



סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

ט' אלול, תשי"ע  
19 אוגוסט, 2010

אל:  
גב' מר \_\_\_\_\_  
פ"ש \_\_\_\_\_

## הנדון: השלכות המס הנובעות מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי חדש

### 1. רקע

1.1 בשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים בכללי חשבונאות רבים. שינויים אלו נעשו הן במסגרת שינויים בתקינה הישראלית בעקבות פרסום תקנים חדשים ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, והן במסגרת החלה גורפת של כללי ה-IFRS, אשר אומצו בישראל לגבי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, במסגרת **תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)**<sup>1</sup>.

1.2 התקינה הישראלית החדשה אשר פורסמה ע"י המוסד הישראלי לתקינה, הביאה עמה שינויים רבים ביחס לתקינה הישראלית שקדמה לה, וזאת גם לאור העובדה שמרבית התקנים החשבונאיים שפורסמו ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, מבוססים על כללי הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS).

1.3 להלן מפורטים תקני החשבונאות הישראליים העיקריים אשר פורסמו בשנים האחרונות:

---

<sup>1</sup> **תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)**, אשר פורסם בחודש יולי 2006 ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, קובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, ומדווחות לפיו, יערכו את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), החל מתקופות הדיווח המתחילות ביום 1 בינואר 2008. התקן מאפשר גם לחברות כאמור לאמץ את תקני ה-IFRS בישום מוקדם, לגבי דוחות שפורסמו לאחר יום 31 ביולי 2006. כמו כן, התקן מאפשר גם לחברות שאינן כפופות לחוק ניירות ערך, לאמץ את תיקני הדיווח הכספי הבינלאומי ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם על פי כללים אלה.



סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

מס' התקן הישראלי	נושא	התקן הבינלאומי עליו מבוסס התקן	תאריך תחילה
2	הקמת בניינים למכירה	-	חל על דוחות כספיים לשנת 2000 ואילך
4	עבודות על פי חוזה ביצוע	IAS 11	חל על דוחות כספיים לשנת 2000 ואילך
7	אירועים לאחר תאריך המאזן	IAS 10	חל על דוחות כספיים לשנת 2001 ואילך
13 (מתוקן)	השפעת השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ	IAS 21	1.1.2008
16	נדל"ן להשקעה	IAS 40	1.1.2007
20 (מתוקן)	הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת	-	1.1.2006
22	מכשירים פיננסיים – גילוי והצגה	IAS 32	1.1.2006
24	תשלום מבוסס מניות	IFRS 2	1.1.2006
25	הכנסות	IAS 18	1.1.2006
26	מלאי	IAS 2	1.1.2007
27	רכוש קבוע	IAS 16	1.1.2007
28	תיקון הוראות מעבר בתקן מס' 27 - רכוש קבוע	-	1.1.2007
30	נכסים בלתי מוחשיים	IAS 38	1.1.2007
31	תיקון תקן מס' 22, מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה	-	1.1.2008

## 2. מטרת נייר זה

2.1 ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה למפרע (Retrospective Application) למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית לגבי יישום לראשונה.

2.2 מטרת נייר זה הינה לדון בהשלכות המס הנובעות כתוצאה מיישום לראשונה של תקן חשבונאי ישראלי, ויודגש כי נייר זה אינו עוסק באימוץ לראשונה של כללי ה-IFRS, כפי שאומצו לפי תקן חשבונאות מס' 29 האמור, אשר לגביהם נקבע בהוראת השעה, במסגרת סעיף 87א לפקודה, שלא יחולו בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007 – 2009, ואשר לגביהם תיקבע בהמשך התייחסות נפרדת תוך דיון בהיבטי המס השונים. (ראו בעניין זה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 7/2010 – אי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007 – 2009 (הוראת שעה)).



### סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

## 3. הטיפול החשבונאי ביישום לראשונה של כלל חשבונאי חדש והשלכות המס הנובעות מכך

3.1 ככלל, קיימים שלושה מצבים של שינויים בטיפול חשבונאי<sup>2</sup>, כדלקמן:

