסה לבין הספרים.
- להלן הרווח (הפסד) לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
(10,000)	4,000	2,000	(1,000)	(15,000)	

מהרבעון הראשון יש הפסד במצטבר לתקופה ולכן יש לבדוק האם יש צפי לרווחים בעתיד הנראה לעין או לא.

✓ במידה ויש צפי, ניצור מסים נדחים ברבעונים 1-2, אשר יתהפכו בחלקם ברבעונים 3 ו-4 אשר הינם רבעונים רווחיים.

✓ במידה ואין צפי ומאחר וכל תקופה במצטבר מסתיימת בהפסד, לא ניצור כלל מיסים נדחים ועל כן לא נכיר בהכנסות/הוצאות מס.

רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 3 (המשך)

הנחה א' – החברה צופה רווחים בעתיד הנראה לעין:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
(10,000)	4,000	2,000	(1,000)	(15,000)	רווח (הפסד) לפני מס
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
3,000	(1,200)	(600)	300	4,500	הכנסות/הוצאות מס

1,200 חובה הוצ' מס

1,200 זכות נכס מס

600 חובה הוצ' מס

600 זכות נכס מס

300 חובה נכס מס

300 זכות הכנ' מס

4,500 חובה נכס מס

4,500 זכות הכנ' מס

הנחה ב' – אין צפי לרווחיות בעתיד:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
(10,000)	4,000	2,000	(1,000)	(15,000)	רווח (הפסד) לפני מס
					שיעור המס
---	---	---	---	---	הכנסות/הוצאות מס

רוח זוכה ציף, המורכב מרווחי הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 4

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- אין הפסדים מועברים משנים קודמות ואין הפרשים בין מס הכנסה לבין הספרים.
- להלן הרווח (הפסד) לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
10,000	4,000	12,000	(1,000)	(5,000)	

נדרש – חישוב הוצאות/הכנסות המס תחת כל אחת מההנחות הבאות:

- החברה צופה רווחים בעתיד הנראה לעין.
- החברה לא צופה רווחים.
- ברבעון ה-1 אין צפי לרווחיות וברבעון ה-2 משתנה המגמה ויש צפי לרווחיות.
- ברבעון ה-1 יש צפי לרווחיות וברבעון ה-2 משתנה המגמה ואין צפי לרווחיות.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 3 (המשך)

הנחה א' – החברה צופה רווחים בעתיד הנראה לעין:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
10,000	4,000	12,000	(1,000)	(5,000)	רווח (הפסד) לפני מס
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
(3,000)	(1,200)	(3,600)	300	1,500	הכנסות/הוצאות מס

1,200 חובה הוצ' מס

1,200 זכות פ"ש

3,600 חובה הוצ' מס

1,800 זכות נכס מס

1,800 זכות פ"ש

300 חובה נכס מס

300 זכות הכנ' מס

1,500 חובה נכס מס

1,500 זכות הכנ' מס

מאחר ויש צפי לרווחיות, יש להכיר ברבעון 1 ו-2 בנכס מס נדחה.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 3 (המשך)

הנחה ב' – אין צפי לרווחיות בעתיד:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
10,000	4,000	12,000	(1,000)	(5,000)	רווח (הפסד) לפני מס
30%	30%	חישוב מצטבר			שיעור המס
(3,000)	(1,200)	(1,800)	---	---	הכנסות/הוצאות מס

1,200
חובה הוצ' מס

1,200
זכות פ"ש

1,800
חובה הוצ' מס

1,800
זכות פ"ש

- מאחר ואין צפי לרווחיות, לא ניתן להכיר ברבעונים 1 ו-2 בנכס מס נדחה כנגד הכנסות מס.
- ברבעון 3 הוצאות המס ירשמו בהתאם לרווח המצטבר לאותו מועד שהינו 6,000 ש"ח ($12K - 5K - 1K = 6K$).

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 3 (המשך)

הנחה ג' – ברבעון ה-1 אין צפי לרווחיות וברבעון ה-2 משתנה המגמה ויש צפי לרווחיות:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
10,000	4,000	12,000	(1,000)	(5,000)	רווח (הפסד) לפני מס
30%	30%	30%	חישוב מצטבר		שיעור המס
(3,000)	(1,200)	(3,600)	1,800	---	הכנסות/הוצאות מס

1,200 חובה הוצ' מס	3,600 חובה הוצ' מס	1,800 חובה נכס מס
1,200 זכות פ"ש	1,800 זכות נכס מס	1,800 זכות הכנ' מס
	1,800 זכות פ"ש	

- מאחר ואין צפי לרווחיות ברבעון 1 אין להכיר בנכס מס.
- ברבעון ה-2 המגמה משתנה וכעת יש צפי לרווחים ועל כן יש להכיר בנכס מס בגין ההפסד המצטבר לאותו מועד שהינו (6,000).

