PRICEWATERHOUSECOOPERS
קסלמן וקסלמן

מֵעֵבֶר לַדּוּח*

אגרת ינואר 2006

*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS

קסלמן וקסלמן רואי חשבון
מגדל הסחר, המרד 25 תל אביב 68125
ת.ד. 452 תל אביב 61003
טלפון 03--7954555
פקס 03--7954556

7 בפברואר 2006

לקוחות וידידים נכבדים,

בתאריך 7 בפברואר 2006, עם הבאת דפי אגרת זו לדפוס, פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את התקנים וההבהרה הבאים:

1. תקן חשבונאות מספר 21 ("רווח למניה").
2. תקן חשבונאות מספר 25 ("הכנסות") והבהרה מספר 8 ("דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו").

תקנים והבהרה אלה יחולו על דוחות כספיים המתייחסים לתקופות המתחילות ב– 1 בינואר 2006 או לאחר מכן. במסגרת הדוחות הכספיים לשנת 2005, תדרשנה חברות, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 6, לכלול גילוי באשר לפרסומים אלה ולהשפעתם הצפויה.

פרט לתקנים והבהרה אלה, צפוי המוסד לתקינה לפרסם בימים הקרובים כסופי גם את תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) שדן בנושא "הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת". תקן זה שאמור אף הוא להיכנס לתוקף ב-1 בינואר 2006, מאמץ את הכללים שנקבעו בנושא בתקינה הבינלאומית (וכידוע, גם על ידי התקינה האמריקנית) וקובע, שאין להפחית, באופן שיטתי, מוניטין ונכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר שעלו ברכישה של חברה מוחזקת (חברה בת או חברה כלולה); במקום זאת, יש לבצע לגביהם בחינה תקופתית, לפחות אחת לשנה, של ירידה אפשרית בערכם.

שינויים אלה הינם חלק מהמגמה הכוללת בישראל של אימוץ התקינה הבינלאומית, והתאמת הטיפול החשבונאי בישראל לזה המקובל בעולם. בעניין זה נזכיר גם את החלטת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מחודש נובמבר 2005, לפיה הדוחות הכספיים של חברות ציבוריות לתקופות המתחילות מה- 1 בינואר 2008 (החל מהרבעון הראשון לשנת 2008) יערכו בהתאם לתקינה הבינלאומית ("IFRS").

עיקרי התקנים, התקן המוצע וההבהרה האמורים, כמו גם החלטת המוסד באשר לאימוץ התקינה הבינלאומית החל מ-2008, מובאים, בין היתר, באגרת זו.

כתמיד, נשמח לעמוד לשירותכם מעל ומעבר לדוח.

בכבוד רב,
קסלמן וקסלמן
רואי חשבון

אגרת זו נועדה למסירת מידע בלבד, ואין לראות בתוכנה מתן יעוץ או חוות דעת מקצועית. דברי החקיקה המופיעים באגרת אינם נוסח רשמי. רק הנוסח הרשמי של החקיקה מחייב.

תוכן עניינים

חידושי מיסים וחוקים נלווים

מיסוי ישראלי

ביטול תוספת א' לחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א-1961..... 2
העברת חבות המס לקונה בעסקות של מכירת פסולת מתכת 3
ניכוי הוצאות לימודים אקדמאים לעובד ומימון הוצאות לימודים אקדמאים ע"י מעביד 5
פסק הדין בעניין כבלי ציון – אופיים של פיצויי פיטורין..... 9
תמורה רעיונית בגין עבודות פיתוח כוללת מע"מ..... 12

מיסוי בינלאומי

רפורמות ושינויי חקיקה 14
פסיקה מקומית..... 18
מגמות באיחוד האירופי 20
אמנות מס..... 24

חידושים בכללי חשבונאות ודיווח

תקן חשבונאות מספר 25 - הכנסות..... 29
הבהרה מספר 8 – דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו..... 37
אימוץ התקינה הבינלאומית בישראל 39
תקן חשבונאות מספר 21 – רווח למניה..... 41
תיקון תקנה מספר 64 – עסקות עם בעלי עניין 53
החלטת מליאת רשות ניירות ערך – מהותיות בדוחות הכספיים..... 55
הצעה לתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) – הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת..... 59
הנחית רשות ניירות ערך – גילוי בדבר שכר רואה חשבון מבקר 65

תוכן עניינים (המשך)

תמריצים לחברות בישראל

מענקי NIH 67

קרן השיווק..... 67

דיני תאגידים

חילופי מעבידים באותו מקום עבודה 75

ניהול סיכונים

תקן הביקורת האמריקאי – SAS 70 80

חידושי מיסים וחוקים נלווים

ביטול תוספת א' לחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א – 1961

בהתאם לסמכותו לפי סעיף 3 לחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א – 1961 (להלן: החוק) ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, ביטל שר האוצר את תוספת א' לחוק (הנוקבת במסמכים החייבים ובגובה המס החל עליהם) לגבי מסמכים הנחתמים מיום 1 בינואר 2006 ואילך.
משמעות הדבר הינה שמסמכים הנחתמים החל מיום 1 בינואר 2006 ואילך אינם חייבים במס בולים. כך המצב, בין השאר, לגבי דוחות הקצאת מניות, הסכמים לרכישת רכבים והסכמים הנערכים מול רשויות המדינה.

ביטול החבות במס בולים אמור היה להיכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2008 ואילך, והוקדם כאמור בהחלטת שר האוצר.
הביטול נערך בהמשך לביטול החבות על מסמכים שונים כבר ביום 1 בינואר 2005 ולאחר ששינוי החוק ביום 1 ביוני 2003 קבע את זהות החייב במס והביא למבצע אכיפה רחב היקף על ידי רשות המיסים.

יצויין, כי המפקח על הביטוח הודיע שבתיאום עם הגורמים המוסמכים ברשות המיסים, הוחלט כי אין לגבות מס בולים על חוזה ביטוח שתחילתו לאחר 31 בדצמבר 2005 ושדמי הביטוח בגינו משולמים לאחר 31 בדצמבר 2005.

העברת חבות המס לקונה בעסקאות של מכירת פסולת מתכת

ביום 11 בדצמבר 2005 נכנסה לתוקפה תקנה 6ז' לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976, לפיה בעסקה של מכירת פסולת מתכת הועברה חבות תשלום מע"מ עסקאות מהמוכר לקונה. בהתאם לכך,הוטלה על הקונה החובה להנפיק בגין העסקה חשבונית מס עצמית.
התקנה חלה על סוגי מתכות המפורטים בה.

בהתאם לדברי ההסבר לתקנה , הרקע לתיקונה נעוץ בהיותו של ענף מחזור פסולת מתכת ענף יצור יחודי, המאופיין בכך שמקור חומרי הגלם למיחזור הוא ב"ספקים", שהינם אוספי פסולת מזדמנים ואינם רשומים בהכרח כעוסקים מורשים. לפיכך נפוצה בענף המיחזור התופעה לפיה חשבוניות המס המונפקות בגין מכירת הפסולת אינן משקפות את זהות המוכרים (חשבוניות פיקטיביות) והמס בגין המכירה אינו מועבר, במקרים רבים, לקופת המדינה.

מצב זה יצר הפסד לקופת המדינה היות והמס הכלול בחשבוניות לא הועבר על ידי המוכרים למדינה בעוד שהוא נוכה על ידי רוכשי הפסולת.
הדבר גרם לקשיים גם אצל הרוכשים עצמם, שכן בהתאם לפסיקת בתי המשפט נשללת לעיתים קרובות זכאותם לנכות כמס תשומות את המע"מ הכלול בחשבוניות שהתקבלו. במקרים מסוימים עלולים להתלוות לשלילת ניכוי התשומות האמורה, אף היבטים פליליים.

על מנת למנוע את הנזק לקופת המדינה ,תוקנה התקנה האמורה לפיה הועברה חבות המס בעסקאות של מכירת פסולת מתכת לקונה, דבר המבטיח את הגעת המע"מ לקופת המדינה. המנגנון שאושר מיטיב אף עם הרוכשים שכן הוא מונע את החשיפה לאי התרת מס התשומות האמורה על כל הכרוך בכך.

בהמשך לתקנה האמורה, פירסמה רשות המיסים הוראת פרשנות בדבר אופן יישום התקנה. בהוראה נקבע, בין השאר, כי העברת החבות במס הנה מוחלטת ואינה וולונטרית. חריג לכך קיים במקרה של מכירת פסולת מתכת אשר שימשה את העוסק כציוד בעסקו ואשר בה תמשיך חובת תשלום המס לחול על המוכר.
כמו כן נקבעו בהוראת הפרשנות, הוראות ניהול ספרים מיוחדות לעסקאות של מכירת פסולת מתכת. הוראות אלו נקובות כיום כאמור במסגרת הוראות הפרשנות בלבד אך בכוונת רשות המיסים לפעול להכללתן במסגרת הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973.

יודגש כי בנוסף לפרסום התקנה, הודיעה רשות המיסים שלא יוארך תוקפם של אישורי פטור מניכוי במקור בענפים העוסקים במסחר בפסולת מתכת. בהתאם להודעת הרשות נקבע כלל לפיו המס שינוכה בעת רכישת פסולת המתכת יעמוד על 30%, והשיעור הנמוך ביותר שיקבע לענף מחזור פסולת המתכת יהא 10%. ההוראה נוקבת בתנאים שבהתקיימם תישקל חריגה מהכללים האמורים.

חוזר מס הכנסה – ניכוי הוצאות לימודים אקדמאים לעובד ומימון הוצאות לימודים אקדמאים על ידי מעביד

ביום ה- 18 בדצמבר 2005 פרסמה רשות המיסים בישראל את חוזר מס הכנסה 6/2005 בעניין "ניכוי הוצאות לימודים אקדמאים ומימון הוצאות לימודים אקדמאים לעובד על-ידי מעביד" (להלן: "החוזר").
בחוזר מובאת סקירה של שני פסקי דין שניתנו במהלך שנת 2005 בסוגיה והנחיות לפעולה למשרדי השומה.

הוצאות לרכישת השכלה אקדמאית מעוררות שתי סוגיות בהיבט מס הכנסה:
ראשית, האם הוצאות שהוציא הלומד, בין שכיר ובין עצמאי, מותרות בניכוי כהוצאה?
ושנית, האם מימון לימודים אקדמאים לעובד על ידי מעבידו הינו הכנסת עבודה בידי העובד?

הוצאות שהוציא הלומד, בין שכיר ובין עצמאי, המותרות בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה הינן רק אותן ההוצאות שניתן לראות בהן הוצאות פירותיות לצורך שמירה על רמתו המקצועית הקיימת של הנישום, להבדיל מהוצאות לימודים המיועדות לרכישת מקצוע חדש או להעלאה מהותית של הרמה המקצועית הקיימת, שהן בעיקרן הוצאות פרטיות או הוניות.
לגבי הוצאות לימודים שהוציא מעביד עבור לימודי עובד שכיר, קיים שיקול נוסף: כל עוד ההוצאה היא לנוחות המעביד (או שטובת העובד שולית) יותרו הוצאות הלימודים בניכוי בידי המעביד ולא ייחשבו להכנסה בידי העובד.

בפסק הדין בעניין בנק יהב (עמ"ה 7039/03) פסק בית המשפט המחוזי בירושלים כי הוצאות לימודים אקדמאים <u>לתואר ראשון</u> שמימן בנק יהב לעובדיו יותרו לבנק כהוצאה

מבלי שיחשבו כהכנסת עבודה של העובדים. נסיבות המקרה הינן:

- מהלך הוצאת העובדים ללימודים היה מהלך מגמתי ומסודר שנועד לשיפור וטיפוח הבנק כחלק משידרוג ולא כעניין שבשיגרה.
- ועדה מטעם הבנק בדקה את רלוונטיות הלימודים לתפקיד העובד ואת גובה ההוצאה.
- הבנק השתתף ב- 75% מהוצאות הלימוד והעובד התחייב לשנות עבודה נוספות בהתאם לגובה השתתפות המעביד.

נציין כי, אגב הדיון בסוגיה, קבע בית המשפט כי **"יש להסתכל על בעל מקצוע, כישרונותיו וידיעותיו כמכלול שלם של "רמה מקצועית" אותה יש לשמר, ולא לבדוק האם למד משהו חדש או שונה בלימודיו. רק אם העובד שינה מקצועו לחלוטין בלימודיו, אז תהא זו הכנסה הונית שלו."**

על פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

בפסק הדין בעניין אמיר מאיר (עמ"ה 132/02) פסק בית המשפט המחוזי בטבריה כי לא יותרו בניכוי הוצאות לימודים של רואה חשבון <u>לתואר ראשון</u> במשפטים, הואיל ומדובר ברכישת מקצוע חדש ולא שמירה על המקצוע הקיים.

יצוין כי עולה מפסק הדין כי הוצאות לרכישת תואר שני עשויות להיות מותרות בניכוי, אף כי הסוגיה לא נדונה ישירות.

עמדת רשות המיסים

העמדה המקובלת ברשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר, הינה כי לימודים המזכים בתארים אקדמאים נחשבים לטובת העובד ומהווים בידיו "יתרון מתמיד" ולא "שמירה על הקיים". לפיכך הוצאות לימודים אקדמאים (בניגוד להוצאות השתלמות) אינן מותרות לעובד בניכוי ועל המעביד לנכות בשל תשלומים אלו את המס המתחייב.

בהתאם, עד לסיום בירור עניין בנק יהב בבית המשפט העליון, הונחו משרדי השומה, במסגרת החוזר, להמשיך ולפעול ברוח עמדת פקיד השומה כפי שהוצגה בבית המשפט, כדלקמן:

1. מימון הוצאות לימודים אקדמאים לעובד על ידי מעבידו - במישרין או בעקיפין - יחשב כטובת הנאה בידי העובד ויחויב במס על פי סעיף 2(2) לפקודה.
2. שאלת טיב ההוצאה בידי הלומד תחתך על פי המבחנים המקובלים בפסיקה להתרת הוצאות. כגון: מידת נחיצות ההוצאה לצורך העיסוק או התפקיד הנוכחי ומבחן השמירה על הקיים לעומת השגת יתרון מתמיד.
3. הטיפול בבקשות להחזר מס שיוגשו על ידי מי שאינו חייב בהגשת דוח, יעוכב עד לקבלת פסק הדין בבית המשפט העליון או עד להוצאת הנחיה אחרת – לפי המוקדם.

   בקשות להחזר מס כאמור, נכנסות לגדר סעיף 160 לפקודה (החזר מס יתר בעקבות שומה) ולא לגדר סעיף 159א (החזר מס יתר בעקבות דוח) לפקודה ועל כן אין חובה להחזיר מס בטרם שוכנע פקיד השומה כי אמנם מגיע החזר מס.
4. בקשות לתיקוני שומה או לתיקוני דוחות יטופלו כמקובל במקרים של תיקוני דוחות ופתיחת שומות, ובכפוף למועדים הנקובים בפקודה.
5. אין להיעתר לבקשות מעבידים לתיקוני דוחות 102 ולהחזר מס שנוכה מהעובדים בגין מימון לימודים. סעיפים 159א. ו- 160 אינם חלים על דוחות ניכויים ועל שומות ניכויים, והחזרי המס – אם יגיעו – יעשו בתיקי השומה של כל עובד ועובד.

יודגש כי תתכן פרשנות שונה מהפרשנות המוצגת על ידי רשויות המס, כמתואר לעיל, ולפיכך מוצע לבחון כל מקרה לגופו.

נקודות זיכוי בגין לימודים לתואר ראשון ושני

במסגרת תיקון 147 לפקודת מס הכנסה, בתוקף משנת 2006, הוספו סעיפים 40ג –40ה לפקודה הקובעים כי בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון מחצית נקודת זיכוי, אם הוא זכאי לתואר אקדמאי ראשון, או שני, או לתעודת הוראה. שנות הזכאות הינן כמספר שנות הלימוד, אך לא יותר משלוש שנים בגין תואר אקדמאי ראשון או תעודת הוראה, או שנתיים בגין תואר אקדמאי שני. מחצית נקודת הזיכוי תוענק ליחיד החל בשנת המס שלאחר שנת המס בה הסתיימו לימודיו.

נקודת הזיכוי תינתן ליחידים אשר סיימו את לימודיהם כאמור בשנת 2005 ואילך.

פסק הדין בעניין כבלי ציון - אופיים של פיצויי פיטורין

ביום 20 בנובמבר 2005 ניתן על ידי בית המשפט המחוזי בבאר-שבע פסק דין בעניינה של חברת כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ (להלן: "החברה") (עמ"ה 568/04), אשר דן בסיווג אופיים של פיצויי פיטורים המשולמים לעובדים עקב פרישה.

החברה, שהינה מעסיקה תושבת אילת שהעסיקה עובדים בתחום אילת, שילמה לעובדיה פיצויי פיטורין ודרשה הטבה בהתאם לסעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטור והנחה ממיסים), התשמ"ה - 1985 (להלן: "**החוק**") בגין הוצאה זו. הסעיף האמור קובע כי מעסיקים תושבי אילת המשלמים הכנסת עבודה בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאים להקטנת עלויות השכר בשיעור של עד 20% מהכנסת העבודה האמורה. לפיכך התעוררה השאלה האם פיצויי פיטורין הינם בגדר "הכנסת עבודה".

בית המשפט אימץ את ההלכה שנקבעה בפסקי הדין **פרמה שרפ** (ע"א 604/73) ו-**חפץ** (ע"א 506/71) בהם נקבע כי מענק פרישה המתקבל עד לגובה התקרה הקבועה בסעיף 9 (7א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**") מהווה תקבול הוני הפטור ממס, ואילו החלק החייב העולה על סכום זה, מהווה **הכנסה שבפירות** שמקורה בסעיף 9 (7א) ולא באחד ממקורות ההכנסה הקבועים בסעיף 2 לפקודה.

לפיכך הגיע בית המשפט למסקנה כי בכל מקרה פיצויי פיטורין אינם מהווים "הכנסת עבודה" (שמקורה בסעיף 2 (2) לפקודה) המקנה למעביד הטבה על-פי סעיף 12 לחוק, ולכן המערערת אינה זכאית להטבה בגין פיצויי הפיטורין.

נציין כי בהלכה זו אין חדש. יחד עם זאת יתכן כי תהינה לפסק הדין השלכות דווקא עקב העמדה שהוצגה על ידי פקיד השומה באשר לסיווג הכנסת פיצויי פיטורין. מפאת חשיבות

הדברים נצטט את עמדת פקיד השומה כפי שהוצגה בפסק הדין:

" מאידך, המדובר בתשלום שאין העובד זכאי לו אוטומטית מעצם עבודתו עבור המעביד, שכן זכאי לתשלום פיצויי פיטורין רק עובד שפוטר מעבודתו או שעבודתו הופסקה באחת מהסיטואציות הקבועות לעניין זה בחוק פיצויי פיטורין.
זאת ועוד. בניגוד ל"משכורת" המשולמת לעובד במהלך עבודתו, בתמורה לעבודתו ובמסגרת יחסי עובד-מעביד, הרי שפיצויי הפיטורין משולמים לאותם עובדים הזכאים להם על-פי דין לאחר שנסתיימו יחסי עובד-מעביד וכפיצוי על הפסקת וסיום מקור ההכנסה שנתגלם באותו מקום עבודה.
לאמור, **לא תשלום פירות שוטף אלא מענק הוני כפיצוי על חסול "העץ" (מקום העבודה) שהניב את הפירות.**
והראיה - בסעיף 9(7א) לפקודה, מוגדרים פיצויי הפיטורין כ"מענק הון שנתקבל עקב פרישה".
זוהי בתמצית גישת פקיד השומה. (הדגשות אינן במקור).

עולה, כי עמדת רשויות המס כפי שהוצגה בפסק הדין הינה שפיצויי פיטורין הינם מענק הוני המתקבל כפיצוי על חיסול העץ - מקום העבודה. ומכאן שעשויה לקום טענה כי שיעור המס שאמור להיות מוטל על סכום פיצויי הפיטורין החייב במס הינו בהתאם לשיעורי המס החלים על הכנסות הוניות. כך ששיעור המס הרלוונטי הינו שיעור המס הקבוע בחלק ה' לפקודה (25% משנת 2003 ו- 20% החל משנת 2006) ולא שיעור המס השולי בו חייב הנישום.

ראוי לציין כי בפסקי הדין של בית המשפט העליון בעניין פרמה שרפ וחפץ (המצוטטים בהסכמה בפסק הדין בעניין כבלי ציון) נקבע במפורש כי החלק החייב בפיצויי הפיטורין מהווה "הכנסה שבפירות".
מכאן שמפסקי הדין האמורים עולה כי חלק פיצויי הפיטורין החייב במס לא ייהנה משיעור המס המופחת המוטל על רווחי הון.

לאחר פרסום פסק הדין בעניין כבלי ציון, פרסמה המחלקה המשפטית של רשות המיסים, ביום 11 לדצמבר 2005, הודעה לפיה עמדת רשות המיסים הינה כי חלק פיצויי הפיטורין החייב במס מהווה הכנסה פירותית, החייבת במס בשיעור המס השולי בו חייב הנישום.

נותר רק לתהות האם העמדה שהוצגה על ידי פקיד השומה לפיה פיצויי פיטורין הינם מענק הוני או שמא העמדה שהוצגה על ידי המחלקה המשפטית בנציבות מס הכנסה לפיה פיצויי פיטורין הינם הכנסה פירותית, מהווים את עמדת רשות המיסים בישראל.