- **שינוי מדיניות חשבונאית** - ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה תוך יישום למפרע (Retrospective Application), למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה (חלופות אחרות לאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי הינן גישת **ההשפעה המצטברת** של השינוי לתחילת התקופה שבה יאומץ התקן החדש, גישת **מכאן ולהבא**, וכו'. נציין כי חלופות אלו אינן מקובלות בדרך כלל כיום בתקנים החשבונאיים החדשים). ישום למפרע של כלל חשבונאי, משמעותו היא הצגת הדוחות הכספיים (לרבות יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה) באותו האופן שהם היו מוצגים, אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם. מטרת הטיפול האמור היא לספק לצרכני הדוחות הכספיים מידע רלוונטי, מהימן, ובר השוואה לדוחות הכספיים של השנים הקודמות.
- **שינוי אמצע חשבונאי** – הכוונה היא למצב בו שונתה הנחה שהיתה קיימת בדוחות הכספיים הקודמים, למשל, שינוי בהערכת יתרת אורך החיים של נכס מסוים. ככלל, הטיפול החשבונאי במקרה זה יהיה על פי גישת **מכאן ולהבא** (Prospective Application), משמע ששינוי בהערכת יתרת אורך החיים של נכס, תטופל כך שיתרת הנכס במועד השינוי תופחת מנקודה זו ואילך בהתאם לאורך החיים המעודכן.
- **תיקון טעות** – הכוונה היא למצב בו נתגלתה טעות מהותית בדוחות כספיים של תקופות קודמות. ככלל, במקרה זה הטיפול יהיה בדרך של הצגה מחדש של הנתונים במספרי ההשוואה של התקופות הקודמות. יצוין כי כללי החשבונאות אינם דורשים פרסום מחדש של דוחות לשנים קודמות, ואולם, דרישה כאמור עשויה לבוא מצד גורמים רגולטוריים, וכו'.

3.2 כפי שצוין לעיל, הטיפול החשבונאי במצבים בהם שונתה המדיניות החשבונאית (בד"כ כתוצאה מהחלת תקן חשבונאי חדש או כלל חשבונאי ששונה) הוא, ככלל, בדרך של יישום למפרע (Retrospective Application) שמשמעותו הצגת הדוחות הכספיים, כולל יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה בדוחות, בדרך שהיו מוצגים אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה.



### סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

3.3 משמעות הדבר היא שכתוצאה מיישום לראשונה של כלל חשבונאי, במקרים בהם לא נקבעה בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכוח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס) לגביה נקבע כלל חשבונאי מסוים, עלולים להיווצר עיוותים בדיווחי החברה לצרכי מס, כתוצאה מהחלת הכלל החשבונאי החדש למפרע. כך למשל, יתכן ובדוחות הרווח והפסד (חשבונאיים) שיוגשו לפקיד השומה בשנים שלאחר תחילת התקן החדש יירשמו סכומי הוצאות שכבר נרשמו בשנים הקודמות על פי התקן הקודם (מצב של כפל הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב זה גם ביחס להכנסות (מצב של כפל הכנסה). ובפן הנגדי, מצב שבו סכום הוצאה מסוים לא נרשם בדוח הרווח והפסד על פי התקן הקודם ואף לא נרשם כעת לאור הכלל החשבונאי החדש (על פי התקן החדש סכום ההוצאה היה צריך להירשם בדוח רווח והפסד בשנים קודמות ולכן תתקן יתרת העודפים לתחילת שנה) (מצב של העדר הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב שבו סכום הכנסה מסוים לא נרשם בדוח רווח והפסד בשנים הקודמות לאור התקן הישן ולא ירשם בדוח רווח והפסד בשנים הבאות לאור התקן החדש (מצב של העדר הכנסה) (רצ"ב בנספח א' דוגמא מספרית להמחשת האמור לעיל).

#### 4. הוראות לפעולה

4.1 לאור האמור לעיל, לעניין העיוותים שעלולים לנבוע כתוצאה מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי החל גם בקביעת ההכנסה החייבת לצורכי מס, היה מקום לכלול בדוח ההתאמה לצורכי מס בשנת היישום לראשונה של התקן החדש גם התאמות מצטברות של הוצאות או הכנסות בגין שנים שקודמות לשנת היישום לראשונה של התקן, על מנת למנוע את העיוותים שתוארו לעיל. **ושוב יודגש כי האמור לעיל חל רק במקום בו לא קיימת בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס).** כך למשל, במקרה בו שונה כלל חשבונאי הנוגע להכרה בהכנסה של "קבלן בונה" אין צורך בביצוע התאמה כתוצאה מאימוץ לראשונה בדוח ההתאמה, כיון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8 לפקודה, וממילא ההכנסה המדווחת מחושבת בהתאם להוראות הרלוונטיות בדין המס.

4.2 לאור האמור, במקרים בהם חל שינוי בכלל חשבונאי המיושם ע"י החברה המדווחת גם בקביעת ההכנסה החייבת לצרכי מס, מופנית בזאת תשומת לבכם, כדלקמן:

- יש להביא לידי ביטוי את ההפרש המצטבר, במסגרת דוח ההתאמה לשנת המס הראשונה בה חל השינוי החשבונאי.