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 1

הפסדים שנוצרו בשנה השוטפת – דוגמה 3 (המשך)

הנחה ד' – ברבעון ה-1 יש צפי לרווחיות וברבעון ה-2 משתנה המגמה ואין צפי לרווחיות:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
10,000	4,000	12,000	(1,000)	(5,000)	רווח (הפסד) לפני מס
30%	30%	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	30%	שיעור המס
(3,000)	(1,200)	(1,800)	(1,500)	1,500	הכנסות/הוצאות מס

1,200 חובה הוצ' מס
1,200 זכות פ"ש

1,800 חובה הוצ' מס
1,800 זכות פ"ש

1,500 חובה הוצ' מס
1,500 זכות נכס מס

1,500 חובה נכס מס
1,500 זכות הכנ' מס

- מאחר ויש צפי לרווחיות ברבעון 1 יש להכיר בנכס מס.
- ברבעון ה-2 המגמה משתנה ומאחר ויש הפסד במצטבר ואין צפי לרווחיות יש לבטל את הנכס מס שהוכר ברבעון ה-1.
- ברבעון 3 הוצאות המס ירשמו בהתאם לרווח המצטבר לאותו מועד שהינו 6,000 ש"ח.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – רקע לסוגיות 2 עד 7

אומדן שיעור המס השנתי הצפוי הממוצע:

להלן מספר עקרונות לחישוב אומדן שיעור המס הממוצע הצפוי:

- א- לצורך החישוב יש להתחשב בשינוי בחוקי המס ו/או בשיעורי המס שחקיקתם הושלמה, או הושלמה למעשה והמתוכננים לקבל תוקף מחייב במועד מאוחר יותר בשנת הדיווח.
- ב- אם קיים שיעור מס פרוגרסיבי למיסוי החברה, אזי שיעור המס הצפוי הממוצע לתקופת הדיווח ישקף את מבנה שיעור המס הפרוגרסיבי.
- ג- הפסדים להעברה משנים קודמות אשר לא נוצר בגינם נכס מס ישפיעו על שיעור המס הממוצע הצפוי.
- ד- טיפול בהפרשים "קבועים" (הכנסות פטורות והוצאות לא מוכרות) - ראה בהמשך.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 2

2 - שינוי בשיעורי המס במהלך השנה

כאמור, שלטונות המס ממסים את החברה על בסיס דוחותיה השנתיים. לפיכך, כאשר מתבצע שינוי בשיעור המס, מדובר בשינוי בשיעור המס השנתי. לכן, ברבעון שבו עובר חוק באופן מלא או שחקיקתו הושלמה למעשה, ועל פי החוק יש שינוי בשיעור המס מתחילת השנה, הרבעון שבו חוקק החוק יספוג את ההשפעה של השינוי בשיעורי המס מתחילת השנה.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 2

שינוי בשיעורי המס במהלך השנה - דוגמה

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- אין הפסדים מועברים משנים קודמות ואין הפרשים בין מס הכנסה לבין הספרים.
- להלן הרווח לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של שנת 2013.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח לפני מס
10,000	1,000	3,000	4,000	2,000	

- ביום 1 ביולי 2013 עבר חוק בכנסת לשינוי שיעור מס חברות ל-25%, רטרואקטיבית מתחילת השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
10,000	1,000	3,000	4,000	2,000	
25%	25%	חישוב מצטבר	30%	30%	שיעור המס
(2,500)	(250)	(450)	(1,200)	(600)	הכנסות/הוצאות מס



ברבעון 3 התרחש שינוי בשיעורי המס ולכן יש לחשב רווח מצטבר עד אותו מועד כפול שיעור המס החדש, פחות הוצאות המס שהוכרו ברבעונים קודמים:
הוצאות מס לרבעון – 450 $= 600 - 1,200 - (2,000 + 4,000 + 3,000) * 25\%$

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 3

3 - שיעור מס מדורג

כאמור, כאשר אין הפסדים להעברה משנים קודמות שלא יצרו בגינם נכס מס נדחה, אזי שיעור המס הממוצע יהיה שווה לשיעור המס בפועל.

עם זאת, ישנם מקרים בהם לחברה יש שיעור מס מדורג (כמו לדוגמה, מפעל מעורב).

במקרים בהם לחברה יש שיעור מס מדורג, **יש לחשב בכל תקופת ביניים את שיעור המס האפקטיבי הצפוי בהתאם לשיעור הרווח השנתי החזוי.**

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 3

שיעור מס מדורג - דוגמה

- חברה א' הינה מפעל מאושר. שיעור המס החל על החברה עד גובה הכנסה חייבת של 7,500 ש"ח הינו 40% ושיעור המס החל על החברה מגובה הכנסה חייבת של 7,500 ומעלה הינו 20%.
- אין הפסדים מועברים משנים קודמות ואין הפרשים בין מס הכנסה לבין הספרים.
- להלן הערכת הנהלת החברה לגבי ההכנסה החייבת השנתית נכון לתום כל רבעון:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,000	10,000	10,000	צפי הכנסה חייבת

- להלן הרווח לפני מס של חברה א' בכל אחד מהרבעונים של השנה:

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
13,000	4,000	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 3