תמורה רעיונית בגין עבודות פיתוח כוללת מע"מ

פסק דין מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (ע"א 3616/04, ניתן ביום 22 לדצמבר 2005 על ידי בית המשפט העליון) דן בסוגיית אופן חישוב מס הערך המוסף במקרים בהם מבצעים קבלנים עבודות פיתוח עבור רשויות מקומיות, חלף חיובם על ידי העירייה בהיטלי פיתוח.

מגדלי הזוהר בע"מ (להלן: "**המערערת**") יזמה פרוייקט להקמת שכונת מגורים בעיר לוד ובמסגרתו התקשרה עם עיריית לוד לבצע על חשבונה את עבודות הפיתוח בפרוייקט. בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח, פטרה העירייה את המערערת מתשלום היטלי פיתוח שונים.

השאלה המשפטית המרכזית שנדונה בין הצדדים היתה האם התמורה הרעיונית – קרי, סכומי היטלי הפיתוח שלא הוטלו על המערערת - כוללת את רכיב המע"מ כך שיש לחלצו מהתמורה כפי שטענה המערערת, או שתמורה זו אינה כוללת מע"מ ועל כן יש להוסיף את המס על סכום זה, כטענת המשיב.

נציין כי בעוד הליך הערעור תלוי ועומד בבית המשפט המחוזי, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **חוף הכרמל 88 בע"מ** (ע"א 1306/99, פורסם ביום 2 לפברואר 2004) (להלן: "**חוף הכרמל**") בו נקבעה ההלכה העקרונית לפיה יזמים המבצעים עבודות מהסוג הנדון חייבים בתשלום מע"מ בגין "התמורה הרעיונית", בגובה סכומי ההיטלים שהרשות המקומית לא גבתה. לאור הלכה זו, המערערת לא העלתה עוד טענות בנוגע לשאלה העקרונית של עצם החיוב במע"מ, אלא בנוגע לאופן חישובו בלבד.

בית המשפט קבע כי יש "לפרק" את עיסקת החליפין לרכיביה: המערערת בכובעה כבעלת הזכויות במקרקעין חייבת לשלם לעירייה את היטלי הפיתוח, שבאמצעותם היא רוכשת מידי העירייה את מחיר עבודות הפיתוח. מחיר זה כולל מע"מ, שכן חזקה על מבצע עבודות שחייב במע"מ כי הוא "יגלגל" את המס על צרכן השירות, קרי, העירייה. מנגד, ובכובעה כמבצעת עבודות פיתוח עבור העירייה, קיבלה המערערת מידי העירייה תמורה בסכום השווה להיטלי הפיתוח. סכום זה, כאמור, כולל את המס בו התחייבה העירייה. קביעה זו עולה בקנה אחד עם ההלכה לפיה מחיר שנקבע עבור עסקה כולל את המס עליה (אלא אם נאמר אחרת במפורש).

המסקנה אליה הגיע בית המשפט היא שהיטלי פיתוח עליהם ויתרה העירייה מהווים את מלוא התמורה כולל מע"מ עבור עבודות הפיתוח שביצעה המערערת, ולכן יש לחלץ את סכום המס מתוכה ולא להוסיפו עליה.

בית המשפט מבסס את הכרעתו, בין היתר, על עיקרון דומה שנקבע בנושא חישוב מע"מ בעיסקת חליפין. בפסק דין **משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ** (ע"א 6722/99) נקבע כי ריבית רעיונית שנוצרת לחברת דיור מוגן (דיירים נותנים לחברה הלוואה בריבית נמוכה, אם בכלל, תמורת שירותי דיור) כוללת בתוכה מע"מ, ומשכך אין לדרוש כי המס יתווסף על סכום ההטבה בעין שניתנה לחברה.

יישום פסק הדין:

ההלכה שנקבעה בפסק הדין עשויה להיות בעלת השלכות ניכרות לעוסקים המבצעים עבודות פיתוח חלף תשלום אגרות. מוצע לבחון את אופן הטיפול שננקט לעניין מע"מ במקרים הרלוונטיים.

מיסוי בינלאומי

1. רפורמות ושינויי חקיקה

צרפת - כללי מימון דק חדשים

משרד האוצר הצרפתי פרסם לאחרונה הצעת חוק לשנת הכספים 2006. אחד הסעיפים העיקריים בהצעה כאמור הינו הסעיף הנוגע לכללי מימון דק.
עד עתה כללי המימון הדק הצרפתיים חלו רק על מימון שהתקבל מבעלי מניות ישירים. הכללים החדשים צפויים לחול על כל סוגי המימון הניתנים לגופים צרפתיים על ידי גופים קשורים, בין אם אותם גופי קשורים הם גופים צרפתיים או בין אם הם זרים. כללי המימון הדק החדשים צפויים להיכנס לתוקף החל מינואר 2007.

בהקשר זה מבחן "Arm's Length" יחול על כל סוגי המימון המתקבלים בידי חברה צרפתית מגוף קשור. הוצאות המימון שיותרו בניכוי יהיו בסכום השווה ל: (א) ממוצע הריבית השנתי בהלוואות המוענקות על ידי גופי אשראי לחברות לטווח זמן בינוני; או (ב) הוצאות מימון מחושבות לפי שיעור ריבית אשר היה ניתן על הלוואה מבנק בלתי תלוי בתנאים דומים, לפי הגבוה.

כמו כן, ניכוי הוצאות המימון עשוי שלא להיות מותר, בחלקו או במלואו, במקרים בהם קיימת חריגה בכל אחת משלושת המגבלות שלהלן באותה שנת המס:

א) סכום כל סוגי המימון שנתקבלו מצדדים קשורים עולה על פי 1.5 מסכום ההון של מקבל ההלוואה.
ב) סכום הוצאות המימון עולה על 25% מהרווח לצורכי מס בתוספת הוצאות מימון לצדדים קשורים ופחת והפחתות.
ג) סכום הוצאות המימון עולה על סכום הכנסות המימון שנתקבלו בידי מקבל ההלוואה על הלוואות שהוא עצמו נתן לגופים קשורים.

ניכוי הוצאות מימון שלא הותר במהלך השנה השוטפת יותר בניכוי בשנים הבאות בהתקיים מספר תנאים המפורטים בהצעת החוק האמורה.

גרמניה – פטור ממס בגין רווחי הון – השארת המצב הקיים על כנו

חרף דיונים וכוונות לבטל את הפטור הקיים על מיסוי רווחי הון, נראה כי ממשלת גרמניה החליטה, בכל זאת, להשאיר את המצב הקיים ולהותיר על כנו את הפטור ממיסוי רווחי הון לעת עתה.

איטליה - שינוי במשטר פטור ההשתתפות

על פי משטר פטור ההשתתפות האיטלקי חברת החזקות איטלקית תהא פטורה ממס על רווח הון ממכירת מניות בהתקיים שלושה תנאים מצטברים:

א. המניות הוחזקו במשך תקופה רציפה העולה על 12 חודשים;

ב. ההשקעה במניות נרשמה כהשקעה לזמן ארוך ממועד הרכישה; ו-

ג. החברה שמניותיה נמכרו הינה חברה פעילה, שאינה תושבת במקלט מס.

בהקשר זה, ממשלת איטליה אישרה מספר תיקונים למשטר האמור אשר נכנסו לתוקף החל מאוקטובר 2005:

1) שיעור הפטור הופחת ל- 95% מסכום הרווח (לעומת פטור מלא);

2) תקופת ההחזקה המינימלית הוארכה מ- 12 חודשים ל- 18 חודשים.

הונגריה - הורדה בשיעור המע"מ

הפרלמנט ההונגרי אישר תיקון לחוק מס הערך המוסף ההונגרי המפחית את שיעור המע"מ מ- 25% ל- 20%. התיקון בתוקף מיום 1 בינואר 2006.

אירלנד - ביטול מס ההון על הנפקת מניות

במסגרת התקציב שהוצג לשנת 2006, הודיע שר האוצר האירי על ביטול מידי של היטל ההון (Capital Duty) על מניות שהונפקו החל מה- 7 בדצמבר 2005 וזאת במטרה לעודד הקמת חברות החזקה באירלנד. מס ההון הופחת בשנת 2005 לשיעור של 0.5% וכעת הוא בוטל לחלוטין.

מקסיקו – הרפורמה במס הכנסה לשנת 2006 יוצאת לדרך

הקונגרס המקסיקני אישר את הרפורמה במס הכנסה לשנת 2006 אשר תיכנס לתוקף כבר ב- 1 בינואר 2006. בהשוואה לשנים קודמות, הצעת החוק הנוכחית כוללת מספר תיקונים ספציפיים לחוקי מס קיימים. בין היתר הרפורמה מתייחסת לנקודות הבאות:

- הרחבה משמעותית בסמכויות רשויות המס המקסיקניות באשר ליכולת לסווג עסקאות כמלאכותיות או בלתי נאותות.
- בכל הקשור למחירי העברה, יונהג כלל של "Best Method Rule". בכל הקשור למחירי העברה, נישומים ידרשו ליישם את שיטת ה- Comparable Uncontrolled Price (CUP) כברירת מחדל, אלא אם כן יוכיחו כי שיטה זו אינה השיטה המתאימה לקביעת מחירי ההעברה בעסקה מסוימת (הכל בהתאם לכללי ה-OECD לעניין מחירי העברה). במקרה כאמור ניתן יהיה להשתמש גם בשיטות ה-Resale Price וה-Cost Plus.
- הפחתת שיעור מס החברות בשנת 2006 ל- 29% ומשנת 2007 ל- 28%.

ברזיל - ממשלת ברזיל הודיעה על תמריצי מס ליצואנים

ממשלת ברזיל פרסמה חוזר לפיו יוענקו תמריצי מס ספציפיים, בעיקר לחברות מקומיות העוסקות בפיתוח תוכנות מחשב ואספקת שירותי IT כאשר יותר מ- 80% מהכנסתן של אותן חברות ממכירות וממתן שירותים, נובעות מייצוא.

אוסטרליה - הצעת חוק לתיקון הכללים הנוגעים להפסדים בחברות

הצעת החוק לתיקון הכללים הנוגעים לשימוש בהפסדים תשפיע בעיקר על אפשרותן של חברות להשתמש בהפסדים לצורכי מס במהלך העסקים השוטף. על פי החקיקה הנוכחית, שינוי בזהותם של רוב בעלי המניות בחברה עלול לסכן את ההפסדים שצברה החברה בשנים הקודמות אלא אם כן המשיכה החברה באותם עסקים. החקיקה החדשה נועדה לקבוע את הנסיבות בהן יוכלו חברות שרוב בעלי המניות שלהן השתנו, להשתמש בהפסדים משנים קודמות ולהעבירם לשנים הבאות.

צ'כיה - הפרלמנט הצ'כי אישר תיקונים לחוקי מס הכנסה לחברות וליחידים

הפרלמנט הצ'כי אישר מספר תיקונים הנוגעים לחוקי מס הכנסה לחברות וליחידים. התיקונים כוללים, בין היתר, את הנושאים שלהלן:

א. הפחתה של שיעור ההחזקה הנדרש מבעל מניות צ'כי בחברה צ'כית או חברה מה- EU, על מנת ליהנות מפטור ממס על דיבידנדים מ-20% ל-10%. כמו כן, משך ההחזקה הנדרש לצורך עמידה בתנאים לקבלת הפטור קוצר ל-12 חודשים (מ- 24 חודשים).

ב. ביטול הפטור ממס על הכנסה מריבית משטרי הלוואה שהונפקו לאחר ה- 1 בינואר 2006.

ג. הארכת החלת כללי מימון דק הנוגעים לניכוי ריבית בגין הלוואות בין חברות קשורות שנוצרו לפני ה- 1 בינואר 2004. על פי הכללים הקיימים, אם סכום הלוואה שנתקבלה מצד קשור עולה על סכום השווה ל-פי ארבע מסכום ההון של מקבל אותה ההלוואה הוצאות מימון בגין חלק ההלוואה העולה על סכום כאמור לא יותרו בניכוי (קרי יחס חוב להון מותר של 1:4). יחס החוב להון המותר במקרה של בנקים ו/או מוסדות כספיים אחרים הינו 1:6.

ד. הבהרות באשר לשימוש בהפסדים במצב שבו חל שינוי מהותי בזהות בעלי המניות בחברה.

התיקונים האמורים עדיין כפופים לאישור הסנאט הצ'כי.

ספרד - הצעת חוק הנוגעת למסמכים הנחוצים לצורך קביעת מחירי העברה

ממשלת ספרד הודיעה, כי בכוונתה להציע חקיקה חדשה הנוגעת למסמכים ולתיעוד הנחוצים בעסקאות בין גופים קשורים לצורך קביעת "מחירי העברה". בהמשך לשיחות לא פורמליות בעניין זה נודע כי מטרת החקיקה החדשה תהא ליצור התאמה לקווים המנחים של ארגון ה- OECD וההמלצות של הפורום של האיחוד האירופי בכל הקשור למחירי העברה. ממשלת ספרד צפויה לאשר את הצעת החוק כבר בשנת 2006 והחקיקה צפויה להיכנס לתוקף בינואר 2007. ההצעה תכלול, בין היתר, העברת נטל ההוכחה למשלם המס אשר יהא עליו להראות כי מחיר העסקה מוערך בהתאם לעקרון "Length Arm's".

2. פסיקה מקומית

הולנד - חיובי מס אמריקאים אינם מהווים הוצאה מוכרת לצורכי מס ועל כן אינם מותרים בניכוי

בית המשפט העליון בהולנד לא אפשר לאזרח ארה"ב הנחשב כתושב הולנד לצורכי מס, לנכות מהכנסתו החייבת בהולנד את המס האמריקאי שאותו נותר חייב בארה"ב לאחר שקיבל זיכויים ממס בארה"ב על המס ששילם בהולנד בגין אותה הכנסה.

פסק הדין דן בנישום תושב ומועסק, לצורכי מס, בהולנד. הנישום קיבל שכר עבודה בגין עבודתו בהולנד ותמלוגים מארה"ב בגין ספרים שכתב. הכנסתו של הנישום, הן משכר עבודה והן מתמלוגים, היתה כפופה למס בהולנד כשכר עבודה. הכנסתו הכוללת של הנישום, שהיה גם אזרח ארה"ב, היתה כפופה גם למס בארה"ב.

הנישום קיבל בארה"ב זיכוי על חיובי המס ההולנדים אולם, כתוצאה מתשלום Alternative Minimum Tax (AMT) בארה"ב בנוסף למיסים הרגילים, סה"כ חיובי המס בארה"ב בגין הכנסתו הכוללת של הנישום היו גבוהים מסך כל חיובי המס ההולנדים בגין אותה ההכנסה. הנישום ביקש לנכות מהכנסתו בהולנד את ההפרש שנותר בחיובי המס האמריקאים לאחר הזיכוי על חיובי המס ההולנדים, כהוצאה מוכרת.

בית המשפט קבע שבעוד שהאמנה בין ארצות הברית להולנד קובעת שיש לתת הקלה ממיסי כפל, אין היא מחייבת את הולנד עצמה להעניק את ההקלה. במקרה הנדון, מכיוון שההכנסה החייבת נצמחה בהולנד ולא בארה"ב הרי שעל פי אמנת המס בין הולנד לארה"ב, ארה"ב היא זו שהייתה מחויבת לתת את ההקלה, כפי שנעשה בפועל.

גרמניה - בית המשפט העליון בגרמניה קבע כי ביקורים חוזרים של מנכ"ל חברה מחו"ל אינם יוצרים מוסד קבע

המקרה דן במנכ"ל חברת בנין פורטוגזית אשר היה מעורב במספר פרויקטים של בניה, שונים ובלתי קשורים זה לזה, בגרמניה במשך 4 שנים. כל פרויקט הונחה על ידי אדם אחר והפועלים שוכנו על ידי הלקוחות עצמם. כל פרויקט נמשך פחות משישה חודשים. לחברה הקבלנית לא היה מקום פעילות קבוע בגרמניה. מנכ"ל החברה הקבלנית ביקר לעיתים תכופות בגרמניה לצורך ניהול משא ומתן, עם לקוחות חדשים ופיקוח על הפרויקטים. כל ביקור היה קצר. המנכ"ל שהה בגרמניה בסה"כ לא יותר מ- 60 ימים במשך 4 שנים.

מכיוון שכל אחד מן הפרויקטים נמשך פחות מששה חודשים, על פי הוראות האמנה בין גרמניה לפורטוגל, הקובעת כי פרויקט בניה יחשב כמוסד קבע במידה ונמשך על פני תקופה העולה על 6 חודשים, לא היה בפרויקטים עצמם כדי ליצור לחברה הפורטוגזית מוסד קבע בגרמניה.

בית המשפט העליון בגרמניה קבע, כי ביקורים חוזרים בגרמניה של מנכ"ל חברה מחו"ל לצורך עסקיו, במשך 60 יום באופן מצטבר על פני תקופה של ארבע שנים, גם הם אינם מספיקים כקריטריון לקביעת קיומו של מוסד קבע בגרמניה, גם אם משך השהות נפרש על פני יותר משישה חודשים.

3. מגמות באיחוד האירופי

Marks & Spencer - פסיקת בית המשפט של האיחוד האירופי (ה- ECJ)

בית המשפט של האיחוד האירופי (ה- ECJ) פסק ביום 13 בדצמבר 2005 כי דיני המס באנגליה, אשר אינם מאפשרים לקזז מרווחי חברת אם תושבת אנגליה הפסדים של חברות בת תושבות מדינות אחרות תושבות האיחוד האירופי, עומדים בסתירה לחוקי האיחוד האירופי ובעיקר לעקרון חופש ההתאגדות, בהיותם יוצרים אפליה בדיני המס בין חברות אם תושבות אנגליה, שלהן חברות בת שגם הן תושבות אנגליה, לבין חברות אם תושבות אנגליה שלהן חברות בת שאינן תושבות אנגליה.

רקע

Marks & Spencer הנה חברה תושבת אנגליה אשר התאגדה באנגליה (להלן: "חברת האם") ולה חברות בת תושבות אנגליה וחברות בת תושבות מדינות אחרות.

חברת האם ביקשה אישור מרשויות המס באנגליה לקזז מרווחיה לצורכי מס, הפסדים של חברות בת תושבות בלגיה, גרמניה וצרפת. רשויות המס סירבו וחברת האם ערערה לנציב מס הכנסה אשר גם הוא דחה את הבקשה.
חברת האם הגישה ערעור נוסף כנגד החלטת נציב מס הכנסה לבית המשפט העליון באנגליה אשר הפנה את הסוגייה לבית המשפט של האיחוד האירופי.

מס החברות באנגליה והסוגייה לדיון

להלן עיקר ענייני מיסוי חברות על פי הדין האנגלי אשר נדונו בפסק דינו של ה - ECJ:

- חוקי המס באנגליה מונעים מחברת אם תושבת אנגליה לקזז מרווחיה לצורכי מס הפסדים שנצברו בחברות בת תושבות מדינות אחרות באיחוד האירופי.
- יחד עם זאת, חוקי המס באנגליה אינם מונעים קיזוז של הפסדים צבורים של חברות בת מרווחים לצורכי מס של חברת אם תושבת אנגליה, אם חברות הבת גם הן תושבות אנגליה.
- כמו כן, חוקי המס באנגליה קובעים, בין היתר, כי:
  - רווחיה של חברת אם תושבת אנגליה, לרבות רווחים בסניפים במדינות אחרות, יהיו כפופים למס באנגליה. לעניין זה קיימת מערכת של זיכויים ממס באנגליה בגין המס ששולם במדינות אחרות;
  - רווחים בלתי מחולקים בחברות בת תושבות מדינות אחרות באיחוד האירופי אינם ממוסים באנגליה;
  - דיבידנדים המחולקים לחברות אם תושבות אנגליה מחברות בת שאינן תושבות אנגליה כפופים למס חברות באנגליה, בעוד שדיבידנדים המחולקים לחברות אם תושבות אנגליה מחברות בת שגם הן תושבות אנגליה אינם כפופים למס חברות באנגליה. לעניין זה קיימת באנגליה מערכת של זיכויים ממס על המס שנוכה במקור במדינה האחרת בגין חלוקת הדיבידנד.

ה- ECJ התבקש להכריע האם עקרון חופש ההתאגדות, המעוגן בחוקי האיחוד האירופי, מוציא מכלל חוקיות סעיפים בחוק של מדינה תושבת האיחוד האירופי, המונעים מחברת אם תושבת אותה מדינה מלקזז הפסדים של חברת בת תושבת מדינה אחרת באיחוד האירופי, במצב בו אותה מדינה מתירה לחברת אם לקזז הפסדים של חברת בת תושבת אותה מדינה.

החלטת ה - ECJ

בפסק דינו ציין ה- ECJ כי:

- קיזוז הפסדים מרווחים לצורכי מס בין חברות אם לחברות בת מהווה יתרון במס לקבוצות חברות.
- מניעת יתרון זה מחברות אם להן חברות בת במדינות אחרות באיחוד האירופי מונעת מחברות אם אלה את חופש ההתאגדות בהיותה מרתיעה חברות מהקמת חברות בת במדינות השונות ממדינת תושבותה של חברת האם.
- על כן, מניעה זו מהווה הגבלה על חופש ההתאגדות המעוגן בחוקי האיחוד האירופי בהיותה יוצרת אפליה בין אופן המיסוי של חברות אם להן חברות בת תושבות אותה מדינה לבין אופן המיסוי של חברות אם להן חברות בת שאינן תושבות אותה מדינה.
- הגבלה כגון זו עשויה להיות מותרת אך ורק במצבים מסוימים בעלי מטרה העומדת בקנה אחד עם חוקי האיחוד האירופי והמוצדקים על פי מדדים אובייקטיביים המשרתים את האינטרס הציבורי.
- הגבלה גורפת כזו עשויה להיחשב כהגבלה במידה העולה על הנדרש בנסיבות מסוימות, כאשר חברת הבת מיצתה את האפשרויות לנצל את ההפסדים באותה מדינה, בשנת המס הרלוונטית או בשנות מס קודמות, ואין אפשרות לנצל את ההפסדים לשנים הבאות או על ידי צד ג'.

