

בעיות מדידה א' - שיעור 8/ד"ר גלנדר הדס

זקיפת מסים נדחים מול קרנות:

מדובר במצבים בהם לחברה נוצר הפרש זמני (פער בין בסיס המס של נכס או התחייבות אל מול ערכם החשבונאי) שלא קיבל ביטוי בדוח רווח או הפסד. דוגמא לכך הם הוצאות הנפקה, כשחברה מנפיקה מניות ויש לה הוצאות הנפקה, פקודת היומן החשבונאית מקזזת את הוצאות ההנפקה מהפרמיה. נבחין בין שלוש אפשרויות:

1. הוצאות הנפקת מניות מותרות בניכוי
2. שיערוך רכוש קבוע
3. ניירות ערך בשווי הוגן שלא צריך רווח והפסד.

דוגמא מספר 1 – הוצאות הנפקת מניות מותרות בניכוי:

ביום 31.12.16 הנפיקה החברה 100,000 מניות 1 ש"ח ערך נקוב בפרמיה של 100%. בגין ההנפקה התהוו לחברה הוצאות בסך 30,000 ש"ח. לצורכי מס, הוצאות ההנפקה יותרו על פני 3 שנים. פקודת יומן ליום ההנפקה 31.12.2016:

ח' מזומן	170,000
ז' הון מניות	100,000
ז' פרמיה	70,000

ניתן לראות כי הוצאות ההנפקה לא באות לידי ביטוי בדוח רווח או הפסד, כיוון שהן מופחתות מהפרמיה. מבחינת מס הכנסה, מדובר באירוע שכולל סעיף הוצאות מראש בסך 30,000 ש"ח.

שלב מספר 1 – חישוב המסים השוטפים ע"י יצירת דוח התאמה למס - פקודת היומן לא כוללת

סעיפים תוצאתיים כיוון שלא היתה הוצאה חשבונאית.

שלב מספר 2 – חישוב מסים נדחים - הפרשים זמניים:

הוצאות הנפקה מראש	
נכס בספרים	0
נכס לצרכי מס	(30,000)
הפרש זמני	(30,000)
שיעור מס	25%
נכס מס נדחה	7,500

פקודת היומן:

ח' נכס מס נדחה	7,500
ז' פרמיה	7,500

בהתייחס לפערים מסוג זה, התקן זוקף את המסים הנדחים כנגד אותו סעיף ממנו ירדו הוצאות ההנפקה, קרי סעיף הפרמיה. כלומר, יש להפחית מהפרמיה את הוצאות ההנפקה בניכוי המס הנדחה. בשנות ההיפוך (ההכרה בפועל בהוצאות ההנפקה) המס הנדחה יופחת כנגד הוצאות המסים.

100,000
30,000-7,500=(22,500)
77,500

ניתן לתת ביטוי לאירוע בפקודת יומן אחת:

ח' מזומן	170,000
ח' מס נדחה	7,500
ז' הון מניות	100,000
ז' פרמיה	77,750

דוגמא מספר 2 – שיערוך רכוש קבוע:

ביום 1.1.2016 רכשה החברה מכונה בעלות של 1,000,000 ₪. המכונה מופחתת בשיטת הקו הישר על פני 10 שנים. החברה מציגה את הערך בספרים של קבוצת המכונות בשיטת השווי ההוגן. להלן נתון בדבר השווי ההוגן של המכונה בש"ח:

תאריך	שווי הוגן
31.12.2016	980,000

פקודת יומן ליום הרכישה 1.1.2016:

ח' מכונה	1,000,000
ז' מזומן	1,000,000

הוצאות פחת לשנת 2016:

ח' הוצאות פחת	100,000
ז' פחת נצבר	100,000

פקודת יומן לשיערוך 31.12.2016

שווי הוגן	980,000
עלות מופחתת	(900,000)
קרן הערכה מחדש	80,000

ח' מכונה 80,000

ז' קרן הערכה מחדש 80,000

שלב מספר 1 – חישוב המסים השוטפים ע"י יצירת דוח התאמה למס - פקודת היומן לא כוללת

סעיפים תוצאתיים כיוון שלא היתה הוצאה חשבונאית.

שלב מספר 2 – חישוב מסים נדחים - הפרשים זמניים:

נכס בספרים	980,000
נכס לצרכי מס	(900,000)
הפרש זמני	(80,000)
שיעור מס	25%
התחייבות מס נדחה	20,000

פקודת היומן:

ח' קרן הערכה מחדש

ז' התחייבות מסים נדחים 20,000

במועד ביצוע שיערוך הנכס תיווצר התחייבות בגין מסים נדחים שתקוזז מקרן הערכה מחדש. ההיפוך שיכול בשנים הבאות ייזקף כנגד הוצאות מסים.

ירידת ערך נכסים:

תקן החשבונאות הבינלאומי העוסק בירידת ערך נכסים הוא תקן חשבונאות בינלאומי מספר 36. התנאי הבסיסי לרישום והכרת נכס במאזן הוא "הטבה כלכלית צפויה לתאגיד המצויה בשליטתו כתוצאה מאירועי העבר".

מרבית הנכסים מבוססים במדידתם הראשונית והעוקבת על עלותם ההיסטורית. כאשר עלות הנכס המוצגת במאזן גבוהה מההטבה הכלכלית הצפויה ממנו, המאזן כולל נכס שאינו עומד בתנאי הבסיסי להגדרתו, ולצורך כך נועד התקן.

התקן קובע כי על מנת שהנכס המוצג במאזן לא יוצג בסכום העולה על סך ההטבה הכלכלית הצפויה לתאגיד ממנו, יש להפחית את הנכס עד לגובה ההטבה הכלכלית הצפויה ממנו. התקן קובע נהלים שעל התאגיד ליישם, על מנת שנכסיו לא יוצגו בסכום העולה על סכום בר השבחה שלהם.

התקן אינו חל על ירידת ערך של מלאי, נכסים שנובעים מחוזי הקמה, נכסי מסים נדחים, נכסי הטבות לעובדים ונכסים כספיים.

הגדרות רלוונטיות ליישום התקן:

סכום בר השבחה - הגבוה מבין מחיר המכירה נטו של הנכס לבין שווי השימוש בו.
מחיר המכירה נטו (שווי שוק) - הסכום שניתן לקבל ממכירת נכס בעסקה שנעשתה בתם לב בין קונה מרצון למוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי עלויות מימוש.
שווי שימוש - הערך הנוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים הצפויים לנבוע משימוש מתמשך בנכס ומימושו בתום החיים השימושיים שלו.

שלבי הטיפול בירידת ערך נכסים:

שלב א' - זיהוי הנכס שבגיננו ירידת ערך נכסים

על הישות לבחון האם קיימים סימנים המצביעים על ירידת ערך אפשרית של נכס, בדיקה זו תעשה בכל תאריך מאזן.

שלב ב' - אמידת הערך הכלכלי של הנכס

במידה ואכן מתקיים סימן המצביע על ירידת ערך אפשרית של נכס, על התאגיד לאמוד את סכום בר השבחה של הנכס.

שלב ג' - הכרה ומדידה של הפסד מירידת ערך

שלב ד' - ביטול הפסד מירידת ערך

על הישות לבחון האם קיימים סימנים המצביעים על כך שהפסד מירידת ערך של נכס, שהוכר בעבר, אינו קיים עוד או קטן. בדיקה זו תעשה בכל תאריך מאזן. במידה ואכן מתקיים סימן המצביע על כך, על הישות לאמוד את סכום בר השבחה של הנכס.