שיעור מס מדורג - דוגמה (המשך)

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
13,000	4,000	3,000	4,000	2,000	רווח (הפסד) לפני מס
	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	35%	35%	שיעור המס
(4,100)	(1,175)	(825)	(1,400)	(700)	הכנסות/הוצאות מס

רבעון 1:

צפי הכנסה חייבת שנתית
צפי מסים שוטפים שנתיים
צפי שיעור מס שנתי

10,000
3,500
35%

$$7,500 \times 40\% + (10,000 - 7,500) \times 20\% =$$

$$3,500 / 10,000 =$$

רבעון 2:

צפי הכנסה חייבת שנתית

10,000 – נותר ללא שינוי ולכן שיעור מס ממוצע שנתי נותר 35%.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 3

שיעור מס מדורג - דוגמה (המשך)

רבעון 3:

$7,500 \times 40\% + (12,000 - 7,500) \times 20\% =$	12,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
$3,900 / 12,000 =$	3,900	צפי מסים שוטפים שנתיים
	32.5%	צפי שיעור מס שנתי
$(2,000 + 4,000 + 3,000) \times 32.5\% =$	2,925	הוצאות מס מצטברות
$700 + 1,400 =$	<u>(2,100)</u>	נרשום ברבעונים 1 ו-2
	825	הוצאות מס ברבעון

רבעון 4:

$7,500 \times 40\% + (13,000 - 7,500) \times 20\% =$	13,000	הכנסה חייבת שנתית בפועל
$700 + 1,400 + 825 =$	4,100	מסים שוטפים שנתיים בפועל
	<u>(2,925)</u>	נרשם ברבעונים 1, 2 ו-3
	1,175	הוצאות מס ברבעון

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

4 - הפסדים להעברה משנים קודמות

במידה ולישות המדווחת הפסדים להעברה לצורכי מס משנים קודמות **שבגינם יצרה נכס מסים נדחים** בדוחות הכספיים השנתיים, הרי שכל עוד אין שינוי בתחזיות ששימשו בסיס ליצירת המסים הנדחים, **אין לכך השפעה על חישוב שיעור המס הממוצע השנתי הצפוי**. לכן יש לממש את נכס המס הנדחה במקרה שנוצר רווח בתקופת הביניים ולבצע הקבלה נאותה של הוצאות המס לרווח לפני המס בתקופות הביניים לפי שיעור המס החל על הישות המדווחת.

מנגד, כאשר הישות המדווחת **לא יצרה על ההפסדים להעברה לצורכי מס משנים קודמות נכס מסים נדחים**, הרי שמאחר והוצאות המס נקבעות על בסיס שנתי הרי שההפסד ישפיע על חישוב שיעור המס השנתי הצפוי ולפיכך על הוצאות המס בתקופות הביניים.

בהתאם לכך, הטיפול בהפסדים להעברה לצורכי מס משנים קודמות, שבגינם לא יצרה הישות המדווחת בדוחות הכספיים השנתיים נכס מסים נדחים, יהיה כדלקמן:

א- ההפסדים להעברה משנים קודמות, **אותם הישות המדווחת צופה לנצל בשנת המס השוטפת, ישפיעו על חישוב שיעור המס השנתי הממוצע הצפוי**. כפועל יוצא, ההפסד הנ"ל למעשה יקוזז באופן שייפרס על פני תקופות הביניים על פי יחס הרווחים בין תקופות הביניים.

ב- לגבי הפסדים להעברה משנים קודמות, אותם הישות המדווחת צופה כי **תנצל בשנים הבאות** ולא בשנה הנוכחית, **ירשם נכס מסים נדחים** אל מול הכנסות מס, **באותה תקופת ביניים שבה מתקיימים הקריטריונים המקובלים להכרה בנכס מסים נדחים**.

רוני זוכובסקי, המרכז הבינתחומי וירצ"ה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 1

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם יצרה מסים נדחים בסך 300.
- להלן הרווח לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
13,000	4,000	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס

מאחר והחברה יצרה מסים נדחים בגין ההפסד המועבר, אין שינוי בצורת חישוב הוצאות המס, שכן בעת הניצול בפועל של ההפסדים יש סגירה של נכס המס הנדחה.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 1 (המשך)

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
13,000	4,000	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
(3,900)	(1,200)	(900)	(1,200)	(600)	הכנסות/הוצאות מס

1,200 חובה הוצ' מס

1,200 זכות פ"ש

900 חובה הוצ' מס

900 זכות פ"ש

1,200 חובה הוצ' מס

1,200 זכות פ"ש

600 חובה הוצ' מס

300 זכות נכס מס

300 זכות פ"ש

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 2

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם יצרה מסים נדחים על סך 300.
- להלן הרווח לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח לפני מס
---	---	---	---	---	

- במהלך רבעון 2 לא מתקיימים עוד התנאים לרישום נכס מס (החברה אינה צופה רווחים בעתיד הנראה לעין).