לפיכך, פסק ה- ECJ כי, עקרון חופש ההתאגדות המעוגן בחקיקת האיחוד האירופי, אינו מוציא מכלל חוקיות סעיפי חוק של מדינת מושבה של חברת אם המונעים קיזוז הפסדים של חברת בת תושבת מדינה אחרת, אולם מניעה זו מנוגדת לעיקרון חופש ההתאגדות כאשר חברת הבת מיצתה את האפשרויות לנצל את אותם הפסדים במדינת תושבותה בשנת המס הרלוונטית, בשנים קודמות ובעתיד.

הולנד - החוק ההולנדי הנוגע לניכוי מס במקור על דיבידנדים עומד בהפרה לחוקי האיחוד האירופי הנוגעים למעבר חופשי של הון

בהולנד ישנם שני סוגים של פטור מניכוי מס במקור על חלוקת דיבידנדים – (א) הפטור הראשון מתייחס לדיבידנדים המחולקים מחברות בת הולנדיות לחברות אם הולנדיות, ואשר לגביהם חל פטור השתתפות "פנימי" בכל הנוגע למס חברות (להלן "פטור ההשתתפות הפנימי") ו- (2) הפטור השני מתייחס לדיבידנדים חוצי גבולות בתוך האיחוד האירופי (לעניינו, דיבידנד המחולק מחברה הולנדית לחברה תושבת האיחוד האירופי שאינה תושבת הולנד) אשר ניתן בהתאם לכללי ה- EU Parent Subsidiary Directive בהתקיים תנאים מסוימים.

במקרה הנדון היה מדובר בדיבידנד שחולק על ידי חברה הולנדית לחברה פרטית, תושבת לוקסמבורג, בעלת מניות מיעוט (בהחזקה של 2.25% בלבד) בחברה ההולנדית. הדיבידנד האמור היה חייב בניכוי מס במקור בהולנד שכן הוא לא עמד בתנאים לפטור על פי ה- EU Parent Subsidiary Directive, מאחר ושיעור החזקתה של החברה הלוקסמבורגית בחברה ההולנדית היה נמוך מ-25%. כמו כן, מכוח היותה חברה שאינה תושבת הולנד, החברה הלוקסמבורגית לא הייתה זכאית לפטור ההשתתפות "הפנימי".

בית המשפט בהולנד קבע כי פטור ההשתתפות הפנימי אינו עולה בקנה אחד עם חוקי האיחוד האירופי באשר למעבר חופשי של הון, והינו מפלה לרעה חברות תושבות האיחוד האירופי שאינן תושבות הולנד לעומת חברות תושבות הולנד. במידה והחלטה זו תאושר על ידי בית המשפט העליון בהולנד, דיבידנדים המחולקים על יד חברה הולנדית לבעלי מניותיה שהן חברות מהאיחוד האירופי, לא יהיו כפופים עוד לניכוי מס במקור.

יוון - נציב האיחוד האירופי הורה על הפסקה מיידית של מתן הטבות מס

נציב האיחוד האירופי הורה ליוון לחדול ממשטר המס המועדף המאפשר לחברות ממגזרים מסוימים בלבד להקטין את בסיס המס בכ- 35%. נציב האיחוד האירופי קבע כי משטר מס מועדף זה אשר נועד לעודד מגזרים מסוימים אינו חוקי בהיותו מהווה סיוע מאת המדינה (State Aid) והינו מעוות את התחרות בשוק האירופי.

4. אמנות מס

4.1 אמנות עם ישראל

נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל וליטא

כמו אמנות מס אחרות עליהן חתומה מדינת ישראל, האמנה שגובשה בין ישראל לליטא מבוססת על מודל ה- OECD . באמנה זו נקבעו שיעורי ניכויי המס במקור במדינה ממנה מבוצע התשלום (מדינת המקור) כדלקמן:

- ניכוי במקור מתשלומי ריבית - 10%;
- ניכוי במקור מתמלוגים – 5% או 10% בהתאם לסוג התמלוגים;
- ניכוי במקור מדיבידנדים - 5% במקרה שהחברה המקבלת מחזיקה לפחות ב- 10% מהון החברה המחלקת. יחד עם זאת, ישראל תהא רשאית לנכות 10% במקרים כאמור וזאת במידה שהדיבידנדים מחולקים מרווחי חברה שהיו פטורים ממס או חויבו במס נמוך ממס החברות הרגיל בישראל על פי החוק לעידוד השקעות הון. בכל שאר המקרים יחול שיעור ניכוי במקור של 15%.
- בהתאם להוראות האמנה, חברה ישראלית שתעסוק בביצוע פרויקט בניה בליטא תחויב במס בליטא רק אם הפרויקט יימשך מעל 12 חודשים.
- במקרה של חילוקי דעות לגבי תושבות חברה לעניין האמנה, תוכרע המחלוקת בהסכמה הדדית בין הרשויות המוסמכות של שתי המדינות.
- האמנה תיכנס לתוקף לאחר אשרורה על ידי שתי המדינות.

אושררה אמנת המס בין ברזיל לבין ישראל

הקונגרס הברזילאי אישר את אמנת המס אשר נחתמה בין ישראל לבין ברזיל. ישראל אשררה את האמנה בצו מיום 3 בנובמבר 2005 לפיו לאמנה תוקף בישראל החל מה – 1 בינואר 2006. אמנה זו סוטה במובנים מסוימים מאמנת המודל של ה-OECD ובכלל זה ניסוח סעיף 22 לאמנה הנוגע ל"הכנסה אחרת". סעיף זה, בניגוד לאמנת המודל של ה – OECD, אינו מעניק זכות מיסוי בלעדית למדינה בה הופקה או נצמחה ה"הכנסה האחרת". על פי סעיף 22 לאמנה בין ישראל לברזיל, ניתן למסות פריטי הכנסה של תושב מדינה אחת הנצמחים או מופקים במדינה האחרת ואשר אינם מצוינים במפורש בסעיפי האמנה הקודמים, גם במדינה האחרת. כמו כן נקבעו ההוראות הבאות:

- ניכוי במקור מתשלומי ריבית - 15%;
- ניכוי במקור מתמלוגים –10%או 15% אם מדובר סימן מסחרי; יצוין כי על פי הדין הפנימי בברזיל, תמלוגים המשולמים מחברות ברזילאיות לחברות חוץ, כפופים לניכוי מס במקור בגובה 15%.
- ניכוי במקור מדיבידנדים - 10% במקרה והחברה המקבלת מחזיקה לפחות ב- 25% מהון החברה המחלקת ו – 15% בכל יתר המקרים.

אושררה אמנת המס בין ישראל לבין סינגפור

אמנת המס נכנסה לתוקף לאחר סיום האשרורים הפורמליים ותכנס לתוקף בישראל החל מה-1 בינואר 2006. אמנת המס החדשה תחליף את אמנת המס הקודמת משנת 1971.

אחד השינויים העיקרים באמנה החדשה לעומת הקודמת הוא הכללת דיבידנדים המתקבלים בידי חברה ישראלית מחברה סינגפורית בבסיס המס הישראלי (עד כה דיבידנדים כאמור לא נכללו בבסיס המס הישראלי ובהתאם לא מוסו כלל בישראל).

יחד עם זאת, נקבעה באמנה החדשה תקופת ביניים, שתימשך עד תום שנת המס 2007, שבה ימשיכו דיבידנדים כאמור שהתקבלו מחברה סינגפורית שהייתה קיימת לפני כניסתה לתוקף של האמנה החדשה להיות מוצאים מבסיס המס בישראל. כמו כן נקבעו ההוראות הבאות:

- ניכוי במקור מתשלומי ריבית - 7% במקום 10%;
- ניכוי במקור מתמלוגים – 5%;
- ניכוי במקור מדיבידנדים - 5% במקרה והחברה המקבלת מחזיקה לפחות ב- 10% מהון החברה המחלקת ו- 10% בכל יתר המקרים.

4.2 עדכונים הנוגעים לאמנות מס בינלאומיות

תוקנה אמנת המס בין ארה"ב לשוודיה

בפרוטוקול שנחתם בין ארה"ב לבין שוודיה תוקנה האמנה למניעת כפל מס. מטרת התיקון היא להקטין את מכשולי המס הקיימים, לצורך עידוד זרימת השקעות ומסחר בין שתי המדינות. בהקשר זה, אחד מהשינויים באמנה מתייחס לביטול ניכוי המס במקור על תשלומי דיבידנדים בין המדינות והנובעים מהשקעות בין המדינות. כמו כן, שינוי משמעותי נוסף נעשה בסעיף העוסק בהגבלת ההטבות (Limitation of Benefits Clause) במטרה להתאימו יותר לאמנות מס של ארה"ב שנחתמו לאחרונה.

- **אמנה למניעת כפל מס נחתמה בין תאילנד לבין הונג קונג**

  תאילנד והונג קונג חתמו בספטמבר 2005 על אמנה למניעת כפל מס אשר תיכנס לתוקף, בתאילנד החל מה- 1 בינואר 2006 ובהונג קונג, החל מה- 1 באפריל 2006. האמנה החדשה קובעת, בין היתר, את הטיפול בנושא תושבות, מוסד קבע, מיסוי דיבידנדים, ריבית, תמלוגים ורווחי הון.

- **אמנה למניעת כפל מס נחתמה בין רומניה לאוסטריה**
האמנה תיכנס לתוקף ב – 1 בינואר בשנה שלאחר השנה שבה יאשררו שתי המדינות את האמנה.

- **נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס שנחתמה בין פולין לשוודיה**
תהליך אשרורה של האמנה על ידי שתי המדינות הושלם והיא בתוקף מה-1 בינואר 2006.

- **אמנה למניעת כפל מס נחתמה בין סינגפור לפיג'י**
האמנה נחתמה ב- 20 בדצמבר 2005 והיא תיכנס לתוקף לאחר השלמת הליכי אשרורה על ידי שתי המדינות.

- **עודכנה האמנה למניעת כפל מס בין ניו זילנד לאוסטרליה**
ביום 15 בדצמבר 2005 עודכנה אמנת המס משנת 1995 שבין שתי המדינות. העדכון ייכנס לתוקף לאחר השלמת הליכי האשרור על ידי שתי המדינות.

- **נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס שנחתמה בין צ'כיה לנורבגיה**
אמנת המס אשר נחתמה בין שתי המדינות נכנסה לתוקף ב- 1 בינואר 2006.

- **שינויים אפשריים בדברי ההסבר ל- Article 15(2) לאמנת המודל של ה- OECD הדן בהכנסת עבודה**
עקב השינויים הרבים בשוק העבודה העולמי, מעבר עובדים תדיר בין מדינות וביצוע עבודות גם בעזרת צדדים שלישיים, סבורות חלק מחברות ה – OECD כי יש לבחון מחדש את תחולת סעיף 15 (2) לאמנת המודל ואת דברי ההסבר לאמנה.

סעיף 15 לאמנת המודל עוסק בהכנסת עבודה. הסעיף הוא שיורי לסעיפים ספציפיים אחרים באמנת המודל (16 – שכר דירקטורים, 18 – תשלומי פנסיה, 19 – שכר המשולם על-ידי רשות שלטונית של מדינה חתומה) . ארגון ה – OECD מתכנן לפיכך כנוס "הוועצות ציבורית" ב - 30 בינואר 2006, בהשתתפות רחבה של צדדים מעונינים, כדי לדון ולבחון שינויים אפשריים בכל הקשור לדברי ההסבר לאמנת המודל ביחס למיסוי עובדים המועסקים שלא במדינת התושבות שלהם ולתחולת סעיף 15.

חידושים בכללי חשבונאות ודיווח

תקן חשבונאות מספר 25 - הכנסות

מבוא

נושא ההכרה בהכנסה ואופן מדידתה הוא אחד הנושאים הבסיסיים אך המורכבים ביותר בתחום החשבונאות והדיווח הכספי. נושא זה, הנוגע "לשורה העליונה" בדוח רווח והפסד, נתון, בפרט בשנים האחרונות, לבחינה ומעקב מתמיד על ידי משקיעים, אנליסטים ורגולטורים, כדוגמת רשות ניירות ערך בארה"ב (ה-SEC), שהפכה את תחום ההכרה בהכנסה למוביל במקרי האכיפה בשנים האחרונות, ולגורם החשבונאי העיקרי שהביא לתיקוני דוחות של חברות ציבוריות. החשבונאות האמריקנית, מרובת הכללים והפרסומים, מכילה פרסומים רבים (מעל ל-500) המתייחסים להיבטים שונים בתחום ההכרה בהכנסה, שהמפורסמים שבהם הם SAB 104, Revenue recognition (שפורסם על ידי ה-SEC) ודן בעקרונות הכלליים של ההכרה בהכנסה, ו-SOP 97-2, Software revenue recognition (שפורסם על ידי לשכת רואי החשבון האמריקנית) העוסק בכללי ההכרה בהכנסה מעסקות תוכנה.

טרם פרסומו של תקן חשבונאות מספר 25 – הכנסות, לא היתה קיימת תקינה חשבונאית ישראלית בנושא ההכרה בהכנסה, למעט בסוגיות ספציפיות – הכרה בהכנסה מעבודות לפי חוזה ביצוע (תקן חשבונאות מספר 4) והכרה בהכנסה מהקמת בניינים למכירה (תקן חשבונאות מספר 2).

בתאריך 7 בפברואר 2006, פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 25 - הכנסות (להלן - התקן), המבוסס על תקן בינלאומי (IAS) מספר 18. התקן קובע את הטיפול החשבונאי הנדרש לגבי הכנסות, ובכלל זה את כללי ההכרה, המדידה, ההצגה והגילוי הנדרשים. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות

ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן (דהיינו, בהתייחס לחברות שתאריך המאזן השנתי שלהן הינו 31 בדצמבר – החל מהרבעון הראשון של שנת 2006).

עיקרי התקן:

א. הגדרת הכנסות

בדומה למסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם (להלן - המסגרת המושגית), שפורסמה על ידי המוסד לתקינה בחודש אוקטובר 2005, התקן מגדיר הכנסות כתזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעולות הרגילות של הישות והגורם לגידול בהון העצמי שלה, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים. התקן חל על הכנסות הנובעות מהמקורות הבאים:

1) מכירת סחורות (הן סחורות שיוצרו על ידי הישות והן סחורות שנרכשו לשם מכירתן);
2) הספקת שירותים, העשויה להתבצע במשך תקופה אחת או יותר;
3) שימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, המניב ריבית, תמלוגים ודיבידנדים (למעט דיבידנדים הנובעים מהשקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני).

הכנסות אמורות לשקף הטבות כלכליות שהישות קיבלה ו/או זכאית לקבל <u>עבור עצמה</u>. לפיכך, סכומים שנגבו עבור צד שלישי (כגון, מסי מכירה ומס ערך מוסף) אינם נכללים בהכנסות. בדומה, סכומים שנגבו על ידי הישות בפעילותה כסוכן, עבור הספק העיקרי בעסקה, אינם נחשבים כהכנסות. ההכנסות במקרה זה יכללו רק את סכום העמלה לה זכאית הישות בגין פעילותה כסוכן.

בד בבד עם פרסום התקן, פרסם המוסד לתקינה גם את הבהרה מספר 8 - "דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו", הקובעת מהם הסימנים לפיהם יש להחליט אם הישות הינה הספק העיקרי או אם היא פועלת כסוכן, ובהתאם לדווח על ההכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו. גם הבהרה זו תחול על דוחות

כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן. בסופו של מאמר זה מובאת סקירה של עיקרי ההבהרה האמורה.

ב. כללי ההכרה בהכנסה:

1) הכנסות ממכירת סחורות

הכנסות ממכירת סחורות תוכרנה במועד בו מתקיימים כל התנאים שלהלן:

א) הישות העבירה לרוכש את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות על הסחורות;

ב) הישות אינה משמרת מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המאפיינת, בדרך כלל, בעלות, ואינה משמרת שליטה אפקטיבית על הסחורות שנמכרו;

ג) סכום ההכנסה ניתן למדידה באופן מהימן;

ד) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות; וכן,

ה) עלויות העסקה, שהתהוו או שיתהוו, ניתנות למדידה באופן מהימן.

התקן מונה מספר דוגמאות למצבים בהם הישות משמרת סיכונים משמעותיים הנגזרים מבעלות על הסחורות, באופן שהעסקה אינה מהווה מכירה והישות אינה יכולה להכיר בהכנסות. מצבים כגון אלה מתקיימים, בין השאר, כאשר לישות מחוייבות בגין ביצוע שאינו משביע רצון, מעבר למחוייבות המכוסה על ידי הפרשות מקובלות לאחריות, או כאשר הרוכש זכאי לבטל את הרכישה מסיבה המפורטת בחוזה המכירה ולא ניתן להעריך את סבירות ההחזרה. עם זאת, במקרה שהישות משמרת סיכון בעלות בלתי משמעותי בלבד, אין הדבר מונע הכרה בהכנסות. דוגמא לכך היא מצב בו רוכש זכאי לבטל את הרכישה תמורת החזר כספי במקרה של אי-שביעות רצון, אך הישות המוכרת יכולה להעריך באופן מהימן את ההחזרות העתידיות (בהתבסס על נסיון עבר וגורמים רלוונטיים אחרים), ולכן הישות

תכיר בהכנסות מהמכירה ומנגד- בהתחייבות בגין החזרות, על בסיס ניסיון העבר וגורמים רלוונטיים אחרים.

2) הכנסות מהספקת שירותים

הכנסות מהספקת שירותים תוכרנה במלואן או בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה בתאריך המאזן (שיטה המכונה "שיטת שיעור ההשלמה") - לפי המקרה, בתנאי שתוצאת העסקה ניתנת לאמידה באופן מהימן, קרי, כאשר כל התנאים להלן מתקיימים:

א) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;

ב) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות;

ג) שלב ההשלמה של העסקה בתאריך המאזן ניתן למדידה באופן מהימן; וכן,

ד) העלויות שהתהוו במסגרת העסקה, והעלויות הנדרשות להשלמתה, ניתנות למדידה באופן מהימן.

שלב ההשלמה של העסקה ניתן לחישוב בשיטות שונות, בהתאם למהות העסקה, לרבות לפי היחס בין העלויות שהתהוו עד למועד הדיווח לבין אומדן סך עלויות העסקה, או לפי היחס בין השירותים שבוצעו עד למועד הדיווח לבין כלל השירותים לביצוע. עריכת אומדנים מהימנים מחייבת, בדרך כלל, את קיומה של מערכת תקציב ובקרה אמינה. על הישות לבחון מדי תקופה, עם הספקת השירותים, את אומדני ההכנסות וההוצאות, ולעדכנם לפי הצורך.
כאשר תוצאת עסקה של הספקת שירותים אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן (מצב שעשוי להתרחש במהלך השלבים המוקדמים של העסקה), יוכרו ההכנסות עד לגובה ההוצאות הניתנות להשבה שהוכרו; קרי, לא יוכר רווח מהעסקה (שיטה המכונה "שיטת מרווח אפס"). אם לעומת זאת במצב זה אין זה צפוי שהעלויות שהתהוו אכן יושבו, לא יוכרו הכנסות מהעסקה, ואילו העלויות שהתהוו מהעסקה יוכרו כהוצאות.

3) הכנסות מריבית, תמלוגים או דיבידנדים

הכנסות ריבית, תמלוגים או דיבידנדים, הנובעות משימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, תוכרנה כאשר:

א) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות; וכן,

ב) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן.

הכנסות ריבית יוכרו תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית, כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 22 "מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה". הכנסות מתמלוגים יוכרו על בסיס מצטבר בהתאם למהות הסכם התמלוגים, והכנסות מדיבידנדים יוכרו כאשר למחזיק במכשיר ההוני קמה הזכות לקבלת תשלום הדיבידנד.

4) פיצול וקיבוץ של מרכיבי העסקה

תנאי ההכרה בהכנסות מסוגים שונים, שתוארו לעיל, מיושמים בדרך כלל על עסקה כמכלול אחד. עם זאת, לעיתים על מנת לשקף את מהותה של העסקה, יש ליישמם בגין רכיבים של העסקה, הניתנים לזיהוי נפרד. לדוגמא, כאשר מחיר המכירה של מוצר כולל סכום מזוהה בגין שירותי המשך, הסכום בגין הספקת השירותים יידחה ויוכר כהכנסות על פני תקופת ביצוע השירותים. מאידך, במקרים אחרים, יש ליישם את תנאי ההכרה בהכנסות לשתי עסקות או יותר כאחת, כאשר העסקות קשורות, במידה כזו שלא ניתן להבין את התוצאה העסקית שלהן מבלי להתייחס לעסקות כמכלול אחד.