<sup>2</sup> להרחבה בעניין זה ראו תקן חשבונאות בינלאומי IAS 8 – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, תקן חשבונאות ישראלי מספר 6 – גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.



### סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

- במקרים בהם לא הביא הנישום לידי ביטוי את ההשפעה האמורה במסגרת דוח ההתאמה למס בשנת המס הרלוונטית, יש לשקול היוועצות עם הרפרנט המקצועי, ובין היתר, לעניין הצורך בהארכת תקופת טיפול השומה (מתוקף הסמכות שנקבעה במסגרת סעיפים 145 ו- 152(ג) לפקודה, ולאור הוראות **חוזר מס הכנסה מס' 3/2009 – הארכת תקופת התיישנות שומה**) או בפתיחת שומה (על פי הוראות סעיף 147 לפקודה), וכמו כן במקרה בו קיים חשש שאימוץ הכלל החשבונאי החדש בשילוב עם הוראה זו נעשה בעיקרו לצורך הפחתת מס בלתי נאותה.
- לאור ההיקף המשמעותי של השינוי בטיפול בהלוואות ובאג"ח סטרייט שהונפקו ע"י חברות (בפאסיב) (על פי **תקן חשבונאות ישראלי מס' 22 – מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה**), החל מיום 1.1.2006, יש לתת תשומת לב מיוחדת לנושא זה בהליכי השומה המתייחסים לשנת המס 2006. בנוסף יצוין כי עשויים לעלות גם מקרים נוספים בהם מתקיימת תופעה דומה של ישום למפרע בתקינה הישראלית ולגביהם אין אמירה מפורשת בדין המס, כגון: מדידת מלאי, מכירה באשראי חריג, הכרה בהכנסות, ריבית אפקטיבית להלוואות/אג"ח (באקטיב), ועוד.

בברכה,

אהרן אליהו, רו"ח

#### העתקים:

מר יהודה נסרדישי – מנהל רשות המסים  
מר משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – היועץ המשפטי למנהל רשות המסים  
ד"ר חיים גבאי – סמנכ"ל בכיר שומה  
מר משה אשר, עו"ד (רו"ח) – פקיד השומה למפעלים גדולים  
מר ברוך רבין, רו"ח (משפטן) – חטיבה מקצועית



**סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים**

**נספח א' – דוגמא ליישום**

מובא בזאת לצורך הדוגמא, השינוי שחל לגבי הטיפול החשבונאי באג"ח סטרייט או הלוואה (בפאסיב), אשר הינו בעל השפעה על הדוחות הכספיים של חלק מהחברות בישראל. במקרה זה הטיפול החשבונאי שנקבע בכלל החשבונאי החדש (תקן חשבונאות ישראלי מס' 22 - בתחולה מיום 1.1.2006), הוא רישום ההלוואה/אג"ח בשיטת העלות המופחתת (ריבית אפקטיבית), בעוד הטיפול החשבונאי שהיה נהוג קודם לכן הוא רישום ההלוואה/אג"ח עפ"י צבירת ריבית בקו ישר. במקרה זה במאזני החברה ליום 31.12.2006, תרשם ההלוואה במאזן לפי השיטה החדשה כאשר אף יתרת הפתיחה תתוקן (כמו גם מספרי ההשוואה) ויוצגו כאילו נרשמו בשיטה החדשה מאז ומעולם.

**דוגמא:**

חברת א' בע"מ הנפיקה ביום 1.1.2005 אג"ח הנפדית ביום 31.12.2010, למשקיעים מוסדיים בהיקף של 100,000,000 ע.ג., תמורת סך של 94,000,000 ₪. הרבית הנקובה באג"ח הינה בשיעור של 5% לשנה, ומשולמת לבעלי האג"ח ביום 31.12 של כל אחת מהשנים 2005 - 2010. שיעור הרבית האפקטיבית (תשואה לפדיון) של האג"ח המתקבל הינו: **6.228967%**. בדוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2005 הוצגו אגרות החוב בהתאם לכלל החשבונאי הישן (קו ישר), ואילו בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2006 ואילך הוצגו אגרות החוב עפ"י שיטת ריבית האפקטיבית (בדרך של יישום למפרע), לאור התקינה הישראלית החדשה (תקן 22 בתחולה מיום 1.1.2006). להלן חישוב יתרות האג"ח והוצאות המימון עפ"י שיטת הריבית האפקטיבית:

(א) שנה	(ב) יתרה בספרים לתחילת שנה (1.1)	(ג) סכום התשלום השנתי (5% ריבית נקובה)	(ד) = (ה) - (ג) + (ב) הוצאות מימון (לפי שיטת ריבית אפקטיבית)	(ה) יתרה בספרים לסוף שנה (31.12)
2005	94,000,000	5,000,000	5,855,229	94,855,229
2006	94,855,229	5,000,000	5,908,501	95,763,730
2007	95,763,730	5,000,000	5,965,091	96,728,821
2008	96,728,821	5,000,000	6,025,206	97,754,027
2009	97,754,027	5,000,000	6,089,066	98,843,093
2010	98,843,093	5,000,000	6,156,903	0
סה"כ:			<b>36,000,000</b>	

להלן חישוב יתרות האג"ח עפ"י שיטת הקו הישר:

(א) שנה	(ב) יתרה בספרים לתחילת שנה (1.1)	(ג) סכום התשלום השנתי (5% ריבית נקובה)	(ד) הפחתת דמי ניכיון	(ה) = (ג) + (ד) הוצאות מימון	(ו) יתרה בספרים לסוף שנה (31.12)
2005	94,000,000	5,000,000	1,000,000	6,000,000	95,000,000
2006	95,000,000	5,000,000	1,000,000	6,000,000	96,000,000
2007	96,000,000	5,000,000	1,000,000	6,000,000	97,000,000
2008	97,000,000	5,000,000	1,000,000	6,000,000	98,000,000
2009	98,000,000	5,000,000	1,000,000	6,000,000	99,000,000
2010	99,000,000	5,000,000	1,000,000	6,000,000	0
סה"כ:				<b>36,000,000</b>	

\* הסכום מוצג נטו, קרי, התחייבות אג"ח בניכוי יתרת ניכיון. כך למשל, בתחילת שנת 2005: 100 מיליון ₪ התחייבות אג"ח, בניכוי 6 מיליון ₪ יתרת ניכיון, מהווים יתרה בספרים בסכום של 94 מיליון ₪.



**סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים**

השפעה שצריכה להיות על דוח ההתאמה לצרכי מס :

סה"כ	31.12.10	31.12.09	31.12.08	31.12.07	31.12.06	31.12.05		
	-	-	-	-	-	95,000,000	מאזן	הצגה תקינה ישנה
(36,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	רוויה	
	-	98,843,093	97,754,027	96,728,821	95,763,730	94,855,229	מאזן	הצגה תקינה חדשה
(36,000,000)	(6,156,903)	(6,089,066)	(6,025,206)	(5,965,091)	(5,908,501)	(5,855,229)	רוויה	
<b>דוחות חשבונאיים שהוגשו לפקיד השומה</b>								
(36,144,771)	(6,156,903)	(6,089,066)	(6,025,206)	(5,965,091)	(5,908,501)	(6,000,000)		רווח/(הפסד) חשבונאי

ניתן להבחין כי בדוחות החשבונאיים אשר הוגשו לפקיד השומה נדרשו בסיכום הכללי על פני השנים הוצאות מימון בסך של 36,144,771 ₪, וזאת לעומת הוצאות המימון בסך 36,000,000 ₪ שנבעו לחברה בפועל. הפרש זה נובע מכך שבשנת המס 2005 יושם הכלל החשבונאי הישן, בעוד שהחל משנת המס 2006, יושם הכלל החשבונאי בדרך של יישום למפרע. לאור האמור, על מנת למנוע מצב של דרישת כפל הוצאה (בסכום של 144,771 ₪), יש לבטא את השפעת היישום למפרע במסגרת דוח ההתאמה לשנת המס 2006, כדלקמן :

סה"כ	31.12.10	31.12.09	31.12.08	31.12.07	31.12.06	31.12.05		
	-	-	-	-	-	95,000,000	מאזן	הצגה תקינה ישנה
(36,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	(6,000,000)	רוויה	
	-	98,843,093	97,754,027	96,728,821	95,763,730	94,855,229	מאזן	הצגה תקינה חדשה
(36,000,000)	(6,156,903)	(6,089,066)	(6,025,206)	(5,965,091)	(5,908,501)	(5,855,229)	רוויה	
<b>דוח התאמה לצרכי מס</b>								
(36,144,771)	(6,156,903)	(6,089,066)	(6,025,206)	(5,965,091)	(5,908,501)	(6,000,000)		רווח/(הפסד) חשבונאי
					* 144,771			התאמה (הקטנת הוצאה) כתוצאה מאימוץ לראשונה של התקן
(36,000,000)	(6,156,903)	(6,089,066)	(6,025,206)	(5,965,091)	(5,763,630)	(6,000,000)		<b>הכנסה חייבת</b>

$$6,000,000 - 5,855,229 = 144,771 *$$