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח לפני מס
---	---	---	---	---	
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
(300)	---	---	(300)	---	הכנסות/הוצאות מס

חובה הוצ' מס 300
זכות נכס מס 300

ברבעון ה-2 יש לבטל את הנכס מס שהוכר בשנה הקודמת.

רוני זוכוביץקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 3

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם לא יצרה מסים נדחים.
- להלן הערכת הנהלת החברה לגבי ההכנסה החייבת השנתית נכון לתום כל רבעון:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,000	10,000	10,000	צפי הכנסה חייבת

- להלן הרווח לפני מס של חברה א' בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
13,000	4,000	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 3

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
13,000	4,000	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס
	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	27%	27%	שיעור המס
(3,600)	(1,125)	(855)	(1,080)	(540)	הכנסות/הוצאות מס

רבעון 1:

צפי הכנסה חייבת שנתית
צפי מסים שוטפים שנתיים
צפי שיעור מס שנתי משוקלל

10,000
2,700
27%

$$(10,000 - 1,000) * 30\% =$$

$$2,700 / 10,000 =$$

רבעון 2:

צפי הכנסה חייבת שנתית

10,000 – נותר ללא שינוי ולכן שיעור מס ממוצע שנתי נותר 27%.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 3

רבעון 3:

	12,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
$(12,000 - 1,000) * 30\% =$	3,300	צפי מסים שוטפים שנתיים
$3,300 / 12,000 =$	27.5%	צפי שיעור מס שנתי משוקלל
$(2,000 + 4,000 + 3,000) * 27.5\% =$	2,475	הוצאות מס מצטברות
$540 + 1,080 =$	<u>(1,620)</u>	נרשום ברבעונים 1 ו-2
	855	הוצאות מס ברבעון

רבעון 4:

	13,000	הכנסה חייבת שנתית בפועל
$(13,000 - 1,000) * 30\% =$	3,600	מסים שוטפים שנתיים בפועל
אין הפרשים בין מס הכנסה לספרים ולא יצרנו	---	תנועה במסים נדחים
מסים נדחים בגין הפסד מועבר משנים קודמות	<u>3,600</u>	
$540 + 1,080 + 855 =$	<u>(2,475)</u>	נרשם ברבעונים 1, 2 ו-3
	1,125	הוצאות מס ברבעון

ד"ר זלמן זק, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 4

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם לא יצרה מסים נדחים.
- להלן הרווח לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח לפני מס
---	---	---	---	---	

- במהלך רבעון 2 צופה החברה רווחים בעתיד הנראה לעין ועל כן צופה לראשונה לנצל את ההפסד המועבר בשנים הבאות.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח לפני מס
---	---	---	---	---	
30%	30%	30%	30%	30%	שיעור המס
300	---	---	300	---	הכנסות/הוצאות מס

חובה נכס מס 300
זכות הכנ' מס 300

ברבעון ה-2 יש להכיר בנכס מס
בגין הפסדים להעברה

מיסים שוטפים
מסים נדחים
(300)
(300)

רוני זוכוביץקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 5

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 10,000 ש"ח בגינם לא יצרה מסים נדחים.
- להלן הרווח (הפסד) לפני מס של חברה א' הצפוי בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	רווח (הפסד) לפני מס
3,000	4,000	4,000	---	(5,000)	

- נכון לתום הרבעון ה-1, אין צפי לניצול ההפסדים.
- החל מהרבעון ה-2, החברה צופה שתוכל לנצל את כל ההפסדים.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 5

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
3,000	4,000	4,000	---	(5,000)	רווח (הפסד) לפני מס
2,100	---	---	2,100	---	הכנסות/הוצאות מס

רבעון 1:

- יש הפסדים להעברה משנים קודמות בגינם לא יצרו מסים נדחים ולכן יש לחשב שיעור מס משוקלל.
- צפי הכנסה חייבת – צפוי הפסד (רווח שנתי של 3,000 פחות 10,000 הפסד).
- כאשר צפוי הפסד, המס המשוקלל הינו תמיד 0%. לכן, מסים שוטפים הינם 0.
- בנוסף יש לבחון האם יש צפי לניצול ההפסדים בשנים הבאות – נתון שאין צפי לניצול הפסדים ולכן לא יוצרים מסים נדחים בגין ההפסדים הנ"ל.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4

הפסדים להעברה משנים קודמות – דוגמה 5

רבעון 2:

- יש הפסדים להעברה משנים קודמות בגינם לא יצרו מסים נדחים ולכן יש לחשב שיעור מס משוקלל.
- צפי הכנסה חייבת – צפוי הפסד (רווח שנתי של 3,000 פחות 10,000 הפסד).
כאשר צפוי הפסד, המס המשוקלל הינו תמיד 0%. לכן, מסים שוטפים הינם 0.
- בנוסף יש לבחון האם יש צפי לניצול ההפסדים בשנים הבאות – נתון שמהרבעון ה-2 החברה צופה את ניצול ההפסדים בשנים הבאות ולכן יש ליצור מסים נדחים בגין ההפסדים להעברה לשנים הבאות.