ג. מדידת ההכנסות

הכנסות תימדדנה לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי הנחות (הנחות מסחריות והנחות כמות) שהישות

מעניקה. במקרים רבים התמורה האמורה מתקבלת במזומנים או שווי מזומנים וההכנסות נמדדות לפי הסכום הנקוב המתקבל.

עם זאת, כאשר תזרים המזומנים או שווי המזומנים אינו מתקבל במועד ביצוע העסקה (לדוגמא, כשניתן אשראי ללא ריבית לרוכש, או מתקבל ממנו שטר לפירעון, הנושא ריבית בשיעור הנמוך משיעור ריבית השוק), כך שההסדר כולל למעשה עסקת מימון, ייקבע שווייה ההוגן של התמורה כערך נוכחי של כל התקבולים העתידיים, כשהם מהוונים בשיעור הריבית הניתן לקביעה באופן הברור ביותר מבין: (1) השיעור השורר לגבי מכשיר דומה של מנפיק בעל דירוג אשראי דומה, או (2) שיעור ריבית המנכה את הסכום הנקוב של המכשיר למחיר המכירה הנוכחי במזומן של הסחורות או השירותים. בהתאם לדרישות התקן, יוכר ההפרש בין שווייה ההוגן של התמורה לבין ערכה הנקוב כהכנסת ריבית בתקופת האשראי תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית.

ראוי לציין כי הפרקטיקה הקיימת בנושא זה בישראל ערב תחילת התקן הינה מגוונת: חלק מהחברות מציגות את חובות הלקוחות לזמן ארוך (מעל לשנה) שבדוחותיהן הכספיים לפי ערכם הנוכחי, בהתאם לתקן האמריקני

APB 21,Interest on Receivables and Payables

ואילו חברות אחרות אינן מיישמות כלל טיפול זה. בהתאם, קביעות התקן באשר למדידת ההכנסות במצבים אלה על פי השווי ההוגן (הערך המהוון), ללא הבחנה באשר לאורך החיים של האשראי שנותנת הישות ללקוחותיה (מעל לשנה או מתחת לשנה), צפוי שיביאו לשינוי הפרקטיקה הקיימת בנושא בישראל.

כאשר סחורות או שירותים מוחלפים בסחורות או בשירותים בעלי מהות וערך דומים, ההחלפה לא תחשב לעסקה המניבה הכנסות (דוגמא לעסקה מעין זאת היא החלפת מלאי של מוצרים זהים באתרים שונים כדי להיענות לביקוש בעיתוי מתאים באתר מסוים). לעומת זאת, כאשר סחורות או שירותים מוחלפים בסחורות או

בשירותים שאינם דומים, יוכרו ההכנסות מהעסקה, לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו; וכאשר שווי זה אינו ניתן למדידה באופן מהימן - לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שניתנו.

נספח א' של התקן ("הנחיות יישום") מכיל דוגמאות ליישום תנאי ההכרה בהכנסה ואופן מדידתה בנוגע לסוגים שונים של עסקות, לרבות עסקות בהן משלוח הסחורות כפוף לתנאים מסוימים (כגון, אישור קבלה מהלקוח - Acceptance), מכירות נדל"ן, עסקות הספקת שירותים בהן מתקבלות עמלות מסוגים שונים (כגון, עמלת התקנה) ועסקות חליפין (Barter) למתן שירותי פרסום.

ד. גילוי

בהתאם לתקן, ישות נדרשת לתת גילוי אודות:

1) המדיניות החשבונאית בנוגע להכרה בהכנסה, לרבות השיטות שאומצו בקביעת שלב ההשלמה של עסקות הספקת שירותים;
2) הסכום של כל סוג משמעותי של הכנסות שהוכרו במהלך התקופה;
3) סכום ההכנסות שנבעו מהחלפת סחורות או שירותים, כפי שנכללו בסוגים המשמעותיים של ההכנסות.

ה. תחילה והוראות מעבר

התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן.

על פי הוראות המעבר של התקן, נכסים והתחייבויות, הכלולים בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005, בסכומים השונים מאלה בהם היו מוצגים לו יושמו הוראות התקן, יותאמו ביום תחילת התקן (1 בינואר 2006) לסכומים בהם היו מוצגים בהתאם להוראות התקן. ההשפעה של ההתאמה הנ"ל ליום 1 בינואר 2006, תוצג כהשפעה מצטברת של שינוי שיטה חשבונאית.

מספרי ההשוואה בדוחות הכספיים לתקופות המתחילות במועד תחילת התקן יוצגו כפי שהוצגו בעבר, למעט מספרי השוואה הנוגעים לעסקות לגביהן הישות לא כללה הכנסות על פי הכלל שנקבע בתקן לפיו הכנסות אמורות לשקף הטבות כלכליות שהישות קיבלה ו/או זכאית לקבל בעבור עצמה; בעניין זה קובעות הוראות המעבר של התקן ושל הבהרה 8 שדנה בנושא (ראה להלן), שמספרי ההשוואה הנוגעים לעסקות כנ"ל יוצגו מחדש.

הבהרה מספר 8 - דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו

בתאריך 7 בפברואר 2006, פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את הבהרה מספר 8 "דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו" (להלן - ההבהרה). ההבהרה מבוססת על פרסום של צוות המשימה של המוסד האמריקני לתקינה בחשבונאות (EITF *Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent* ,99-19), ונועדה להבהיר את הוראות תקן מספר 25 בנוגע לסימנים שעל פיהם יש להחליט אם הישות תדווח על הכנסותיה על בסיס ברוטו (בסכום בו מחויב הלקוח) או על בסיס נטו (בסכום בו חויב הלקוח בניכוי הסכום ששולם או ישולם לספק המוצרים או השירותים).

ההבהרה חלה על דוחות כספיים לתקופות המתחילות במועד היישום לראשונה של תקן חשבונאות מספר 25 (דהיינו, בהתייחס לחברות שתאריך המאזן השנתי שלהן הינו 31 בדצמבר – החל מהרבעון הראשון של שנת 2006). בנוסף, ישות נדרשת ליישם למפרע את הוראות ההבהרה לגבי הכנסותיה לכל התקופות המדווחות כמספרי השוואה, אשר טופלו שלא בהתאם להבהרה זו.

על פי ההבהרה, ישות הפועלת כספק עיקרי (Principal) ונושאת בסיכונים ובתשואות הנגזרים מהעסקה, תציג את הכנסותיה על בסיס ברוטו; לעומת זאת, ישות הפועלת כסוכן (Agent) או כמתווך ואינה נושאת בסיכונים ובתשואות הנגזרים מהעסקה, תציג את הכנסותיה על בסיס נטו. ההבהרה קובעת כי בסיס דיווח ההכנסה (על בסיס ברוטו או נטו) נתון לשיקול דעת, אשר נבחן תוך התייחסות לעובדות ולנסיבות המקרה. לצורך בחינה זו, יש להביא בחשבון את הסימנים המפורטים בהבהרה.

להלן הסימנים שנקבעו בהבהרה, המצביעים על כך שיש לדווח על ההכנסות על בסיס ברוטו:

א. הישות הינה המחויבת העיקרית בהסדר;

ב. הישות נושאת באחריות כללית לסיכון המלאי (לפני הזמנת הלקוח או במקרה של החזרות);
ג. הישות נושאת בסיכון להפסד פיזי של המלאי (לאחר הזמנת הלקוח או במהלך המשלוח);
ד. לישות יכולת לקבוע את מחיר העסקה;
ה. הישות משנה את המוצר או מבצעת חלק מהשירות;
ו. לישות יכולת לבחור את ספק המוצר או השירות;
ז. הישות מעורבת בתהליך אפיון המוצר או השירות;
ח. הישות נושאת בסיכון האשראי בעסקה.

תשובות שליליות על השאלות העולות מהסימנים הנ"ל מצביעות על הצורך להכיר בהכנסות על בסיס נטו, בשל היותה של הישות סוכנת או מתווכת בעסקה. סימן נוסף המצביע על הצורך להכיר בהכנסות על בסיס נטו הוא זכאות הישות לסכום או שיעור רווח קבוע מהעסקה.
כאשר קיימים סימנים הן לדווח על בסיס ברוטו והן לדווח על בסיס נטו יש לבחון את הסימנים לפי מידת חשיבותם בנסיבות המקרה.

אימוץ התקינה הבינלאומית בישראל

מבוא

בחודש נובמבר 2005 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את החלטתו בנושא אימוץ התקינה הבינלאומית בישראל. בהתאם להחלטה זו, הדוחות הכספיים של **חברות ציבוריות** לתקופות המתחילות מה- 1 בינואר 2008 (החל מהרבעון הראשון לשנת 2008) יערכו בהתאם לתקינה הבינלאומית ("IFRS").
בנוסף נקבע כי תקן מפורט בנושא אופן המעבר לתקינה הבינלאומית, יפורסם על ידי המוסד לתקינה במחצית הראשונה של שנת 2006.

עיקרי ההחלטה:

הדוחות הכספיים של תאגידים - שניירות הערך שלהם רשומים (או מצויים בתהליך רישום) למסחר בבורסה כלשהי לניירות ערך, או שניירות הערך שלהם הוצעו לציבור במסגרת תשקיף (כל עוד הם מצויים בידי הציבור) – לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008, יערכו בהתאם לתקני חשבונאות בינלאומיים.

בדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008, ייושמו התקנים באופן הבא:

א. בנושא בו קיים תקן ישראלי המבוסס על תקן בינלאומי באותו נושא – יחול התקן בנוסחו העברי;
ב. בנושא בו קיימת הבהרה לתקן ישראלי המבוסס על תקן בינלאומי באותו נושא – תחול ההבהרה;
ג. בנושא בו טרם אומץ התקן הבינלאומי – יחול התקן הבינלאומי בנוסחו האנגלי;
ד. בנושא בו אין תקן בינלאומי או תקן בינלאומי בנושא קשור, והנושא הוא ייחודי לישראל – יחולו תקן חשבונאות או הבהרה ישראליים;
ה. בנושא בו אין תקן בינלאומי, תקן בינלאומי קשור, תקן חשבונאות או הבהרה ישראליים – ניתן לאמץ תקינה של גופי תקינה אחרים, שלהם מסגרת מושגית דומה למסגרת המושגית הישראלית.

הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה תפעל על מנת לאמץ את המספר המקסימלי של תקנים בינלאומיים עד לאותו מועד.

תקן חשבונאות מספר 21 - רווח למניה

מבוא

בתאריך 7 בפברואר 2006, פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 21 - רווח למניה (להלן –התקן), המחליף את גילוי דעת 55 של לשכת רואי חשבון בישראל הדן באותו נושא. התקן, המבוסס על תקן החשבונאות הבינלאומי (IAS) מספר 33, קובע את העקרונות לחישוב ולהצגה של רווח למניה, ומשנה בצורה משמעותית את הפרקטיקה הקיימת בישראל בנושא זה. מטרת התקן היא להתאים את עקרונות חישוב נתוני הרווח למניה בישראל לאלה שנקבעו בתקינה החשבונאית הבינלאומית. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן (דהיינו, בהתייחס לחברות שתאריך המאזן השנתי שלהן הינו 31 בדצמבר – החל מהרבעון הראשון של שנת 2006).

ליישום הוראות התקן, עשויות להיות השלכות משמעותיות על נתוני הרווח למניה כפי שיחושבו לאחר מועד תחילת התקן, בעיקר לגבי תאגידים אשר הנפיקו, או שחברות מוחזקות שלהם הנפיקו, מניות רגילות פוטנציאליות כלשהן (כדוגמת אופציות ואגרות חוב המירות). עם זאת, התקן הצפוי אינו משנה כללי מדידה והכרה חשבונאיים ועל כן לא צפויה להיות לו השפעה על התוצאות המדווחות בדוחות הכספיים של התאגידים.

על פי הוראות התקן, חישוב הרווח **הבסיסי** למניה יתבסס על הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד, כשהוא מחולק בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה המדווחת. חישוב הרווח הבסיסי למניה על פי התקן, אינו מביא עוד בחשבון, כפי שהיה מקובל עד כה, את ההשפעה המיוחסת למניות רגילות פוטנציאליות, וזאת ללא תלות בסבירות ההמרה או המימוש של מכשירים אלה. לצורך חישוב הרווח **המדולל** למניה יתאם התאגיד את הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי

המניות הרגילות של התאגיד ואת הממוצע המשוקלל של מספר המניות הקיימות במחזור, בגין ההשפעות של כל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות.

עיקרי התקן:

א. רווח בסיסי למניה

תאגיד ייחשב את סכומי הרווח הבסיסי למניה, לגבי הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד, וכן לגבי הרווח או ההפסד מפעולות נמשכות (במידה שאכן מוצג רווח כזה) המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד.
הרווח הבסיסי למניה יחושב על ידי חלוקת הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד ("המונה"), בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה ("המכנה").

הרווח

בחישוב המונה, יותאם הרווח או ההפסד כאמור בגין סכומים, לאחר מס, של דיבידנדים, הפרשים הנובעים מסילוק והשפעות דומות אחרות, של מניות בכורה המסווגות כהון עצמי.

בהתאם, יש לנכות מהרווח או ההפסד את הסכומים כדלקמן:

1) הסכום לאחר מס בגין דיבידנדים למניות בכורה צוברות המתייחס לתקופה (בין אם הדיבידנדים הוכרזו או בין אם לאו);
2) הסכום לאחר מס של דיבידנדים למניות בכורה שאינן צוברות שהוכרזו לתקופה.

המניות

בחישוב המכנה, יובא בחשבון הממוצע המשוקלל של המניות הרגילות של התאגיד הקיימות במחזור במהלך התקופה. הממוצע המשוקלל כאמור הוא מספר המניות

הרגילות הקיימות במחזור בתחילת התקופה, מותאם במספר המניות שנרכשו חזרה או הונפקו במהלך התקופה מוכפל במקדם לשקלול הזמן.

המניות הרגילות יכללו בממוצע המשוקלל של מספר המניות החל מהמועד בו התמורה בגינן ראויה להתקבל (בדרך כלל מועד הנפקתן), לדוגמא:

1) מניות רגילות שהונפקו תמורת מזומן, יכללו כאשר המזומן התקבל או שהוא ראוי להתקבל;
2) מניות רגילות שהונפקו כתוצאה מהמרת מכשיר חוב למניות רגילות, יכללו ממועד הפסקת צבירת הריבית;
3) מניות רגילות שהונפקו בתמורה לסילוק התחייבות של התאגיד, יכללו ממועד הסילוק;
4) מניות רגילות שהונפקו בתמורה עבור רכישת נכס, יכללו ממועד ההכרה ברכישה;
5) מניות רגילות שהונפקו בתמורה להספקת שירותים לתאגיד, יכללו עם הספקת השירותים;
6) מניות רגילות שהונפקו כחלק מהתמורה בצירוף עסקים, יכללו ממועד הרכישה, זאת מאחר שהרוכש כולל את תוצאות הפעולות של הנרכש בדוח רווח והפסד שלו החל מאותו מועד.6

מניות רגילות שהנפקתן מותנית, יטופלו כקיימות במחזור ויכללו בממוצע המשוקלל של מספר המניות רק מהמועד בו התקיימו כל התנאים הדרושים. מניות הניתנות להנפקה רק בחלוף פרק זמן מסוים, אינן נחשבות מניות שהנפקתן מותנית, מאחר שחלוף הזמן הוא וודאי.

מניות רגילות הקיימות במחזור, אשר החזרתן מותנית (כלומר, כפופות לדרישות החזר), אינן מטופלות כקיימות במחזור ואין לכלול אותן בממוצע המשוקלל של מספר המניות עד למועד בו המניות אינן כפופות יותר לדרישות ההחזר.

הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה ולכל התקופות המוצגות, יותאם למפרע בגין אירועים, שאינם המרת מניות רגילות פוטנציאליות, ששינו את מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור, ללא שינוי מקביל במשאבים, לדוגמא:

1) הנפקת מניות הטבה;
2) מרכיב הטבה בכל הנפקה אחרת (כגון מרכיב ההטבה בהנפקת זכויות לבעלי המניות הקיימים);
3) פיצול מניות או איחוד מניות.

ב. רווח מדולל למניה

תאגיד ייחשב את סכומי הרווח המדולל למניה, לגבי הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד, וכן לגבי הרווח או ההפסד מפעולות נמשכות (במידה שאכן מוצג רווח כזה) המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד.

לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, התאגיד יתאם את הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד ואת הממוצע המשוקלל של מספר המניות הקיימות במחזור, בגין ההשפעות של כל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות.

הרווח

בחישוב המונה, יתואם הרווח או ההפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד, ששימש לצורך חישוב הרווח הבסיסי למניה כאמור לעיל, בגין ההשפעה לאחר מס של הגורמים להלן:

1) דיבידנדים או פריטים אחרים הקשורים למניות רגילות פוטנציאליות מדללות, אשר נוכו בחישוב הרווח או ההפסד הבסיסי למניה כאמור לעיל.
2) ריבית כלשהי (כולל הפרשי שער והפרשי הצמדה) וכן עלויות עסקה וניכיון שהוכרו בתקופה, המתייחסים למניות רגילות פוטנציאליות מדללות.

3) שינויים אחרים כלשהם בהכנסה או בהוצאה, שהיו נובעים מהמרת מניות רגילות פוטנציאליות מדללות.

המניות

בחישוב המכנה, יתווסף לממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות, ששימש לצורכי חישוב הרווח הבסיסי למניה כאמור לעיל, הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שהיו מונפקות כתוצאה מהמרת כל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות למניות רגילות.

המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות ישוקללו לתקופה בה הן קיימות במחזור. מניות רגילות פוטנציאליות יכללו בחישוב הרווח המדולל למניה החל מתחילת התקופה או ממועד הנפקתן, כמאוחר שבהם. מניות רגילות פוטנציאליות שבוטלו או פקעו במהלך התקופה, יכללו בחישוב הרווח המדולל למניה רק לחלק מהתקופה בה הן היו קיימות במחזור. בדומה, מניות רגילות פוטנציאליות שהומרו למניות רגילות במהלך התקופה, יכללו בחישוב הרווח המדולל למניה מתחילת התקופה ועד למועד המרתן (ממועד ההמרה יכללו המניות הרגילות הנובעות מההמרה ברווח הבסיסי למניה).

המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות יקבעו באופן בלתי תלוי לכל תקופה מוצגת. בהתאם, מספר המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות המחושב לגבי התקופה המצטברת מתחילת השנה (Year-to-date), אינו מהווה בהכרח ממוצע משוקלל של המניות האמורות שנכללו בכל אחד מהחישובים בתקופות הביניים.

מספר המניות הרגילות שיונפקו בעת המרת מניות פוטנציאליות מדללות נקבע בהתאם לתנאי המרתן. כאשר קיים יותר מבסיס המרה אחד, החישוב מביא בחשבון את יחס ההמרה או מחיר המימוש הטוב ביותר מנקודת מבטו של המחזיק במניות הרגילות הפוטנציאליות.

תאגידים מוחזקים על ידי התאגיד המדווח (חברה בת, עסקה משותפת או חברה כלולה) יכולים להנפיק לצדדים שלישיים מניות רגילות פוטנציאליות הניתנות להמרה למניות רגילות שלהם או של התאגיד המדווח. אם למניות רגילות פוטנציאליות אלה יש השפעה מדללת על הרווח הבסיסי למניה של התאגיד המדווח, הן תכללנה בחישוב הרווח המדולל למניה, כדלקמן:

א. מכשירים שהונפקו על ידי התאגידים המוחזקים, המאפשרים למחזיקים בהם לקבל מניות רגילות של תאגידים אלה, נכללים בחישוב נתוני הרווח המדולל למניה של תאגידים מוחזקים אלה. רווח למניה זה נכלל לאחר מכן בחישובי הרווח למניה של התאגיד המדווח, על בסיס החזקות התאגיד המדווח במכשירים של התאגידים המוחזקים.

ב. יש לבחון מכשירים שהונפקו על ידי התאגידים המוחזקים, הניתנים להמרה או מימוש למניות רגילות של התאגיד המדווח, במסגרת המניות הרגילות הפוטנציאליות של התאגיד המדווח לצורכי חישוב הרווח המדולל למניה שלו.

איך נקבע האם מניות רגילות פוטנציאליות הן מדללות?

מניות רגילות פוטנציאליות הן מדללות כאשר, ורק כאשר, המרתן למניות רגילות מקטינה את הרווח למניה מפעולות נמשכות (או מגדילה את ההפסד למניה מפעולות נמשכות). מניות רגילות פוטנציאליות הן אנטי-מדללות כאשר המרתן למניות רגילות מגדילה את הרווח למניה מפעולות_נמשכות (או מקטינה את ההפסד למניה מפעולות נמשכות).

בקביעה אם המניות הרגילות הפוטנציאליות הן מדללות או אנטי-מדללות, יש לבחון בנפרד כל הנפקה או כל סדרה של מניות רגילות פוטנציאליות. סדר בחינת המניות הרגילות הפוטנציאליות יכול להשפיע על הקביעה אם הן אכן מדללות, לכן כדי למקסם את הדילול של הרווח הבסיסי למניה יש לבחון כל הנפקה או סדרה של

מניות רגילות פוטנציאליות, מהמדללת ביותר ועד למדללת במידה הפחותה ביותר. כלומר, מניות רגילות פוטנציאליות מדללות עם "רווח למניה תוספתי" הנמוך ביותר יכללו בחישוב הרווח המדולל למניה לפני אלה עם "רווח תוספתי למניה" גבוה יותר. כפועל יוצא, אופציות וכתבי אופציה יכללו ראשונות, מאחר שהן אינן משפיעות על המונה.

אופציות, כתבי אופציה ומכשירים מקבילים להם

לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, על התאגיד להניח כי האופציות וכתבי האופציה המדללים של התאגיד אכן מומשו, והתמורה שהתקבלה ממימושם תחשב ככזו שהתקבלה מהנפקת מניות רגילות של התאגיד במחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה. ההפרש בין מספר המניות הרגילות המונפקות לבין מספר המניות הרגילות שניתן היה להנפיק במחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה, יטופל כהנפקת מניות ללא תמורה. בהתאם, הפרש זה יתווסף לממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור בחישוב הרווח המדולל למניה (שיטת "מניות באוצר").

אופציות וכתבי אופציה הם בעלי השפעה מדללת רק כאשר מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה גבוה ממחיר המימוש של האופציות או כתבי האופציה (כלומר, הם "בתוך הכסף"). נתוני הרווח המדולל למניה שדווחו בעבר, לא יתואמו למפרע בכדי לשקף שינויים במחירי המניות הרגילות.

בהתייחס לאופציות למניות (לרבות אופציות לעובדים) ולהסדרי תשלומים מבוססי מניות אחרים, אשר חל עליהם תקן חשבונאות מספר 24, מחיר המימוש יכלול גם את השווי ההוגן של הסחורות או השירותים אשר יסופקו לתאגיד בעתיד בהתאם לתנאי האופציות או ההסדרים האמורים.

אופציות למניות שהוענקו לעובדים שטרם הבשילו (Non-vested), ואשר הבשלתן מותנית אך ורק בתקופת שירות/עבודה של העובד (תקופת Vesting), מטופלות כאופציות "רגילות" בחישוב הרווח המדולל למניה למרות שהבשלתן מותנית (שכן כאמור, התקן רואה בחלוף הזמן כדבר וודאי). בהתאם, אופציות אלה מטופלות כקיימות במחזור החל ממועד הענקתן. לעומת זאת, אופציות למניות שהוענקו לעובדים, המבוססות/מותנות בביצועים, מטופלות כמניות שהנפקתן מותנית מאחר שההנפקה מותנית בקיום תנאים מוגדרים בנוסף לחלוף פרק זמן (ראה להלן).

מכשירים הניתנים להמרה

מניות בכורה הניתנות להמרה למניות רגילות של התאגיד הן אנטי- מדללות כאשר סכום הדיבידנד שהוכרז על מניות אלה, בתקופה הנוכחית או שנצבר בגינן בתקופה הנוכחית, לכל מניה רגילה שתנבע מהמרתן, גבוה מהרווח הבסיסי למניה.

באופן דומה, חוב הניתן להמרה למניות רגילות של התאגיד הוא אנטי-מדלל כאשר הריבית בגינו (בניכוי המס ולאחר שינויים אחרים בהכנסות והוצאות) לכל מניה רגילה שתנבע מהמרתו, גבוהה מהרווח הבסיסי למניה.

מניות שהנפקתן מותנית

כאמור לעיל, בחישוב הרווח הבסיסי למניה, מניות רגילות שהנפקתן מותנית מטופלות כקיימות במחזור, ונכללות בחישוב הרווח הבסיסי, רק מהמועד בו התקיימו כל התנאים הדרושים (כלומר, האירועים התרחשו עד לתאריך המאזן).

אם התקיימו התנאים עד לתאריך אישור הדוחות הכספיים, אזי בחישוב הרווח המדולל למניה יטופלו המניות שהנפקתן מותנית כקיימות במחזור. מניות אלה יכללו מתחילת התקופה או ממועד ההסכם להנפקה המותנית, אם מועד זה מאוחר יותר.

אם התנאים אינם מתקיימים, מספר המניות שהנפקתן מותנית שייכלל בחישוב הרווח המדולל למניה, יהיה מבוסס על מספר המניות שהיו מונפקות אילו תום התקופה הנוכחית היה תום תקופת ההתניה. אין לבצע הצגה מחדש אם התנאים אינם מתקיימים כאשר תקופת ההתניה פוקעת.

חוזים הניתנים לסילוק במניות רגילות או במזומן

כאשר תאגיד הנפיק חוזה הניתן לסילוק במניות רגילות או במזומן לפי בחירת התאגיד, התאגיד יניח כי החוזה יסולק במניות רגילות. המניות הרגילות הפוטנציאליות שינבעו מכך, יכללו בחישוב הרווח המדולל למניה, אם ההשפעה מדללת.

אופציות שנרכשו

חוזים כגון אופציות מכר (put) שנרכשו ואופציות רכש (call) שנרכשו (כלומר, אופציות המוחזקות על ידי התאגיד על המניות הרגילות שלו) אינם נכללים בחישוב הרווח המדולל למניה, מאחר שלהכללתם תהיה השפעה אנטי-מדללת; שכן, אופציית המכר תמומש רק אם מחיר המימוש יהיה גבוה ממחיר השוק ואופציית הרכש תמומש רק אם מחיר המימוש יהיה נמוך ממחיר השוק.

אופציות מכר שנכתבו

חוזים הדורשים מהתאגיד לרכוש את מניותיו בחזרה, כגון אופציות מכר שנכתבו וחוזי אקדמה לרכישה, ישתקפו בחישוב הרווח המדולל למניה אם השפעתם מדללת (התקן כולל הוראות פרטניות באשר לחישוב ההשפעה המדללת של מכשירים אלה).

ג. התאמות למפרע

לעיתים תאגיד משנה את מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור או את מספר המניות הרגילות הפוטנציאליות הקיימות במחזור, ללא שינוי מקביל במשאביו

(כתוצאה מהנפקת מניות הטבה, מרכיב ההטבה הכלול בהנפקת זכויות לבעלי מניות קיימים ואיחוד או פיצול של מניות). התקן קובע כי במקרים אלה יותאמו למפרע חישובי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לכל התקופות המוצגות, על בסיס מספר המניות החדש.
עוד קובע התקן, כי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לכל התקופות המוצגות יותאמו בגין השפעות של טעויות והתאמות כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית המטופלים למפרע.

התקן קובע גם כי אין להציג מחדש את הרווח המדולל למניה לתקופה קודמת מוצגת כלשהי, כתוצאה משינויים בהנחות ששימשו בחישוב הרווח למניה או כתוצאה מהמרת מניות רגילות פוטנציאליות למניות רגילות.

ד. הצגה וגילוי

תאגיד יציג בדוח רווח והפסד את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה, לגבי רווח או הפסד מפעולות נמשכות לתקופה, המיוחס לבעלי מניות רגילות של התאגיד, ולגבי רווח או הפסד לתקופה, המיוחס לבעלי המניות הרגילות של התאגיד, לגבי כל סוג של מניות רגילות בעלות זכויות שונות לחלק ברווח לתקופה. התאגיד יציג את הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה באותה מידה של הבלטה לכל התקופות המוצגות.

נתוני הרווח למניה מוצגים לכל תקופה לגביה מוצג דוח רווח והפסד. אם הרווח המדולל למניה מדווח לפחות לתקופה אחת, הוא ידווח לכל התקופות המוצגות, גם אם הוא שווה לרווח הבסיסי למניה. אם הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה שווים, ניתן להציגם בשורה אחת בדוח רווח והפסד.

תאגיד המדווח על פעילות מופסקת ו/או השפעה מצטברת של שינוי במדיניות חשבונאית ו/או פריט מיוחד, יציג את סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל

למניה לגבי כל אחד מסעיפים אלה בדוח רווח והפסד או בביאורים לדוחות הכספיים.

תאגיד ייתן גילוי לפרטים הבאים:

1) הסכומים ששימשו כמונה בחישוב הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה, והתאמה של סכומים אלה לרווח או ההפסד לתקופה. ההתאמה תכלול את ההשפעה הנפרדת של כל סוג של מכשירים המשפיעים על הרווח למניה.

2) הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות ששימש כמכנה בחישוב הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה, והתאמה בין שני מספרים אלה. ההתאמה תכלול את ההשפעה הנפרדת של כל סוג של מכשירים המשפיעים על הרווח למניה.

3) מכשירים (לרבות מניות שהנפקתן מותנית) שיכולים פוטנציאלית לדלל בעתיד את הרווח הבסיסי למניה, אך לא נכללו בחישוב הרווח המדולל למניה מאחר שהיו אנטי-מדללים בתקופות המוצגות.

4) תיאור של עסקות במניות רגילות או עסקות במניות פוטנציאליות שהתרחשו לאחר תאריך המאזן ושהיו משנות משמעותית את מספר המניות הרגילות או מספר המניות הרגילות הפוטנציאליות, הקיימות במחזור בתום התקופה, אילו עסקות אלה התרחשו לפני תום תקופת הדיווח.

אם תאגיד נותן גילוי, בנוסף לרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה, לסכומים למניה המבוססים על רכיב מדווח בדוח רווח והפסד, שאינו נדרש על פי התקן, סכומים אלה יחושבו תוך שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שנקבע בהתאם לתקן. התאגיד יציין את הבסיס לפיו נקבע המונה, לרבות אם סכומים אלה הם לפני או אחרי מס. אם נעשה שימוש ברכיב בדוח רווח והפסד, שאינו מדווח כשורה נפרדת בדוח רווח והפסד, יש לערוך התאמה בין הרכיב

שנעשה בו שימוש לבין השורה הנפרדת בדוח רווח והפסד אליה משתייך הרכיב האמור.

ה. תחילה ותחולה

תקן חשבונאות זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן, ויושם על ידי תאגידים שמניותיהם הרגילות או מניותיהם הרגילות הפוטנציאליות רשומות למסחר, או מצויות בהליך רישום למסחר, בשווקים ציבוריים.

ו. הוראות מעבר

יש ליישם למפרע את הוראות התקן על נתוני ההשוואה של הרווח למניה המתייחסים לתקופות קודמות.

תיקון תקנה מספר 64 - עסקות עם בעלי עניין

בחודש אוקטובר 2005 פורסם תיקון לתקנה מספר 64(3)(ד) לתקנות ניירות ערך (עריכת דו"חות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993, בנוגע למידע על עסקות עם בעלי עניין, ובחודש ינואר 2006 פורסמה על ידי רשות ניירות ערך הבהרה לתיקון האמור.

עיקרי התיקון והבהרת הרשות המתייחסת:

א. לרשות אין עוד סמכות לפטור תאגידים ממתן המידע בדבר עסקות עם בעלי עניין הנדרש על פי התקנות, ומכאן שכל תאגיד חב תמיד בחובת דיווח על עסקות כאמור.

ב. חובת הדיווח על עסקאות עם בעלי עניין מפוצלת לשלוש רמות:

1) **עסקות חריגות** (כהגדרתן בסעיף 1 לחוק החברות) - לגבי עסקות אלה נדרש דיווח רחב, כקבוע בתקנות משנה 64(3)(א) עד (ג).

2) **עסקות שאינן חריגות אך אינן זניחות** - עסקות המבוצעות במהלך העסקים הרגיל של התאגיד, בתנאי שוק, שהשפעתן האפשרית על רווחיות התאגיד, רכושו או התחייבויותיו אינה מהותית. עם זאת מדובר בעסקות שאינן זניחות לפי האפיונים שנתן התאגיד לעסקות כאלה (כאמור ב-(3) להלן) - לגביהן התאגיד נדרש לתת תיאור כללי של העסקה, של מאפייניה ושל היקף כלל העסקות מסוגה עם אותו בעל עניין.

3) **עסקות זניחות** (באשר לבחינת זניחותה של עסקה, ראה להלן) - לגבי עסקות אלה התאגיד יציין את הסוגים והמאפיינים של העסקות שהתאגיד רואה אותן כזניחות, תוך פירוט העובדות, הנימוקים וההסברים לכך.

בחינת זניחותה של עסקה

הרשות מציינת בהבהרה לתיקון, ש"זניחותה" של עסקה כלשהי המבוצעת על ידי התאגיד, תבחן לאחר צירוף כלל העסקות מאותו סוג שעשה התאגיד או תאגידים בשליטתו, עם בעל העניין או עם תאגידים בשליטתו של אותו בעל עניין (להלן – הבחינה המצרפית). על פי ההבהרה, על התאגיד מוטל הנטל להכריע אם מדובר בעסקה זניחה או לא; על מנת לעמוד בנטל זה, על התאגיד לזהות למעשה כל עסקה ועסקה, כדי שיוכל לבחון אותה בנפרד ולאחר מכן לבצע את הבחינה המצרפית הנ"ל. הרשות מציינת בהבהרה, שבמקרים בהם להערכת התאגיד, ולאור בחינתו, בין השאר, את טיב העסקה, תדירות התקיימותה וההכנסות והרווחים הנובעים ממנה לתאגיד, הבחינה המצרפית תצביע בסבירות גבוהה על כך שמדובר בעסקה זניחה, ומכיוון שכך להערכתו אין צורך בביצוע זיהוי פרטני כאמור, על העלויות הכרוכות בו, יפרט התאגיד את כלל הנסיבות והאפיונים כאמור. הרשות מציינת שהחלטה ודיווח כאמור של התאגיד אינם מספקים "נמל מבטחים" (safe harbour) והתאגיד נושא באחריות להם וכפוף כמובן גם לביקורתה של הרשות.

מספרי השוואה

על התאגיד להתייחס בביאור למספרי ההשוואה. אם ניתן לתאגיד בעבר פטור מתיאור עסקאות עם בעלי עניין, כולן או מקצתן, יוכל התאגיד שלא לציין את מספרי ההשוואה לשנה לגביה ניתן הפטור, אם יפרט את עובדת מתן הפטור, את הנימוקים שהציג לקבלת הפטור ואת הסיבות לכך שאין בידיו את הנתונים המספקים כדי לציין את מספרי ההשוואה.

תחילה

הוראות תקנה 64(3)(ד), לאחר תיקונה כאמור, חלות החל בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005.

החלטת מליאת רשות ניירות ערך - מהותיות בדוחות כספיים

מבוא

בחודש דצמבר 2005, פרסמה רשות ניירות ערך את החלטת מליאת הרשות בנושא "מהותיות בדוחות כספיים". החלטה זו עוסקת בקווים המנחים את הרשות בקביעה מהי מהותיות בדיווח כספי, וזאת לשם קבלת החלטות אודות הצורך בתיקונים נדרשים בדוחות כספיים של תאגידים הנתונים לפיקוח הרשות.

טעויות בדוחות הכספיים עשויות להיווצר בהקשר להכרה, מדידה, הצגה או גילוי של מרכיבים של הדוחות הכספיים. הרשות מדגישה בהחלטתה, כי דוחות כספיים אינם נחשבים לערוכים בהתאם לכללי חשבונאות ודיווח מקובלים, כנדרש בחוק ניירות ערך, אם הם כוללים טעויות מהותיות, או אף טעויות לא מהותיות שנגרמו במכוון על ידי התאגיד המדווח על מנת להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של התאגיד.

חוק ניירות ערך והתקנות מכוחו אינם מפרטים, למעט במקרים מסויימים, כיצד נבחנת המהותיות לעניין זה. מצב זה הביא לכך שתאגידים מדווחים רבים בוחנים מהותיות לפי ספים כמותיים בלבד, ללא הפעלת שיקול דעת איכותי כלשהו. לכן, החליטה הרשות לפרסם את עמדתה בנוגע למהותיות בדוחות כספיים במסגרת ההחלטה הנדונה.

עיקרי ההחלטה של מליאת הרשות

מושג המהותיות מוסבר במסמך המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם, שפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בחודש אוקטובר 2005, המבוסס על מסמך דומה של המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות. כמו כן, המושג נדון במסמכי

היסוד של התקינה החשבונאית האמריקנית (CONs) ובפרסום של סגל רשות ניירות הערך האמריקנית (SEC).
לפי הפרסומים הנ"ל, מידע הוא מהותי אם השמטתו או הצגתו המוטעית עלולות להשפיע על החלטות כלכליות, המתקבלות על ידי משתמשים, על בסיס הדוחות הכספיים. בנוסף, כפי שעולה מפרסומים אלה, בחינת מהותיות דורשת בדיקה של עובדות המקרה תחת מכלול הנסיבות הרלוונטיות. בהתאם, בעת בחינת מהותיות יש לבחון הן שיקולים כמותיים והן שיקולים איכותיים, ואין להסתמך על אמות מידה כמותיות-טכניות בלבד. עמידה (או העדר עמידה) בספים כמותיים הינה נקודת מוצא בלבד בניתוח מהותיות, ואין להשתמש בה כתחליף לניתוח מקיף וכולל של מכלול השיקולים הרלוונטיים.

עם זאת, הרשות מגדירה בהחלטתה ספים כמותיים מסוימים (במונחי אחוזים), שחזקה עליה שטעות שעולה על האחוזים שנקבעו נחשבת לטעות מהותית. הרשות מציינת בהקשר לכך, כי טעות המהווה 5% ויותר ביחס לרווח הנקי (בערכו המוחלט), או 2% ויותר ביחס להון העצמי (בערכו המוחלט) הינה טעות מהותית, שלא נדרשת לגביה הפעלת שיקול דעת איכותי (אלא בנסיבות חריגות). הרשות מציינת שהבחינה הכמותית האמורה תבוצע ביחס לנתונים ברבעון המדווח, וכן ביחס לתקופה המצטברת. במקרה שטעות שהתגלתה אינה עומדת במבחנים הכמותיים הנ"ל, על התאגיד לבחון האם צפוי כי בתקופות הדיווח הבאות תעמוד הטעות במבחנים אלה ביחס לתקופה המצטברת. עם זאת יודגש, כאמור לעיל, שגם טעויות ששיעורן נמוך מהספים שפורטו לעיל, עלולות להיחשב כטעויות מהותיות, כתוצאה מבחינת שיקולים איכותיים בהתבסס על מכלול העובדות והנסיבות הרלוונטיות.

ההחלטה מכילה כמה דוגמאות לשיקולים איכותיים שראוי לשקול, שעשויים להביא למסקנה, כי מידע או פריט הוא מהותי, אף על פי שאינו עומד בספים הכמותיים הנ"ל:

1) בחינה האם המצג המטעה קשור בסעיף שהינו בעל משמעות לדוחות הכספיים של התאגיד.

2) בחינה האם המצג המטעה הינו בגין פריט הניתן למדידה באופן מדויק, או בגין פריט שמדידתו מבוססת על הערכות ואומדנים. כך לדוגמא, סטייה כמותית של 5% בערכו של פריט הניתן למדידה באופן מדויק, אינה בהכרח שקולה לסטייה כמותית של 5% בערכו של פריט הנמדד על בסיס אומדנים.
3) בחינה האם כתוצאה מהמצג המטעה לא ניתן להבחין בשינויים ברווחיות או במגמות אחרות בדוחות הכספיים.
4) בחינה האם כתוצאה מהמצג המטעה לא ניתן לזהות אי-עמידה בציפיות אנליסטים ו/או משקיעים (לרבות משקיעים פוטנציאליים).
5) בחינה האם המצג המטעה עשוי להשפיע על אנליסטים ו/או משקיעים (לרבות משקיעים פוטנציאליים) בעת ניתוח פעילות התאגיד ותוצאותיו.
6) בחינה האם המצג המטעה עשוי לפגוע בהשוואתיות עם תוצאות העבר של התאגיד או עם תוצאותיהם של תאגידים הפועלים בענף.
7) בחינה האם המצג המטעה הופך הפסד לרווח, או להיפך.
8) בחינה האם למצג המטעה יש השפעה על הרווח (ההפסד) למניה, כפי שנצפה על ידי האנליסטים.
9) בחינה האם המצג המטעה קשור למגזר מדווח של התאגיד, או לרכיב עסקי אחר בו, שהינו משמעותי לצורך ניתוח הפעילות העסקית והרווחיות שלו.
10) בחינה האם המצג המטעה משפיע על עמידת התאגיד בדרישות רגולטוריות.
11) בחינה האם המצג המטעה משפיע על סיווג פריטים במאזן בין הזמן הקצר לבין הזמן הארוך.
12) בחינה האם המצג המטעה משפיע על עמידת התאגיד באמות מידה פיננסיות או בדרישות חוזיות אחרות.
13) בחינה האם המצג המטעה מביא לגידול בתגמולי הנהלת התאגיד, לדוגמא, על-ידי תרומתו לעמידה ביעדים שנקבעו כמזכים את ההנהלה בבונוסים שונים או בהטבות מבוססות מניות.
14) בחינה האם המצג המטעה עלול להסוות פעילות בלתי חוקית של התאגיד.

15) בחינה האם המצג המטעה נוגע לעסקות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו, או בין תאגיד לבעלי עניין בו.
16) בחינה האם, בהתבסס על נסיון העבר, המצג המטעה עשוי להשפיע על מחירי ניירות הערך הסחירים של התאגיד.
17) בחינה האם מקורו של המצג המטעה הוא בטעות או בפעולה מכוונת/בהטעיה/בתרמית/בפעולה בלתי חוקית, לרבות פעולות הקשורות ב"ניהול רווחים".

כאשר מתגלים מספר מצגים מטעים, יש לבחון הן את ההשפעה הנפרדת של כל מצג מטעה על הדוחות הכספיים, והן את ההשפעה של מכלול המצגים המטעים יחדיו על הדוחות הכספיים, בהתחשב בגורמים הבאים:
1) חשיבות הפריט המסוים עבור התאגיד (לדוגמא, חשיבות פריט המלאי בתאגיד תעשייתי הינה גבוהה).
2) היקף ההשפעה של המצג המטעה על פריטים שונים בדוחות הכספיים.
3) השפעת המצג המטעה על הדוחות הכספיים בכללותם.