10,000 + 5,000 =	15,000	סך הפסדים שנצברו
4,000 + 4,000 =	<u>(8,000)</u>	הפסדים שינוצלו השנה
	7,000	הפסדים שינוצלו בשנים הבאות
	<u>30%</u>	שיעור המס
	2,100	הכנסות מס בגין מסים נדחים
	2,100	חובה נכס מס נדחה
	2,100	זכות הכנסות מס

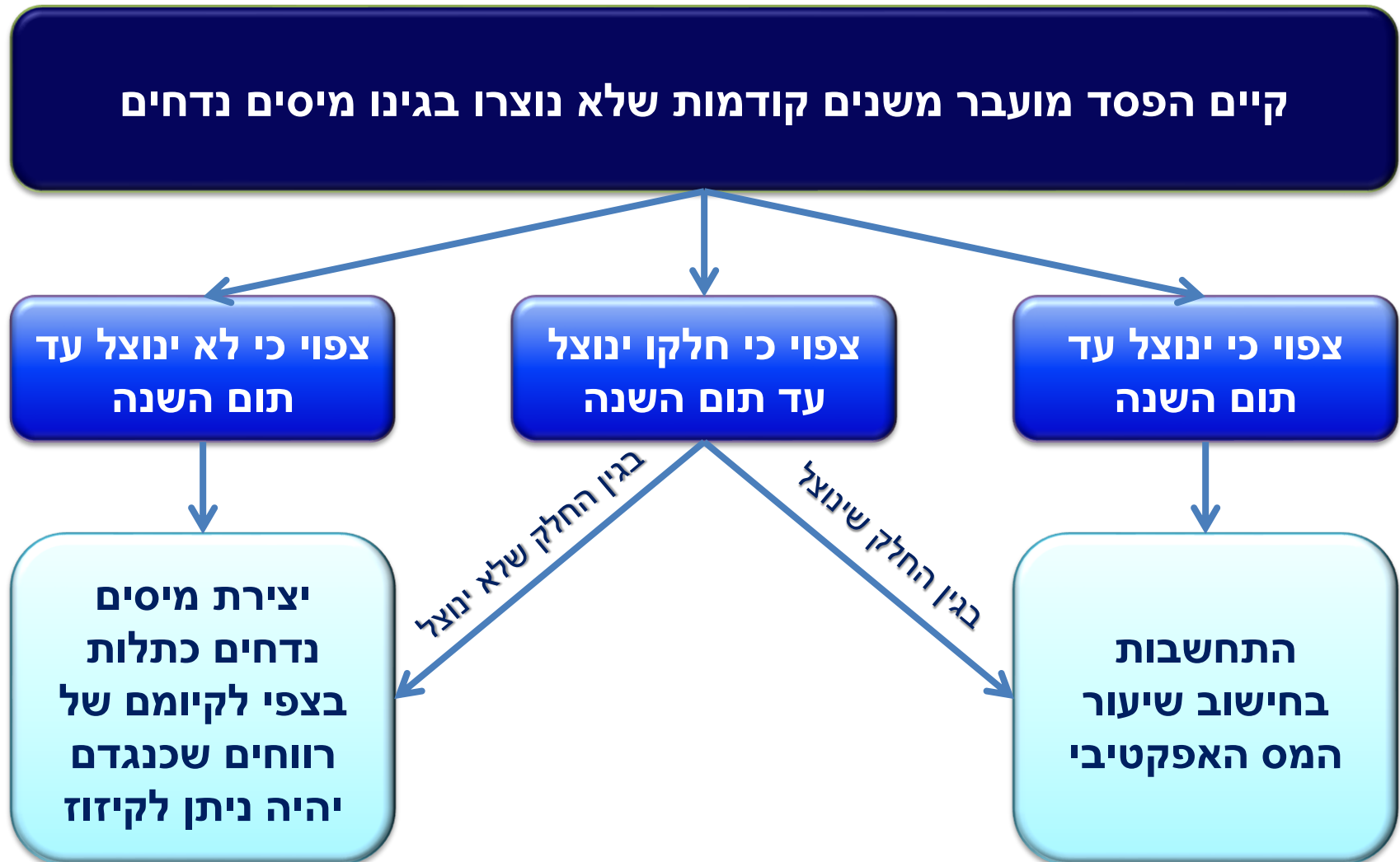
רבעונים 3 ו-4:

- צפי מס משוקלל נותר 0% (מאחר וצפוי הפסד מבחינת מס הכנסה). ועל כן, המסים השוטפים הינם 0.
- אין תנועה במסים נדחים מאחר וברבעון ה-2 החברה יצרה מסים נדחים בגין כל יתרת ההפסדים שהיו לה.

רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 4 - סיכום



דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 5

5 - הפרשים "קבועים" בין מס הכנסה לספרים

עד כה דנו במקרים בהם הרווח החשבונאי = להכנסה החייבת.