כאשר השפעת מצג מטעה כלשהו נחשבת, בפני עצמה, למהותית, לא ניתן להתעלם ממנה או לבטל אותה באמצעות מצגים מטעים אחרים בעלי השפעה "מקזזת".

מצג מטעה החוזר על עצמו במשך כמה תקופות, ובכל תקופה בפני עצמה אינו מהותי לדוחות הכספיים, עשוי להיות מהותי לדוחות הכספיים של כל אחת מהתקופות, באם תילקח בחשבון ההשפעה המצטברת שיש לו לאורך כל התקופות במצטבר על הדוחות הכספיים של התאגיד.

הצעה לתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן)

הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת

מבוא

בחודש ינואר 2006, פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הצעה לתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) "הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת" (להלן – ההצעה לתקן). ראוי לציין כי הוראות התקן המוצע יחולו גם על רכישת פעילות שאינה מאוגדת במסגרת חברה.

תקן חשבונאות מספר 20 "תקופת הפחתת המוניטין" שפורסם בחודש מרס 2004, היה מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 22, לאחר תיקונו בשנת 1998, אשר בוטל עם פרסומו של תקן דיווח כספי בינלאומי (IFRS) מספר 3 "צירופי עסקים". תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3 ביטל את ההפחתה של המוניטין וקבע דרישה לבחינה תקופתית של ירידת ערך מוניטין. במקביל לפרסום תקן בינלאומי זה, פורסמו לפני מספר שנים הוראות דומות גם בתקינה האמריקנית.

ההצעה לתקן מאמצת את הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, לעניין ביטול הפחתת מוניטין ובחינת ירידת ערך מוניטין. בנוסף, לאור העובדה כי בעת הקצאת עלות הרכישה של חברה מוחזקת יש לייחס שווי הוגן לנכסים מזוהים, לרבות נכסים לא מוחשיים, נקבעו בהצעה לתקן הנחיות גם לגבי הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים המוכרים במסגרת רכישה של חברה מוחזקת, כולל בהתייחס לנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר.

תקן 20 (טרם תיקונו) קבע כי מוניטין יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו, באופן שיטתי, כאשר תקופת ההפחתה צריכה לשקף את האומדן הטוב ביותר של התקופה בה

צפויות לנבוע לישות הטבות כלכליות עתידיות מהמוניטין. התקן קבע עוד כי תקופת ההפחתה של המוניטין לא תעלה על 20 שנה ממועד ההכרה הראשונית. בהתאם לתקינה והפרקטיקה הקיימות כיום בישראל, נכללו לעיתים במסגרת הסכום שיוחס למוניטין, בעת ייחוס עלות הרכישה של חברה מוחזקת, גם סכומים בגין נכסים בלתי מוחשיים מסוימים.

מטרת ההצעה לתקן כאמור הינה לקבוע כי מוניטין ונכס בלתי מוחשי אחר, בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, לא יופחתו באופן שיטתי. במקום זאת, יש לבצע לגביהם בחינה לירידת ערך אחת לשנה, או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים המצביעים כי יתכן שחלה ירידת ערך של המוניטין או של הנכס הבלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר.

עיקרי התקן המוצע

ייחוס עלות הרכישה בעת רכישה של חברה מוחזקת

ההצעה לתקן קובעת כי עודף עלות הרכישה של השקעה בחברה מוחזקת על חלקה של החברה המחזיקה בשווים ההוגן של נכסיה הניתנים לזיהוי (לרבות נכסים בלתי מוחשיים) בניכוי שווין ההוגן של התחייבויותיה הניתנות לזיהוי, לאחר ייחוס מסים (ראה גם להלן), במועד הרכישה, הוא מוניטין הנובע מרכישת החברה המוחזקת.

כמו כן קובעת ההצעה לתקן כי ההגדרה של נכס בלתי מוחשי דורשת שהנכס הבלתי מוחשי יהיה ניתן לזיהוי (להלן – קריטריון הזיהוי) בכדי להפרידו מהמוניטין, כאשר המוניטין מייצג את ההטבות הכלכליות הצפויות מהנכסים אשר לא ניתן להכיר ולזהות אותם בנפרד. נכס בלתי מוחשי מקיים את קריטריון הזיהוי, אם מתקיים אחד מאלה:

1) הנכס ניתן להפרדה, משמע ניתן להפריד אותו מהתאגיד וניתן למכור אותו, להעביר אותו, להעניק רישיון בגינו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס קשור או התחייבות קשורה; או

2) הנכס נובע מזכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות, ללא קשר אם זכויות אלה ניתנות להעברה או ניתנות להפרדה מהתאגיד או מזכויות או מחויבויות אחרות.

דוגמאות לפריטים שנרכשו בעת רכישה של חברה מוחזקת, אשר מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי ולכן מוכרים בנפרד מהמוניטין, הינם:

1) נכסים הקשורים לשיווק - סימנים מסחריים, שמות מסחריים, סימני שרות, סימנים קולקטיביים, שמות דומיין (domain) אינטרנט והסכמי אי תחרות.
2) נכסים הקשורים ללקוחות - רשימת לקוחות, צבר הזמנות או ייצור, חוזים עם לקוחות וקשרי לקוחות.
3) נכסים הקשורים לאומנות - מחזות, יצירות ספרותיות, יצירות מוזיקליות, ציורים, צילומים, סרטים ותוכניות טלוויזיה.
4) נכסים מבוססי חוזים - רישוי ותמלוגים, הסכמי זיכיון, הסכמי הפעלה ושידור, זכויות שימוש וזכויות כרייה.

כתוצאה מרכישה של חברה מוחזקת עשויים להיווצר הפרשים זמניים, כהגדרתם בתקן חשבונאות מספר 19 "מסים על ההכנסה". בהתאם לתקן זה, על התאגיד להכיר בנכסי מסים נדחים (כל עוד הם עומדים בקריטריון ההכרה הקבוע בתקן 19) או בהתחייבויות מסים נדחים, כנכסים מזוהים או כהתחייבויות מזוהות במועד הרכישה. כתוצאה מכך, נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים שיוכרו כאמור ישפיעו על סכום המוניטין או המוניטין השלילי. עם זאת, כנקבע בתקן 19, התאגיד אינו מכיר בהתחייבויות מסים נדחים הנובעות מההכרה הראשונית במוניטין.

עודף השווי ההוגן של הנכסים נטו על עלות הרכישה

עודף חלקה של החברה המחזיקה בשווים ההוגן של הנכסים הניתנים לזיהוי (לרבות נכסים בלתי מוחשיים) בניכוי שווין ההוגן של התחייבויותיה הניתנות לזיהוי של החברה המוחזקת, לאחר ייחוס מסים, על עלות הרכישה של ההשקעה בחברה המוחזקת, ינוכה תחילה מחלקה של החברה המחזיקה בנכסים הבלתי מוחשיים של החברה המוחזקת

והיתרה תנוכה מחלקה של החברה המחזיקה בנכסים הלא כספיים של החברה המוחזקת באופן יחסי לשווים ההוגן של נכסים אלה. יתרת העודף שתיוותר לאחר הניכוי האמור הינה מוניטין שלילי, אשר יוכר באופן מיידי בדוח רווח והפסד.

ראוי לציין שהטיפול הנ"ל אינו תואם את ההוראות שנקבעו בנושא בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3. קביעות ההצעה לתקן כאמור מבוססות בעיקרן על ההוראות שנקבעו בנושא בגילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל; עם זאת, להבדיל מקביעות גילוי דעת 57, על פי ההצעה לתקן, ההפרש השלילי, שיוותר לאחר ההקצאה לנכסים בלתי מוחשיים ולנכסים לא-כספיים של החברה המוחזקת ("המוניטין השלילי"), ייזקף מיידית לדוח רווח והפסד (ולא יוצג במאזן כמוניטין שלילי, אשר יופחת כהכנסה לדוח רווח והפסד על פני מספר תקופות עתידיות).

הטיפול החשבונאי לאחר ההכרה הראשונית

מוניטין

מוניטין הנובע מרכישה של חברה מוחזקת יוצג לפי העלות, בניכוי הפסדים מירידות ערך שנצברו.

אין להפחית, באופן שיטתי, מוניטין הנובע מרכישה של חברה מוחזקת. במקום זאת, יש לבצע בחינה לירידת ערך (Impairment) אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר, אם קיימים סימנים המצביעים כי יתכן שחלה ירידת ערך של המוניטין. בחינת ירידת הערך של המוניטין תבוצע בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן חשבונאות מספר 15 "ירידת ערך נכסים".

נכסים בלתי מוחשיים

תאגיד יעריך אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא ***מוגדר*** או ***בלתי מוגדר***. אם הוא מוגדר, תאגיד יעריך את משך התקופה או מספר יחידות הייצור או יחידות דומות, המהוות את אורך החיים השימושיים. נכס בלתי מוחשי יטופל על ידי התאגיד כנכס

בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כאשר, בהתבסס על כל הגורמים הרלוונטיים, אין גבול נראה לעין של התקופה שבה הנכס חזוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לתאגיד.

נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו בכפוף לבחינת ירידת ערך. נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי העלות, בניכוי הפחתה מצטברת ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת. במקום זאת, יש לבצע בחינה לירידת ערך אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר, אם קיימים סימנים המצביעים כי יתכן שחלה ירידת ערך של הנכס. נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי העלות, בניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו. תאגיד יבחן מידי תקופה האם האירועים והנסיבות תומכים עדיין בהערכה כי אורך החיים השימושיים של הנכס הוא בלתי מוגדר. אם בעקבות הבחינה כאמור התברר כי אורך החיים של הנכס הבלתי מוחשי השתנה מבלתי מוגדר למוגדר, יטופל שינוי זה כשינוי אומדן.

בחינת ירידת הערך של הנכסים הבלתי מוחשיים תבוצע בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן חשבונאות מספר 15 "ירידת ערך נכסים".

גילוי

בדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים:

1) אופן הקצאת עלות הרכישה;
2) ייחוס עלות הרכישה לנכסים בלתי מוחשיים, לרבות התייחסות לקביעת השווי ההוגן של נכסים אלה; וכן
3) אורך החיים השימושיים של כל נכס בלתי מוחשי והבסיס לקביעתו;

הוראות הגילוי הנכללות במסגרת תקן חשבונאות מספר 15 בדבר הפסדים מירידת ערך וביטולם, חלות גם בתקן זה.

תחילה

תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחר מכן.

הוראות מעבר

הדוחות הכספיים לתקופות שבהן טרם יושם תקן זה לא יוצגו מחדש.

הטיפול במוניטין הכלול בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005, לרבות מוניטין הכלול במסגרת ההשקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת (המוצגת לפי שיטת השווי המאזני), יהיה כדלהלן:

1) הישות תפסיק להפחית מוניטין זה החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2006.
2) החל מהתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2006, הישות תבחן ירידת ערך של המוניטין אחת לשנה (ולכל המאוחר, ביום 31 בדצמבר 2006) או בתדירות גבוהה יותר אם קיימים סימנים המצביעים כי יתכן וחלה ירידה בערכו.

יתרת המוניטין השלילי הכלולה בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2005, תגרע ביום 1 בינואר 2006 עם התאמה מקבילה ליתרת פתיחה של העודפים.

הנחית רשות ניירות ערך - גילוי בדבר שכר רואה חשבון מבקר

מבוא

בחודש נובמבר 2005 פרסמה רשות ניירות ערך הנחיה, לפי סעיף 36א(ב) לחוק ניירות ערך התשכ"ח-1968, הקובעת דרישות גילוי לגבי שכר רואה החשבון המבקר, שיש לכלול במסגרת דוח הדירקטוריון הנכלל בדוח התקופתי של תאגיד מדווח.

הרשות מציינת בדברי ההסבר להנחיה, כי בשנים האחרונות עברה תעשיית ראיית החשבון שינויים ניכרים, ומשרדי ראיית החשבון אינם עוסקים עוד אך ורק בביקורת של דוחות כספיים, אלא גם מעניקים שירותים הקשורים לביקורת וכן שירותים נלווים מסוימים שאינם קשורים לביקורת, עניינים העלולים להשפיע על איכות הביקורת. הרשות מציינת כי על אף חשיבותו המכרעת של רואה החשבון המבקר, בולטת בהעדרה בשוק ההון השקיפות הראויה ביחס להתקשרות שבין התאגיד המדווח לבין רואה החשבון המבקר, שקיפות הדרושה לשם הערכת איכות הביקורת. מטרת הנחיה זו היא להוות צעד ראשון בדרך להגברת השקיפות האמורה.

עיקרי ההנחיה

על פי הוראות ההנחיה, על תאגיד מדווח לפרט, במסגרת דוח הדירקטוריון הנכלל בדוח התקופתי שלו, את השכר הכולל לו זכאי רואה החשבון המבקר בגין שירותי הביקורת ובגין שירותים אחרים, לשנת הדיווח האחרונה ולשנה שקדמה לה, בנפרד.

פירוט השכר הכולל האמור יפורט לפי החלוקה כדלהלן:

1) שכר בגין שירותי ביקורת, בגין שירותים הקשורים לביקורת ובגין שירותי מס;
2) שכר אחר - השכר הכולל עבור שירותים שנתן רואה החשבון המבקר שאינם נכללים בסעיף (1) לעיל. על התאגיד לתאר גם את סוגי השירותים הכלולים בסכום המפורט במסגרת סעיף זה.

ההנחיה קובעת, שאם הסכומים הנכללים בסעיף (1) לעיל כוללים סכום בגין שירותי מס בהיקף העולה על 45% מסך הסכומים הנכללים בסעיף זה, יעלה הצורך לפרט את הסכום והשירותים בגינם הוא ניתן.

הגילוי הנדרש על פי ההנחיה יינתן בנפרד לגבי התאגיד המדווח ולגבי כל תאגיד אחר, המהותי לתאגיד המדווח, אשר אוחד במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים של התאגיד המדווח, תוך ציון שם התאגיד האחר ושם רואה החשבון המבקר שלו.

תחולה

הנחיה זאת חלה על כל תאגיד מדווח כהגדרתו בחוק ניירות ערך, למעט תאגיד בנקאי, תאגיד מבטח ותאגידים שפרק ה'3 לחוק ניירות ערך חל עליהם (תאגידים ברישום כפול).

תחילה

הנחיה זו תחול החל מהדוח התקופתי לשנת 2005.

תמריצים לחברות בישראל

מענקי NIH

לאחרונה הוביל משרדנו את אחת ההצלחות הגדולות ביותר של מוסד ישראלי בקבלת מענק מה- NIH, כאשר אושר על ידי ה- NIH מענק המחקר הגבוה ביותר שהוענק אי פעם לחברה ישראלית לשם פיתוח תרופה. בסוף דברינו יובא פירוט לעניין הסיוע שניתן על ידי משרדנו במסגרת מענק מחקר זה.

ברשימה זו יובא הסבר קצר על ארגון ה- NIH ומשמעות המענקים למחקר ולפיתוח בתחום מדעי החיים, הניתנים על ידו. כן נסקור בקצרה את התהליכים השונים, הכרוכים בהגשת בקשה למענק מארגון יוקרתי זה.

ארגון ה- NIH

NIH, National Institutes of Health (המכונים הלאומיים לבריאות של ארה"ב), הם מכונים אמריקאים פדרליים, המורכבים מ - 27 מוסדות ומרכזים.

ה- NIH מתמקד במניעה, גילוי, אבחנה וטיפול במגוון רחב של אינדיקציות רפואיות. לשם כך, ה- NIH מבצע מחקרים במעבדותיו; מעניק תמיכה כספית למחקרים של חברות, אוניברסיטאות, בתי חולים וארגוני מחקר - בארה"ב ומחוצה לה; מסייע להכשרת חוקרים; ומעודד שיתוף ופרסום של מידע בנושא מדעי הבריאות והרפואה.

מענקי ה- NIH טומנים בחובם יתרונות משמעותיים:

- ✓ כיסוי 100% מההוצאות המותרות;
- ✓ המענק אמיתי – אין צורך בהחזר המענק או בתשלום תמלוגים ממכירות;
- ✓ המענק אינו גורר דילול של הבעלות על החברה (ה- NIH אינו נוטל חלק באקוויטי בתמורה למענק);

- ✓ תקציבים גבוהים – ל- NIH תקציב שנתי כולל של כ– 28 מיליארד דולר, המחולק בין התוכניות וההקצאות השונות;
- ✓ גמישות במימון ובסעיפי התקציב לפי התקדמות הפרוייקט;
- ✓ יוקרה - מנגנון הבדיקה הסלקטיבי של ה- NIH מהווה "אישור כשרות" מגוף מכובד, הנודע בקריטריונים הנוקשים שלו. כמו כן, גורמים בתעשייה מודעים לעובדה, כי מקבל מענק NIH נבחר בהליך תחרותי, לאחר שגבר על טכנולוגיות מובילות אחרות בשוק הרלוונטי.

לאור יתרונות אלה, עשויים חברות ומוסדות ישראליים למצוא, כי מענקי ה- NIH הם המתאימים ביותר עבור המשך פעילותם.

מענקים לחברות הפועלות בישראל

בפני חוקרים, חברות וגופים אחרים, העוסקים במחקר רפואי וביולוגי בישראל פתוחה, איפוא, האפשרות לשקול פניה ל – NIH לשם קבלת תמיכה כספית למימון פרוייקט המחקר.

כחלק משירותי מחלקת התמריצים של משרדנו, אנו נמצאים בקשרי עבודה עם גורמים בארגוני ה-NIH השונים, ובמסגרת זו מסייעים למגוון פרוייקטים וחברות בקבלת מענקים מה- NIH. הסיוע ניתן משלביו ההתחלתיים ביותר של הפרוייקט, אף טרם הקמת חברה, ועד להליך כתיבת הבקשה למענק וניהול משא ומתן עם הגורמים הרלוונטיים ב- NIH.

הסיוע הניתן על ידי משרדנו בנושא מענקים מה- NIH:

- ✓ זיהוי "קול קורא" מתאים עבור הפרוייקט (ר' להלן;
- ✓ במידה ואין קול קורא מתאים – ייזום בקשה מיוחדת עבור הפרוייקט (Investigator Initiated Grant – ר' להלן);
- ✓ ליווי החברה במגעיה עם אנשי מפתח ב- NIH;

- ✓ בחינת התאמת מרכיבי התוכנית לדרישות ה- NIH, בין היתר, בתחומים הבאים:
  1) תוכנית הפיתוח
  2) מבנה הקונסורציום (החברה וקבלני המשנה שלה)
  3) סעיפי התקציב
- ✓ סיוע בכתיבת ובעריכת הבקשה. תהליך כתיבת הבקשה נעשה תוך קיום קשר מתמיד עם הגורמים הרלוונטיים ב- NIH;
- ✓ ליווי התהליך שלאחר הגשת הבקשה;

תהליך בקשת המענק

1) **בדיקה ראשונית** - כחלק מפעילותו בתחום המענקים הכספיים מפרסם ה- NIH מכרזים ("קולות קוראים") לקבלת הצעות למחקר ופיתוח בתחומים שונים. ההצעות מכונות Solicitations. מעבר לכך, קיימת אפשרות ליזום בקשות מיוחדות, עבור פרוייקטים לגביהם לא קיים קול קורא מתאים. בקשות אלו מכונות: Investigator Initiated Grant. טרם תחילת הליך כתיבת הבקשה, הפרוייקט המוצע נבחן בהתאם לקולות הקוראים העדכניים, ומתקבלת החלטה, האם להגיש את הבקשה במסגרת מכרז ספציפי או כתוכנית יזומה.

2) **בניית תוכנית וכתיבת בקשה** - לאחר בחירת המסגרת המתאימה לבקשה, יש לבנות תוכנית פיתוח, הכוללת אבני דרך ותקציב נדרש מפורט וכן לבחור שותפים עתידיים לתוכנית הפיתוח (קבלני משנה ואחרים). הנתונים הרלוונטיים נכתבים בטפסי הבקשה, בהתאם למנגנון הנבחר. בחירת מנגנון ההליך מתוך כמאה מנגנוני מענק אפשריים, נעשית בהתחשב בקריטריונים לכשירות, התקציב הנדרש ואופי הפרוייקט (מחקר בלבד, מחקר ופיתוח, פיתוח בלבד, ועוד).

3) **הגשה ובחינה ראשונית ב- NIH**- לאחר הגשה נבחנים, בשלב הראשון, נתוניה הטכניים של הבקשה, כגון שימוש בנוסח העדכני של הטפסים, שימוש במנגנון בקשה מתאים, וכן דרישות טכניות אחרות, הנוגעות לאופן עריכת הבקשה. בסיום

(בתוך שישה שבועות), נשלחת הודעה (assignment notice) לחברה ולחוקר הראשי מטעמה, המציינת, בין היתר, מיהם הגופים המטפלים בהליך הבחינה.

4) **Peer Review** - הבקשה נשלחת לעשרות בודקים עצמאיים, לשם הערכתה מבחינה מדעית וכלכלית. הבודקים מעניקים לכל בקשה ציון בסולם של 1 עד 5, תוך התייחסות לפגמים או נקודות בעייתיות בה. ציוני הבקשות מדורגים ביחס לבקשות האחרות שהוגשו באותה הקצאה או solicitation, ואלו המדורגות מעל רף מסוים מקבלות אישור רשמי. מלבד איכות הכתיבה המדעית של הבקשה, נבחנת יכולת היישום של הפרוייקט על ידי החברה, קרי, יכולתה להשיג את המטרות שהציבה לעצמה. מידת התכנון והפירוט בבקשה עשויים להעיד על רצינות ואפשרות מעשית להפעלת הפרוייקט המוצע בה.
שלב זה אורך בין ארבעה לשישה חודשים. במידה שקיימים עדכונים בפרק זמן זה, ניתן להגיש חומר נוסף לבודקים, בתיאום עם איש הקשר שנקבע מביניהם.

5) **משא ומתן** - בשלב הבא, החברה מוזמנת למשא ומתן בעניין סעיפי התקציבים המפורטים בבקשתה.

6) **NGA** – Notice of Grant Award – האישור המיוחל, המודיע על זכאות החברה למענק. במקביל לקבלת כספי המענק, על החברה לדווח באופן שוטף_למרכז התוכנית בקרן, ולעמוד באבני הדרך (milestones), אשר נקבעו בבקשה.

חשוב לציין, כי בימים אלה החל "פיילוט" ב- NIH, שמטרתו לקצר את הליך בחינת הבקשות המוגשות מטעם חוקרים חדשים, כך שהליך הבחינה יארך כמחצית מהזמן הנדרש עד כה.

קריטריונים לבחינת בקשה:

טרם תחילת הליך הגשת הבקשה, יש לבחון את כשירות הגוף המבקש להגיש בקשה למענק. ככלל, זרים (שאינם תושבי ארה"ב) או מקומיים, ארגונים ציבוריים או פרטיים,

ארגונים למטרות רווח או שלא למטרות רווח – כשירים לקבל מענקי NIH. אולם, בתוכניות מסוימות קיימות לעתים מגבלות על כשירותם של מועמדים זרים, שאינם אזרחי ארה"ב או על כשירותם של סוגי ארגונים מסוימים.

כל בקשה נבחנת בהתאם למטרה הכללית של ה- NIH: קידום והבנת מערכות ביולוגיות, פריצת דרך בהתמודדות עם מחלות ושיפור הבריאות.
בנוסף, הבקשה נבחנת, בין היתר, בהתאם לקריטריונים הפרטניים הבאים:

- ✓ התאמת המחקר המוצע למטרות הפרוייקט
- ✓ ניסיון החוקר הראשי (PI) ויכולתו להוציא לפועל את תוכנית המחקר
- ✓ חדשנות המחקר
- ✓ יתרונה היחסי של גישת המחקר המוצעת על פני גישות מתחרות
- ✓ איכות המחקר
- ✓ התקציב – היקף תקציב המחקר ביחס לסך המשאבים העומדים מאחורי הקול הקורא הספציפי; סבירות התקציב ביחס לתוכנית הפיתוח
- ✓ בחינת סביבת הפרוייקט: המתקנים, קבלני המשנה וכד'
- ✓ בטיחות הפרוייקט (לדוגמא, עמידה בכללים לעניין שימוש בחומרים מסוכנים)

דוגמא להצלחה

מענק מחקר בסך כ- 6 מליון דולר אושר עבור פיתוח תרופה לחברה ישראלית, אשר הוקמה על בסיס טכנולוגיה של מוסד אקדמי מוכר.
זאב וייס, מנהל תחום הייעוץ העסקי אסטרטגי, מדעי החיים, בקסלמן וקסלמן, הוביל את הפרוייקט, למן ראשיתו. הסיוע כלל:

- ✓ סיוע בהקמת החברה וליווי הליך גיוס אנשי מפתח בה;
- ✓ סיוע בהתוויית תוכנית הפיתוח;
- ✓ סיוע בעבודה מול קבוצות ייעוץ רגולטוריות בינלאומיות;

- ✓ קיום קשר רצוף עם referees שונים ב- NIH (בתחומים מדעיים, פיננסיים, טכניים) לאורך כל התהליך, על מנת לוודא כי החברה בונה תוכנית פיתוח מדעית – טכנולוגית העולה בקנה אחד עם דרישות ה- NIH;
- ✓ סיוע בבחינת ובבניית התקציב לבקשה;
- ✓ סיוע באספקטים פיננסיים שונים, שהתעוררו תוך כדי תהליך;
- ✓ סיוע בעריכת ובכתיבת הבקשה למענק;
- ✓ השתתפות בדיוני התקציב עם ה- NIH.

זאת ועוד. במהלך חודשי העבודה הממושכים נבנה קונסורציום, אשר כלל חברות מהשורה הראשונה מאירופה ומארה"ב, אשר ישתתפו בתוכנית הפיתוח של החברה.

פרוייקט זה מהווה דוגמא מצוינת להצלחה בגיוס מענקים מאחד המוסדות היוקרתיים בעולם, תוך שילוב מגוון שירותים הניתנים במשרדנו במסגרת הייעוץ העסקי אסטרטגי, מדעי החיים, ובמסגרת התמריצים הבינלאומיים.

קרן השיווק

משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה, בשיתוף עם מכון הייצוא, הציגו לאחרונה את הקרן לפיתוח השיווק בשוק העולמי (להלן: "הקרן"). הקרן מיועדת ליצואנים בתחום התעשייה, התוכנה, שירותים מקצועיים, עבודות קבלנות וסרטים, אשר מחזור מכירותיהם הכולל אינו עולה על 10 מליון דולר.

המטרה בבסיס הקמת הקרן היא: **"קידום השיווק בשוק העולמי מצד חברות מתחילות או קיימות בעלות פוטנציאל למכירות משמעותיות בשוק חדש או של מוצר חדש".**

הקרן תאפשר מימון בצורת הלוואה לפעילויות שיווק בחו"ל, לרבות פרסום, מחקרי שוק, אחזקת משרדים בחו"ל, ייעוץ שיווקי בחו"ל, תערוכות, כנסים, ועוד.

במסגרת הקרן, תאושרנה הלוואות עד לסך של 1 מליון דולר, כאשר תינתן עבורן ערבות מדינה בשיעור של 70% מההלוואה והיתרה – כנגד ערבויות אישיות של היצואן.

גובה ההלוואות יקבע, כדלקמן:

- חברה, אשר מחזור מכירותיה הוא עד 500 אלף דולר, תהא זכאית להלוואה בגובה התוכנית המאושרת, אך לא יותר מ- 100 אלף דולר.
- חברה, שמחזור מכירותיה בין 500 אלף דולר ל- 10 מליון דולר, תהא זכאית להלוואה בגובה התוכנית המאושרת, אך לא יותר מ- 1 מליון דולר או 20% ממחזור המכירות של החברה, הנמוך ביניהם.

החזר ההלוואות ייפרס על פני תקופה בת חמש שנים, כאשר תוענק דחייה בת חמישה חודשים לפירעון הראשון של הקרן (תקופת Grace), ולאחר מכן תשולם היתרה (קרן וריבית) ב- 54 תשלומים חודשיים, שווים ורצופים. הריבית תקבע לאחר משא ומתן בין החברה לבנק.

הליך הגשת הבקשה ובדיקתה

על החברה להגיש בקשה מקדמית לבודק הכלכלי. בקשה מקדמית זו עוברת בחינה מקדמית על ידי ועדת האשראי, לבדיקה האם החברה עמדה בתנאי הסף להגשת בקשה ולקבלת ההלוואה.

במידה שנקבע, כי החברה עמדה בתנאי הסף, עליה להגיש תוכנית עסקית שיווקית מפורטת, המתארת, בין היתר, את תוכנית השיווק המתוכננת ותקציבה.

עם אישור התוכנית, תינתן לחברה מקדמה בשיעור 50% מסך ההלוואה שאושרה לשנת התוכנית, ובהמשך תועמד לרשותה יתרת ההלוואה, בהתאם להתקדמות החברה ולאבני הדרך לעניין ההוצאות השיווקיות.

בסיום תקופת התוכנית המאושרת, על החברה להגיש דוח כספי ודוח שיווקי לסיכום הפעולות הכלולות בתוכנית.

הקריטריונים לבחינת התוכנית השיווקית כוללים:

- ✓ חדשנות, ייחודיות
- ✓ פעילות החברה בשוק העולמי ובשוק המקומי
- ✓ זיקה שיווקית כחלק מהתפיסה הניהולית
- ✓ ניתוח שוקי היעד החדשים ורלוונטיות תוכנית השיווק לתחרות השוררת בהם
- ✓ היקף ההשקעה העצמית בתוכנית
- ✓ תינתן עדיפות למוצרים בעלי ערך מוסף גבוה
- ✓ תיבחן החדשנות העיצובית

דיני עבודה*

חילופי מעבידים באותו מקום עבודה

מתי יהא המעביד החדש פטור מתשלום פיצויי פיטורים בגין תקופת העבודה אצל המעביד הקודם ?

לנוכח המצב הכלכלי הקשה והמיתון, הפוקדים את ישראל מדי פעם - עולה על הפרק שאלת הכדאיות של רכישת מפעל, השייך למעביד הנתון בקשיים, ואינו מסוגל לפרוע את חובותיו כלפי העובדים, ולשלם להם את שכרם וזכויותיהם. בנסיבות אלה, אחד השיקולים המדריכים את הגורם, השוקל האם לרכוש את המפעל - הוא חשיפתו לחובות של המעביד הקודם כלפי העובדים, שיעברו מן המעביד הקודם - אל הרוכש, אשר יהפוך למעבידם החדש באותו מקום עבודה.

הסיטואציה של חילופי מעבידים באותו מקום עבודה — מעוררת מספר סוגיות, שיידונו להלן:

א. רציפות זכויות – לפי הדין, המעביד האחרון אחראי לזכויות עובדיו בגין כל תקופת עבודתם באותו מקום עבודה

הגישה השלטת בחקיקה ובפסיקה בישראל הינה שקיימת רציפות זכויות של העובדים באותו מקום עבודה, אותו "מפעל", וזאת - גם אם התחלף המעביד, למשל

*נכתב על ידי עו"ד עפר דקל - אחראי על תחום דיני עבודה במשרד עורכי הדין גרוס, קלינהנדלר, חודק, הלוי, גרינברג ושות' (oferd@gkh-law.com).

כל המידע הנכלל במאמר זה הינו בבחינת מידע כללי בלבד, ואינו בגדר חוות דעת או ייעוץ משפטי מוסמך. על המשתמש לקבל עצה מקצועית נפרדת לפני כל פעולה משפטית או אחרת המסתמכת על המאמר. המחברים והמערכת אינם נושאים באחריות כלשהי כלפי הקוראים.

עקב רכישת מקום העבודה על ידי גורם אחר.

עקרון זה תקף ומיושם בתחומים רבים ושונים של משפט העבודה האישי והקיבוצי. למשל:

1. **חוק הגנת השכר** קובע כי אם עבר מפעל מיד ליד, או חולק או מוזג - אחראי גם המעביד החדש לתשלום שכר עבודה ולתשלומים לקופת גמל, המגיעים לעובדים מן המעביד הקודם. לפי החוק, בנסיבות כאלה המעביד החדש רשאי לדרוש, כי תביעות לתשלומים אלה יוגשו לו תוך שלושה חודשים מיום חילופי המעבידים במפעל, ואם עשה כן - המעביד החדש לא יהיה אחראי לתשלום תביעות, שהוגשו לו לאחר תום שלושת החודשים.

2. **חוק הסכמים קיבוציים** קובע, כי אם עבר מפעל מיד ליד, או חולק או מוזג – יראו גם את המעביד החדש כמעביד, שחל עליו ההסכם הקיבוצי במפעל.

3. גם **חוק חופשה שנתית** קובע, כי חילופי מעבידים במקום העבודה – אינם פוגעים בוותק של העובדים המועברים, לצורך חישוב אורך החופשה השנתית המגיעה להם, והוא הדין לגבי הוותק של העובדים המועברים לצורך חישוב מספר ימי ההבראה, המגיעים להם לפי צו ההרחבה הכללי במשק.

4. **חוק פיצויי פיטורים** קובע כי מי שעבד שנה אחת ברציפות אצל מעביד אחד, או במקום עבודה אחד, ופוטר - זכאי לקבל פיצויי פיטורים ממעבידו שפיטרו. כלומר, העיקרון לגבי פיצויי פיטורים הוא שקיימת רציפות זכויות, יש לחשב את זכויות העובד לפיצויי פיטורים על פי כל תקופת עבודתו באותו מקום עבודה, ואין זה משנה אם במהלך עבודתו התחלפו המעבידים במפעל. כמו כן, המעביד האחרון, שפיטר את העובד, הוא החייב עקרונית לשלם לעובד את פיצויי הפיטורים בגין כל תקופת עבודתו, כולל התקופה שבה עבד עבור מעביד אחר, קודם, באותו מקום עבודה.

ב. החריג לפי הלכת ווהל-אנצלביץ: אם יחסי העבודה הסתיימו, תוך תשלום פיצויי פיטורים, עם חילופי המעבידים - המעביד החדש אינו חייב בפיצויים בגין תקופת העבודה אצל המעביד הקודם

עם זאת, קיימת הלכה ותיקה של בית הדין הארצי לעבודה, שלפיה, אם הוכח כי במקביל, או לפני חילופי המעבידים במפעל, יחסי העבודה האישיים בין העובד למעביד הקודם הסתיימו, תוך תשלום פיצויי פיטורים, ואחר כך המעביד החדש, שרכש את המפעל, שב והעסיק את העובד כעובד שלו – אזי המעביד החדש יהיה פטור מתשלום פיצויי פיטורים לעובד בגין התקופה שלפני חילופי המעבידים, אשר במהלכה העובד הועסק אצל המעביד הקודם (דב"ע מא/3-127 **ווהל - אנצלביץ**, פד"ע יג 248).

בעניין **ווהל-אנצלביץ** הנ"ל העובד, מר ווהל, עבד בחנות לחומרי בניין במשך כ-40 שנה, עד שהתפטר בגיל 65 עקב פרישתו לגמלאות, פרישה המזכה את העובד בפיצויי פיטורים. באותו מקרה הבעלות על החנות, שבה עבד מר ווהל, עברה מיד ליד כמה פעמים, תוך חילופי המעבידים של העובד. ואולם, עם חלופי המעבידים באותו מקום עבודה, המעביד הקודם, שהעביר את הבעלות על החנות למעביד הבא, היה מפטר את העובד, ומשלם לו את פיצויי הפיטורים, שהגיעו לו בגין תקופת עבודתו אצל אותו מעביד.

באותה פרשה, המעביד האחרון שרכש את מקום עבודתו של העובד היה מר אנצלביץ. לפיכך, עם סיום עבודתו של מר ווהל בחנות – העובד פנה לבית הדין לעבודה, ועל סמך עקרון הרציפות - תבע מן המעביד האחרון, מר אנצלביץ, פיצויי פיטורים בגין כל תקופת עבודתו של העובד במקום העבודה הנ"ל, אשר החליף, כאמור, כמה וכמה ידיים במשך ארבעים שנות עבודתו של מר ווהל בחנות.

ואולם, ביה"ד הארצי לעבודה דחה את תביעתו של העובד, ופסק כי למרות ההוראות שבדין בדבר רציפות זכויות העובדים במפעל אין מניעה לכך שעם, או

לפני, חילופי הבעלים - הצדדים ליחסי העבודה האישיים, העובד והמעביד הקודם, יביאו את חוזה העבודה האישי ביניהם לידי סיום, בפיטורים או בהתפטרות. הכל בכפוף, כמובן, להוראות מיוחדות בהסכמים קיבוציים, אם קיימים, בדבר חילופי מעבידים במפעל, ולחוקים מיוחדים המונעים פיטורים, דוגמת חוק עבודת נשים, האוסר לפטר עובדת בהריון.

לכן, קבע בית הדין בפסק דין **ווהל-אנצלביץ**, הואיל ובאותו עניין הוכח, בבירור, שלפני כל חילופי בעלים בחנות - יחסי העבודה החוזיים בין הצדדים הסתיימו, והעובד קיבל פיצויי פיטורים מן המעביד שפיטר אותו, ואחר כך מכר את המפעל למעביד אחר - המעביד האחרון, מר אנצלביץ, אינו חייב לשלם לעובד, מר ווהל, פיצויי פיטורים בעד תקופות עבודתו בחנות בשירות המעבידים הקודמים.

מאז שפורסם בשנת 1982 - פסק הדין בעניין **ווהל-אנצלביץ** נזכר בהסכמה מספר פעמים בפסיקת בתי הדין לעבודה. לכן, נראה שגם כיום, בנסיבות שבהן:

1. מתקיימים חילופי מעבידים באותו מקום עבודה,
2. במפעל, המועבר מיד ליד, לא חל הסכם קיבוצי הקובע הוראות מיוחדות סותרות בדבר חילופי מעבידים,
3. סיום יחסי העבודה, בין המעביד הקודם לעובד/ת הספציפי/ת, אינו אסור לפי החוק,
4. בין המעביד הקודם לבין העובד הנ"ל התקיים הליך אותנטי ומתועד של פיטורים (או התפטרות), כולל מתן הודעה מוקדמת בכתב כקבוע בחוק, תשלום פיצויי פיטורים כדין, תשלום ושחרור כל הזכויות והקרנות שהצטברו לטובת העובד, ואישור, בחתימת העובד ביודעין, כי הוא קיבל את כל שכרו וזכויותיו מן המעביד הקודם,
5. והמעביד החדש, שאליו הועבר המפעל, המשיך להעסיק את העובד -

אזי, בסיום יחסי העבודה ביניהם (בנסיבות שבהן העובד יהיה זכאי לפיצויי פיטורים)

- המעביד החדש יהיה חייב לשלם לעובד פיצויי פיטורים רק בגין תקופת עבודתו של העובד אצל המעביד החדש לאחר חילופי המעבידים, ולא בגין תקופת עבודתו אצל המעביד הקודם.

ניהול סיכונים

תקן הביקורת האמריקאי - SAS 70 —
Statement on Auditing Standards No. 70

מבוא:

ביצוע ביקורת בהתאם לתקן האמריקאי SAS 70 הנו נושא המעורר עניין רב בעולם הביקורת בשנים האחרונות בארץ ובעולם. מאמר זה דן במתודולוגית העבודה שהתפתחה בשנים האחרונות בקסלמן פתרונות בניהול סיכונים. המתודולוגיה מבוססת על הניסיון הרב שנצבר במאות פרויקטים שנעשו ברחבי העולם על ידי PricewaterhouseCoopers

SAS 70 דן בביקורת לשכות שירות המספקות מידע פיננסי מהותי עבור חברות שונות. כיום, יותר ויותר חברות "מוציאות" את מערך המחשוב שלהם החוצה ללשכות שירות, דבר אשר הרחיב את המודעות והצורך בביצוע ביקורת ללשכות השירות עצמן.

בימים אלו הפיצה לשכת רואי חשבון בישראל טיוטת גילוי דעת בדבר "שיקולי ביקורת הקשורים לגופים מבוקרים המשתמשים בלשכות שירות". טיוטת גילוי דעת זה עוסקת בביקורת חברות אשר נעזרות בשירותיהן של לשכות שירותים. כמו ה- SAS 70, מטרת גילוי הדעת היא לקבוע כללים והנחיות למבקר במקרים שהגוף המבוקר מסתייע בלשכת שירות לצורך עיבוד נתונים כספיים. טיוטת גילוי הדעת מתארת את הדוח שרואה החשבון המבקר את לשכת השירות, מכין עבור לשכת השירות לצורך הפצה ללקוחותיה.

שאלה :

מהו למעשה תקן ביקורת SAS 70

תשובה :

ציטוט מתוך התקן:

"SAS No. 70, as Amended is designed to provide guidance to service auditors engaged to issue reports on a service organization's controls that may be part of a user organization's information system in the context of an audit of financial statements. "

SAS No. 70 הינו למעשה תקן ביקורת אמריקאי אשר נכתב על ידי ארגון רואי החשבון האמריקאי ה- AICPA באפריל 1992. כיום, ה- SAS 70 בלשכות השירות ("Service Organization") מוכר כאחד הסטנדרטים הידועים בעולם הביקורת, בעיקר מכיוון שביקורת מעין זו מציגה את הארגון, שעבר את הביקורת, כארגון אשר בדק בצורה מקיפה ובאופן מעמיק את הבקרות, התהליכים והמידע הטכנולוגי הרלוונטי הנוגעים לשירות אותו הוא מעניק ללקוחותיו ("User Organization").

בעולם הכלכלי הבינלאומי של היום, לשכות השירות, חייבות לספק הוכחה, כי הן מיישמות בקרות הולמות ואמצעי הגנה מתאימים בתהליך אחסון או עיבוד המידע הפיננסי עבור לקוחותיהן, זאת מכיוון שהלקוחות מסתמכים על תוצאות העיבוד. בנוסף, לאור דרישות Section 404 של חוק Sarbanes-Oxley Act 2002 והמודעות הרבה שהתפתחה בנוגע ליישום בקרות על תהליכים עסקיים, ביקורת ה- SAS 70 נעשית חשובה מתמיד בתהליך הדיווח הכספי של חברות המקבלות שירותים מלשכות שירות.

תקן הביקורת SAS 70 מפרט הנחיות עבודה מקצועיות אשר משיגות שתי מטרות:

1. מנחות את רואה החשבון המבקר, בביצוע עבודתו ועוזרות לו לחוות דיעה על אפקטיביות הבקרות והתהליכים הקיימים בלשכת השירות כחלק מפעילותה.