במידה וקיים שוני הטיפול החשבונאי הינו כדלקמן:

1. **חישוב שיעור המס הממוצע יהיה לפי מסים שוטפים חלקי הכנסה חייבת.** על כן, יש לחשב את המסים השוטפים וההכנסה החייבת השנתית הצפויה בהתאם לדוח התאמה שנתי חזוי לצרכי מס.
2. במידה ויש **הפרשים קבועים** (הכנסות פטורות, הוצאות לא מוכרות וכדומה) בין מס הכנסה לספרים **יש לנטרלם** בדוח ההתאמה החזוי לצורך חישוב שיעור המס הממוצע הצפוי. בנוסף, בעת חישוב הוצאות המס בפועל בכל רבעון, **יש לנטרלם ברבעון שבו הם התהוו.**
3. לגבי הטיפול החשבונאי בהפרשים זמניים – יפורט בהמשך.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 5

הפרשים "קבועים" בין מס הכנסה לספרים – דוגמה

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם לא יצרה מסים נדחים.
- להלן הערכת הנהלת החברה לגבי ההכנסה החייבת השנתית נכון לתום כל רבעון:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,000	10,000	10,000	צפי הכנסה חייבת

- להלן הרווח לפני מס של חברה א' בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,500	4,000	3,000	3,500	2,000	רווח לפני מס

- הרווח ברבעון השני של החברה כולל הוצאות לא מוכרות לצרכי מס בסך 500 ש"ח.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 5

הפרשים "קבועים" בין מס הכנסה לספרים – דוגמה

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,500	4,000	3,000	3,500	2,000	רווח לפני מס
	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	27%	שיעור המס
(3,600)	(1,125)	(855)	(1,080)	(540)	הכנסות/הוצאות מס

רבעון 1:

צפי הכנסה חייבת שנתית (*)
צפי מסים שוטפים שנתיים
צפי שיעור מס שנתי משוקלל

$$(10,000 - 1,000) \times 30\% = 2,700 / 10,000 =$$

10,000
2,700
27%

הוצאות מס לרבעון:

רווח לפני מס
הפרשים קבועים

$$\begin{array}{r} 2,000 \\ \underline{\underline{\quad}} \\ 2,000 \\ \underline{27\%} \\ (540) \end{array}$$

שיעור מס
הוצאות מס

(*)**שימו לב כי נתון צפי להכנסה חייבת שנתית. במידה והיה נתון צפי לרווח לפני מס שנתי היה צריך לעשות דוח התאמה למס כדי לחשב צפי להכנסה חייבת שנתית.**

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 5

הפרשים "קבועים" בין מס הכנסה לספרים – דוגמה

רבעון 2:

צפי הכנסה חייבת שנתית

10,000 – נותר ללא שינוי ולכן שיעור מס ממוצע שנתי נותר 27%.

הוצאות מס לרבעון:

רווח לפני מס

הפרשים קבועים

שיעור מס

הוצאות מס

3,500

500

4,000

27%

(1,080)

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 5

הפרשים "קבועים" בין מס הכנסה לספרים – דוגמה

רבעון 3:

	12,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
$(12,000 - 1,000) * 30\% =$	3,300	צפי מסים שוטפים שנתיים
$3,300 / 12,000 =$	27.5%	צפי שיעור מס שנתי משוקלל
$2,000 + 3,500 + 3,000 =$	8,500	רווח לפני מס רבעונים 1-3
	<u>500</u>	הפרשים קבועים
	9,000	
	<u>27.5%</u>	שיעור מס משוקלל
	2,475	הוצאות מס מצטברות
$540 + 1,080 =$	<u>(1,620)</u>	נרשום ברבעונים 1 ו-2
	855	הוצאות מס ברבעון

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 5

הפרשים "קבועים" בין מס הכנסה לספרים – דוגמה

רבעון 4:

דוח התאמה לצרכי מס:

רווח חשבונאי לפני מס
הוצאות לא מוכרות
הכנסה חייבת בפועל
הפסדים מועברים

12,500
500
13,000
(1,000)
12,000
30%
3,600

שיעור המס

מסים שוטפים שנתיים בפועל

$$(13,000 - 1,000) * 30\% =$$

סה"כ סעיף הוצאות המס:

מיסים שוטפים

תנועה במסים נדחים

3,600

3,600

אין הפרשים בין מס הכנסה לספרים ולא יצרנו
מסים נדחים בגין הפסד מועבר משנים קודמות

$$540 + 1,080 + 855 =$$

(2,475)
1,125

נרשם ברבעונים 1, 2 ו-3

הוצאות מס ברבעון

ד"ר זלמן צוקרמן, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 6

6 - הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים

במידה וישנם הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים יש לבחון את מועד ההיפוך של ההפרש הזמני:

- במידה וההפרש הזמני צפוי להתהפך במהלך השנה עצמה, הרי ששיעור המס שיש ליצור לפיו את המסים הנדחים בגין ההפרש הזמני הינו שיעור המס הממוצע לאותה שנה, כאשר בראייה שנתית כלל לא מדובר על הפרש זמני. לכן, במצבים כאמור, לא נדרש לחשב הפרש זמני בגין אותו פריט ואין לנטרלו בעת חישוב ההכנסה החייבת השנתית וההכנסה החייבת בכל רבעון.

- במידה וההפרש הזמני צפוי להתהפך בשנה העוקבת, יש לחשב בגינו הפרש זמני (ערך בספרים פחות בסיס המס) וליצור בגינו מסים נדחים לפי שיעור המס הצפוי לחול במועד ההיפוך. על כן, במצב כאמור, יש לנטרל את הפריט הנ"ל בעת חישוב ההכנסה החייבת השנתית וההכנסה החייבת בכל רבעון. ולאחר מכן יש לזכור להוסיפו דרך תנועה במיסים נדחים באותו רבעון.

לכן, במקרים כאמור, הוצאות המס לרבעון יורכבו ממיסים שוטפים ותנועה במיסים נדחים.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 6

הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים - דוגמה

- שיעור מס חברות הינו 30%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם לא יצרה מסים נדחים.
- המלאי ברבעון הראשון וברבעון הרביעי של השנה כולל הפרשה לירידת ערך בסך 500 ש"ח ו-800 ש"ח, בהתאמה. מס הכנסה מכיר בירידת ערך מלאי רק בעת מכירתו. המלאי נמכר ברבעון העוקב.
- להלן הערכת הנהלת החברה לגבי ההכנסה החייבת השנתית נכון לתום כל רבעון:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,000	10,000	10,000	צפי הכנסה חייבת

- להלן הרווח לפני מס של חברה א' בכל אחד מהרבעונים של השנה.

רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
3,200	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס
12,200				שנתי

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 6

הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים - דוגמה

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
12,200	3,200	3,000	4,000	2,000	רווח לפני מס
	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	27%	שיעור המס
(3,360)	(885)	(855)	(1,080)	(540)	הכנסות/הוצאות מס

רבעון 1:

	10,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
$(10,000 - 1,000) * 30\% =$	2,700	צפי מסים שוטפים שנתיים
$2,700 / 10,000 =$	27%	צפי שיעור מס שנתי משוקלל

הוצאות מס לרבעון:

רווח לפני מס
הפרשים קבועים
הפרשים זמניים בשיעור מס שונה
שיעור מס
הוצאות מס

כולל בתוכו הפסד בגין י"ע שאינו מוכר לצרכי מס בסך 500 ש"ח, אך מאחר וההפרש יתהפך במהלך השנה ניתן להתעלם ממנו.	2,000

	2,000
	27%
	(540)

רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 6

הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים - דוגמה

רבעון 2:

צפי הכנסה חייבת שנתית 10,000 – נותר ללא שינוי ולכן שיעור מס ממוצע שנתי נותר 27%.

הוצאות מס לרבעון:

רווח לפני מס	4,000
הפרשים קבועים	---
הפרשים זמניים בשיעור מס שונה	---
שיעור מס	4,000
הוצאות מס	<u>27%</u>
	(1,080)

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 6

הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים - דוגמה

רבעון 3:

	12,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
$(12,000 - 1,000) * 30\% =$	3,300	צפי מסים שוטפים שנתיים
$3,300 / 12,000 =$	27.5%	צפי שיעור מס שנתי משוקלל
	9,000	רווח לפני מס רבעונים 1-3
	---	הפרשים קבועים
	---	הפרשים זמניים בשיעור מס שונה
	9,000	
	<u>27.5%</u>	שיעור מס שנתי משוקלל
$(2,000 + 4,000 + 3,000) * 27.5\% =$	2,475	הוצאות מס מצטברות
$540 + 1,080 =$	<u>(1,620)</u>	נרשום ברבעונים 1 ו-2
	855	הוצאות מס ברבעון

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 6

הפרשים זמניים בין מס הכנסה לספרים - דוגמה

רבעון 4:

דוח התאמה לצרכי מס:

רווח חשבונאי לפני מס	12,200
ירידת ערך מלאי	<u>800</u>
הכנסה חייבת בפועל	13,000
הפסדים מועברים	<u>(1,000)</u>
	12,000
שיעור המס	<u>30%</u>
מסים שוטפים שנתיים בפועל	3,600

סה"כ סעיף הוצאות המס:

מיסים שוטפים
תנועה במסים נדחים

3,600
<u>(240)</u>
3,360
<u>(2,475)</u>
885

נרשם ברבעונים 1, 2 ו-3
הוצאות מס ברבעון

$$(13,000 - 1,000) * 30\% =$$

מדובר בהפרש זמני שיתהפך בשנה העוקבת ולכן יש לחשב בגינו מסים נדחים לפי שיעור המס הצפוי במועד ההיפוך

$$\rightarrow 800 * 30\% =$$

$$540 + 1,080 + 855 =$$

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 7

7 - הכנסות בשיעור מס מיוחד

במידה ובמהלך השנה לחברה ישנן הכנסות החייבות בשיעור מס מיוחד (כגון: מס רווח הון, מס שבח, מס על הכנסות מדיבידנדים וכדומה), **ההכנסות הנ"ל לא תילקחנה בחשבון בעת חישוב המסים השוטפים לצורך חישוב שיעור המס הממוצע (כלומר, יש לנטרלן בעת הכנת דוח התאמה שנתי חזוי).**

על כן, במקרים אלה, **ההכנסה בשיעור המס המיוחד והוצאת המס בגינה תזקפנה ברבעון הספציפי**, כאשר באותו רבעון יהיה צורך לנטרל את ההכנסה הנ"ל מהרווח החשבונאי הנתון לתקופה ולהכפילה בשיעור המס הרלבנטי לה. יתרת הרווח החשבונאי (לאחר נטרול כאמור) תוכפל בשיעור המס הממוצע השנתי שחושב.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 7

הכנסות בשיעור מס מיוחד - דוגמה

- שיעור מס חברות הינו 30% ושיעור מס רווח הון ושבח הינו 25%.
- לחברה הפסדים מועברים משנים קודמות של 1,000 ש"ח בגינם לא יצרה מסים נדחים.
- להלן הערכת הנהלת החברה לגבי ההכנסה החייבת השנתית נכון לתום כל רבעון:

רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
14,000	12,000	12,000	צפי הכנסה חייבת

- להלן הרווח לפני מס של חברה א' בכל אחד מהרבעונים של השנה.

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
15,000	4,000	5,000	4,000	2,000	רווח לפני מס

- הרווח ברבעון השלישי כולל רווח הון ממכירת קרקע בסך 2,000 ש"ח.

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 7

הכנסות בשיעור מס מיוחד - דוגמה

שנתי	רבעון 4	רבעון 3	רבעון 2	רבעון 1	
15,000	4,000	5,000	4,000	2,000	רווח לפני מס
	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	חישוב מצטבר	27%	שיעור המס
(4,100)	(1,125)	(1,355)	(1,080)	(540)	הכנסות/הוצאות מס

נטרול הכנסה
בשיעור מס שונה

$$(12,000 - 2,000 - 1,000) * 30\% =$$

$$2,700 / (12,000 - 2,000) =$$



רבעון 1:

צפי הכנסה חייבת שנתית
צפי מסים שוטפים שנתיים
צפי שיעור מס שנתי משוקלל

12,000
2,700
27%

הוצאות מס לרבעון:

רווח לפני מס
הפרשים קבועים

2,000
==
2,000
27%
(540)

שיעור מס
הוצאות מס

רוני זוכביצקי, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 7

הכנסות בשיעור מס מיוחד - דוגמה

רבעון 2:

צפי הכנסה חייבת שנתית

12,000 – נותר ללא שינוי ולכן שיעור מס ממוצע שנתי נותר 27%.

הוצאות מס לרבעון:

רווח לפני מס

הפרשים קבועים

שיעור מס

הוצאות מס

4,000

4,000

27%

(1,080)

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 7

הכנסות בשיעור מס מיוחד - דוגמה

רבעון 3:

	14,000	צפי הכנסה חייבת שנתית
$(14,000 - 2,000 - 1,000) * 30\% =$	3,300	צפי מסים שוטפים שנתיים
$3,300 / (14,000 - 2,000) =$	27.5%	צפי שיעור מס שנתי משוקלל
$2,000 + 4,000 + 5,000 =$	11,000	רווח לפני מס רבעונים 1-3
	(2,000)	הכנסה חייבת בשיעור מס שונה
	---	הפרשים קבועים
	---	הפרשים זמניים בשיעור מס שונה
	9,000	
	<u>27.5%</u>	שיעור מס שנתי משוקלל
	2,475	מסים בשיעור מס רגיל Q1-3
$2,000 * 25\% =$	500	הכנסה בשיעור מס מיוחד
$540 + 1,080 =$	<u>(1,620)</u>	נרשום ברבעונים 1 ו-2
	1,355	הוצאות מס ברבעון

דיווח כספי לדוחות ביניים

מסים על הכנסה – סוגיה 7

הכנסות בשיעור מס מיוחד - דוגמה

רבעון 4:

דוח התאמה לצרכי מס:

רווח חשבונאי לפני מס
הכנסה חייבת בשיעור מס שונה

15,000

(2,000)

13,000

(1,000)

12,000

30%

3,600

הפסדים מועברים

שיעור המס

מסים שוטפים שנתיים בפועל

מס בגין הכנסה בשיעור מס מיוחד

500

4,100

$$2,000 * 25\% =$$

סה"כ סעיף הוצאות המס:

מיסים שוטפים

תנועה במסים נדחים

4,100

4,100

אין הפרשים בין מס הכנסה לספרים ולא יצרנו
מסים נדחים בגין הפסד מועבר משנים קודמות



$$540 + 1,080 + 1,355 =$$

(2,975)

1,125

נרשם ברבעונים 1, 2 ו-3

הוצאות מס ברבעון

ד"ר זלמן זק, המרכז הבינתחומי הרצליה
IFRS קונסולטינג