2. עוזרות ללשכות השירות ("Service Organizations") לחשוף ללקוחותיהן או לרואי החשבון של לקוחותיהן את מבנה הבקרות והתהליכים הנוגעים לשירות שמספק הארגון. הדבר מושג על ידי ביצוע הביקורת והוצאת דוח SAS 70 רשמי, המכיל את מבנה הבקרות בחברה ואופן ביצוען וזאת במבנה דיווח אחיד. המשמעות העיקרית של ביצוע ביקורת SAS 70 בלשכות השירות הינה כי נערכה ביקורת בלשכת השירות על ידי פירמת רואי חשבון המהווה גורם בלתי תלוי ובמהלכה נבדקו הבקרות והתהליכים הנוגעים לשירות, ומימצאי הביקורת הם כי הבקרות אכן קיימות ואפקטיביות (או לחילופין ליקויים שהתגלו תוקנו).

SAS 70 אינו מגדיר רשימה סגורה של נושאים לביקורת (control objectives / control activities). למעשה, כל ארגון אמור לקבוע לעצמו, בהתאם לסיכונים הקיימים בתהליכים המהותיים בארגון, המשפיעים על השירות שניתן, מהן הבקרות שיכללו במסגרת ביצוע ביקורת SAS 70. בנוסף להנחיות העבודה שהוגדרו ב SAS 70, רואה חשבון המבצע את עבודת הביקורת מחויב לעבוד על פי הסטנדרטים שהוגדרו על ידי ארגון רואי החשבון האמריקאי - ה - AICPA, בכל התחומים הנדרשים, כגון : ביצוע עבודת השטח, בקרת איכות, וכן דיווח והצגה נאותים.

כאמור, SAS 70 אינו מכיל Checklist סגור עם רשימת נושאים. כלומר, מערך בקרות קיים בחברה א', לא בהכרח יתקיים בחברה ב'. זאת מכיוון שיתכן שקיים שוני באופי הפעילות והשירות הניתן על ידי כל אחת מהן. SAS 70 בלשכות השירות יבוצע בדרך כלל במצבים בהם בחברות המקבלות שירותים מלשכת השירות, מבוצעת ביקורת של רואי

חשבון על הדוחות הכספיים, ולצורך ביסוס חוות דעתם של רואי החשבון המבקרים את מקבלי השירות, הם נדרשים להסתמך על ממצאי דוח SAS 70 כחלק מעבודתם.

זיהוי והערכה של בקרות רלוונטיות בארגון, הינו שלב חשוב ביותר בגישת העבודה של רואה חשבון כחלק מביצוע עבודת הביקורת הן בהתאם לכללי הביקורת האמריקאיים והן בהתאם לגילויי הדעת של לשכת רואי חשבון בישראל. בהתאם לכללי הביקורת האמריקאיים, על רואה חשבון המבקר חברה כלשהי הנעזרת בשירותי לשכת שירות ("User Auditor"), להגיע להבנה כי הבקרה הפנימית של החברה אותה הוא מבקר אכן מספקת לצורך ביצוע תוכנית הביקורת. זאת בכפוף להוראות SAS 55 אשר מנחות בנושא "Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit" .
לפיכך, במידה שלשכת השירות מספקת שירותי עיבוד והעברה של מידע פיננסי מהותי לחברה המבוקרת, על רואה החשבון של החברה המבוקרת להגיע להבנה מספקת של הבקרות הקיימות בלשכת השירות עצמה כחלק מעבודת הביקורת שלו בחברה המבוקרת.
בסיום תהליך הביקורת בהתאם ל- SAS 70, מעניקה פירמת רואי החשבון שביצעה את בדיקת הבקרות בלשכת השירות דוח רשמי ("Service Auditor's Report"), הכולל את חוות דעתה על מידת קיום ואפקטיביות הבקרות בלשכת השירות.

שאלה :
מי מוסמך לבצע ביקורת בהתאם ל- SAS 70 ?

תשובה:
על פי הגדרות ארגון רואי החשבון האמריקאי (ה- AICPA), רק פירמת רואי חשבון הרשומה בארגון ה AICPA מוסמכת לבצע ביקורת בהתאם ל- SAS 70.

ציטוט מאתר ה- AICPA באינטרנט:

"Non-CPA firms (i.e., Consulting firms) are legally prohibited from providing attestation services. In fact, it is typically illegal for non-CPA firms to even advertise or represent that they can provide a service that requires proper licensure."

סביר שחברות ייעוץ ינסו לפעול תחת המסווה של פירמות רואי חשבון, בטענה כי הן תבצענה חלק מהעבודה (או אף את כולה), כאשר פירמת רואי חשבון תחתום בסופו של דבר על דוח הביקורת. על פי הנחיות ה- ASB (Auditing Standards Board), בפרסום AU – sec 315, אסור לפירמת רואי חשבון לפעול בצורה זו. בנוסף, פירמות רואי חשבון עשויות לטעון כי הן פועלות על פי הנחיות SAS No 73 הדן ב "הסתמכות על עבודת מומחים" . אולם גם במקרה זה מדובר בהפרה של הנחיות ASB ("**AICPA's Auditing Standards Board**") מכיוון שהגדרת "מומחה" מתייחסת לאדם (או חברה) אשר הינם בעלי מומחיות בתחומים כלשהם **<u>למעט</u>** בתחום החשבונאות והביקורת.

למעשה, פירמות רואי חשבון לא תורשנה להסתמך על עבודתם של יועצים/מומחים (אדם או חברה), לצורך ביצוע ביקורת של SAS 70, ולכן כל לשכת שירות המעונינת בביצוע ביקורת SAS 70, ועושה זאת באמצעות יועצים/מומחים שאינם פירמת רואי חשבון רשומה בארגון ה AICPA נוטלת על עצמה סיכון שכן קוראי הדוח, עלולים לפקפק באיכות הדוח ובתוקפו החוקי.

שאלה :

אלו ארגונים נכנסים להגדרת "Service Organization " ?

תשובה :

למעשה כל ארגון אשר השירות הניתן על ידיו משפיע על הנתונים בדוחות הכספים של החברה שמקבלת את השירות, מוגדר כ- Service Organization בהתאם ל- SAS 70. בשנים האחרונות מקבל נושא ה - SAS 70 ביטוי נרחב בספרות המקצועית כחלק בלתי נפרד מנושא ה - IT Outsourcing. למשל, חברות אשר מאחסנות את כל מערך המיחשוב של חברות אחרות (ביצוע Hosting) וכן מספקות שירותי IT על מחשביהן, יכללו בהגדרת Service Organization מהסיבה הפשוטה שרואה החשבון של החברה שעושה שימוש בשירות זה ("**User Auditor**") יצטרך להגיע לרמת ביטחון מספקת, כי מערך המיחשוב בלשכות השירות האמורות (המעבד את הנתונים המופיעים בדוחות הכספיים), מבוקר בצורה נאותה.

דוגמאות נוספות של חברות שירותים, העונות להגדרות Service Organization :

1. **Trust department of banks** - מחלקות הנאמנות של הבנקים, פיקדונות כספים, ניהול קרנות, אופציות.

2. **Insurance company** – חברות ביטוח המנהלות הטבות לעובדים, או את תוכניות הפנסיה של החברה. חברות מהסוג האמור יכולות אף לקבל סמכות מאותן חברות, לקבל החלטות בשם החברה בנוגע לתכנון הנכסים וההשקעות של החברה, או אף לשמש כ- "Custodian" ממונה על תכנון הנכסים בחברה (מה לקנות ומה למכור), ניהולם, תחזוקתם ואף שמירת הרשומות לכך במקום החברה.

3. **Transfer agents, custodians, and record keepers for investment companies** - כל חברה אשר משמשת להעברת כסף בשם חברה

אחרת, ניהול השקעות וכן ניהול הרישומים על כך בשם החברה תיכנס להגדרה זו.
Transfer agent – גופים אילו למעשה מבצעים קניה, מכירה או כל פעילות אחרת בשם בעלי המניות עבור חברות השקעה.
Custodian – חברות המבצעות שירותים עבור משקיעים, למשל טיפול בקבלת הדיבידנד, או הכנסות מריבית והפצתם לגורמים המתאימים לפי קרטריוני חלוקה שניקבעו מראש (כגון אחוז החזקה ועוד).

4. **Mortgage services or depository institutions that service loans for others** - ארגונים המעניקים שירותי ניהול הלוואות עבור גופים מלווים (בנקים, חברות אשראי וכדו'). שירות ניהול ההלוואה כולל שירותי גביה מהלווה, תשלומי ביטוח כלשהם המבטיחים את ההלוואה, חישובי ריביות, חישובי מס ועוד. היות והנתונים המוצגים בדוחות הכספיים של הגופים המלווים מושפעים מהנתונים שנשלחו מאת לשכת השירות, ייכלל נותן השירות בהגדרת Service Organization.

5. **Application Service Providers** (חברות ASP) – חברות המספקות חבילות תוכנה, או כל סביבה טכנולוגית אחרת המאפשרת ללקוחות לעבד מידע פיננסי או תפעולי. חברת ASP יכולה להיות חברה המתמחה במתן פתרון ייחודי (כחלק מחבילת תוכנה), או במתן שירות הדומה לשירות המסורתי של חדר שרתי ה-Mainframe. הנתונים מעובדים בחלקם על ידי לשכת השירות ובחלקם על ידי מקבל השירות.

6. **Internet Service Providers (ISPs) and Web hosting Service Providers** - חברות ISP מאפשרות גישה לאינטרנט ומתן שירותי Web hosting הכולל מתן שירותי פיתוח, תחזוקה ותפעול של אתרי אינטרנט עבור חברות. השירות הניתן על ידי חברת ISP, יכול להיות כחלק ממערך המידע הממוחשב של החברות, אם החברה שמקבלת את השירותים משתמשת באינטרנט או באתר

WEB כלשהו, לצורך עיבוד טרנזקציות כספיות. במידה וכן, מערך המידע של החברה יכול להיות מושפע על ידי בקרות המתוחזקות על ידי חברת ה - ISP ,או ספק אתר ה- WEB, כגון בקרות שלמות ונכונות הנתונים או הרישומים של הטרנזקציות, ובקרות גישה למידע הפיננסי.

7. **חברות לניהול מלאי** – חברות רבות משתמשות כיום בקבלני משנה לצורך ניהול מלאים, וזאת במקום לאחסן את המלאי במחסני החברה עצמה. החברות לניהול מלאי מנהלות מלאים עבור חברות אחרות, כגון מלאי במשגור, או כל מערך אחר.

שאלה :

מהם סוגי הדוחות הקיימים ומה הם כוללים ?

תשובה :

אחת הצורות היעילות ביותר בהם יכולה לשכת השירות לידע את ציבור המשתמשים בשירותיה לגבי הבקרות והתהליכים שקיימים אצלה הינה באמצעות דוח SAS 70 המופק על ידי רואה החשבון. ישנם למעשה שני סוגים של דוחות SAS 70 והם :

1. דוח SAS 70 TYPE I
2. דוח SAS 70 TYPE II

TYPE I – דוח מסוג זה מתאר את הבקרות הקיימות בלשכת השירות ליום ספציפי נתון.

TYPE II – דוח מסוג זה מתאר את הבקרות הקיימות בלשכת השירות, וכן מחווה דעה על האם הבקרות הספציפיות שהוצגו, אכן פעלו בצורה אפקטיבית לאורך תקופת זמן מוגדרת מראש (ולא ליום נתון).

להלן מספר הבדלים נוספים הקיימים בין שני סוגי הדוחות -

נושא	TYPE I	TYPE II
קיום דוח מבקר המחווה דעה על הביקורת שנעשתה.	קיים	קיים
קיום התיאור על הבקרות בלשכות השירות.	קיים	קיים
מידע המסופק על ידי רואה חשבון אשר מבצע את הביקורת (הכולל תיאור הבדיקות שבוצעו והערכת האפקטיביות של הבקרות).	לא קיים	קיים
מידע אחר המסופק על ידי לשכת השירות (תגובת ההנהלה לחריגות שנמצאו במהלך הבדיקות, חומר שיווקי ועוד).	אופציונלי	אופציונלי
התייחסות בחוות הדעת לשאלה האם תיאור הבקרות (כפי שתוארו על ידי לשכת השירות), מוצג באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות ומכל ההיבטים הרלוונטיים, שיושמו כחלק מתפעול השירות, בתאריך מסוים.	קיים	קיים
התייחסות בחוות הדעת לשאלה האם תכנון הבקרות בוצע בצורה הולמת על מנת לענות על ה - Control Objective שהוגדר.	קיים	קיים
התייחסות בחוות הדעת לשאלה האם הבקרות שנבדקו פועלות בצורה אפקטיבית על מנת לספק רמת ביטחון סבירה (ולא מוחלטת) כי יעדי ה- Control Objective הושגו במהלך התקופה הנבדקת.	לא קיים	אופציונלי

שאלה :

מי משתמש בדוח ה "Auditor Report " ?

תשובה :

על פי הגדרת התקן וכן הפרקטיקה, דוח ה - SAS 70 משמש את רואי החשבון משני הצדדים (רואי החשבון המבקרים את לשכת השירות עצמה וכן רואי החשבון המבקרים את הלקוחות של לשכת השירות), כאמצעי התקשורת ביניהם. רואה חשבון של חברה שמקבלת את השירותים, יכול להשתמש בדוח זה לצורך קבלת הבנה מעמיקה של מבנה הבקרות הפנימיות בסביבת התיפעול של לשכת השירות. בנוסף,דוח SAS 70 TYPE II ,יכול לשמש את רואי החשבון של לקוחות לשכת השירות, לצורך מיפוי רשימת הסיכונים הקיימים, לצורך בנית תוכנית הביקורת של הדוחות הכספיים של אותם לקוחות.

למעשה כיום גדלה רשימת ה"צרכנים" של דוח זה, והדוח משמש את הלקוחות הקיימים, לקוחות פוטנציאלים אשר מעונינים לעבוד עם החברה (דוח ה - SAS 70 מהווה גורם מפתח להתקשרות בין לשכת השירות ללקוחותיה), בעלי הון המעונינים להשקיע בלשכת השירות, ועוד. חלקו הראשון של הדוח לפי SAS 70 הינו דוח רואה החשבון המבקר המחווה דעה על מבנה הבקרות סביב השירות הניתן. בחלק זה מצוין כי יש לעשות שימוש מושכל בדוח וכמו כן מצוינים הגורמים הרשאים לעשות בו שימוש (בדרך כלל קהל היעד יהיה: ההנהלה, לקוחות החברה, משקיעים פוטנציאלים או רואי החשבון מטעמם).

לדוגמא –

“This report is intended solely for use by the management of XYZ Service Organization, its user organizations, and the independent auditors of its user organizations.”

במידת הצורך, ניתן כמובן להרחיב פיסקה זו כך שתכלול גופים מורשים נוספים.

שאלה :

מהן הנחיות העבודה שניתנו בעקבות חוק ה - Sarbanes-Oxley Act of 2002 ?

תשובה :

בעקבות חקיקת חוק Sarbanes-Oxley בארה"ב חלה עליה משמעותית בשימוש בתקן SAS 70 בקרב לשכות שירות. על מנת לעמוד בדרישות החוק, מחויבות חברות (הכפופות להוראות ה- SEC) לדרוש את ביצוע SAS 70 בלשכות השירות, או לפחות לקבל ביטחון סביר בדבר נאותות הבקרות הפנימיות בלשכות השירות שבשירותיהן הן נעזרות. להלן עיקרי קביעות החוק בנושא זה בנוסף לפרשנות PricewaterhouseCoopers לשלבי העבודה הנדרשים מרואה החשבון במהלך ביצוע הביקורת.

על הנהלת חברה הכפופה לחוק Sarbanes-Oxley לשקול את הצעדים הבאים, במהלך ביצוע הערכה של התהליכים שמבוצעים על ידי לשכת השירות:

1. בדיקה ראשונית האם אכן ישנו שימוש בלשכות שירות.
2. האם הפעילויות שמטופלות על ידי לשכות השירות אכן מהותיות לחברה מכל היבטי הבקרה הפנימית הקיימת על הדוחות הכספיים.
3. קביעה האם קיים דוח SAS 70 TYPE II בלשכות השירות האמורות, והאם הוא כולל את כל המידע הרלוונטי לצורך הביקורת.
4. במידה ולא קיים דוח SAS 70, מהם תהליכי הביקורת שיש לבצע כתחליף לדוח SAS 70.

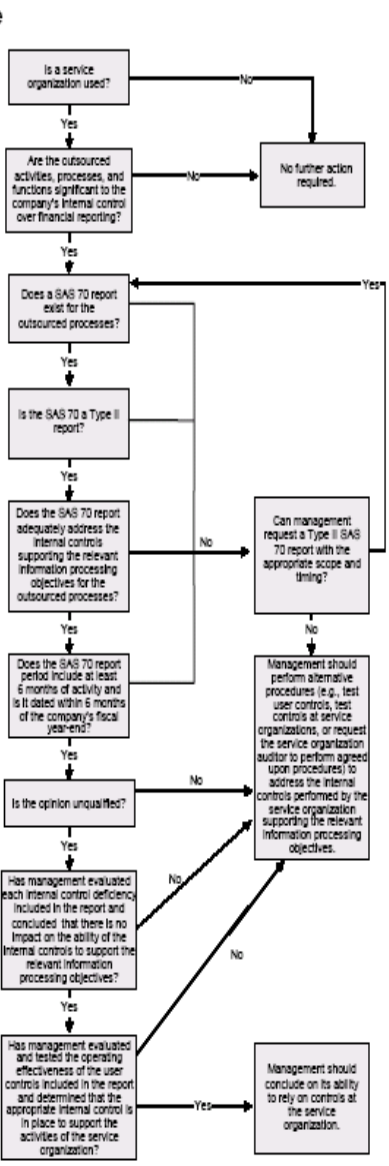
ראשית כאמור נשאלת השאלה - האם החברה משתמשת בשרותים של לשכות שירות ? על רואה החשבון להגיע להחלטה בתחילת עבודתו האם קיים שימוש בלשכות שירות חיצוניות, ומה מידת המהותיות של שירות זה. במקרה בו קיים שימוש בלשכות שירות, ולשכות השירות מטפלות בחשבונות מהותיים או בתהליכים מהותיים התומכים בדיווח הכספי יש לפעול תחת הנחיות Section 404 .

יתכן מצב בו החברה משתמשת בשירותיו של "מומחה" ולא בשירותי לשכות השירות, אשר מספק לחברה שירותים כלשהם כגון: ביצוע הערכות ואומדנים פיננסיים מורכבים, הערת שווי לרכוש קבוע, קביעת מאפיינים פיזיים שיעזרו לקביעת סכום המלאי, עזרה בקביעת ממשית של נושא ההטבות לעובדים, הערכת חבויות החברה וגודל ההפרשות שעל החברה לבצע בגינן, תרגום ועזרה ביישום של רגולציות חדשות, או חוזים כלשהם. כל סוגי המשימות שתוארו עד כה, לא ידרשו הערכת בקרות ו/או ביצוע ביקורת SAS 70 מהחברה, תחת הגדרות Sarbanes Oxley 404. עם זאת, הנהלת החברה נדרשת ליישם בקרות input/output על המידע שנישלח מ/אל אותו Sub Service Provider לצורך עיבוד.

הבהרה AU Section 324 שפרסם ה- AICPA לגבי יישום SAS 70 קובעת כי תהליכים בחברה נחשבים חלק ממבנה הבקרה הפנימית של הארגון, אם הם משפיעים על אחד מהסעיפים הבאים:

1. אחת או יותר מהטרנזקציות בארגון, אשר הינן מהותיות לדוחות הכספיים.
2. תהליכים קיימים (אוטומטיים וידניים), כחלק מעיבוד אותן טרנזקציות (תהליכי יצירה, רישום ועיבוד).
3. רישומים חשבונאיים רלוונטיים (אוטומטיים או ידניים), אשר תומכים במידע לגבי אחד מהחשבונות הספציפיים המופיעים בדוחות הכספיים של החברה.

עץ קבלת ההחלטות על פי מתודולוגית העבודה של קסלמן וקסלמן, PricewaterhouseCoopers :



פירמת PricewaterhouseCoopers הגדירה "עץ החלטות" אשר מסייע לרואה החשבון במהלך קבלת ההחלטה - האם נעשה שימוש בשירותיה של לשכת שירות, ובמידה והוחלט כי אכן נעשה שימוש בשירותיה של לשכת שירות, כיצד עליו לפעול.

שלב א' – קבע, האם מתבצע שימוש בלשכות שירותים.

שלב ב' – קבע, האם שירותי לשכות השירותים הניתנים לחברה אכן מהותיים באופן כזה אשר משפיע על הבקרה הפנימית בארגון אשר תומכת בתהליכים הפיננסיים.

שלב ג' – בדוק האם הדוח הקיים הינו TYPE 1 או TYPE 2, והאם הדוח אכן מספק לצורך ביצוע הביקורת.

שלב ד' – ביצוע הליכי ביקורת חלופיים במידה ולא קיים דוח או במידה שהדוח הקיים אינו מספק.

לקחים שנילמדו –

הפקת דוח SAS 70 בלשכת השירותים בפעם הראשונה, הינה תהליך ארוך וממושך. ברוב המקרים תצטרך לשכת השירות לתקן ליקויים אשר נתגלו במהלך הביקורת, דבר אשר עשוי לארוך כ- 6 עד 12 חודשים. רק לאחר מכן תוכל לשכת השירות לקבל דוח SAS 70 שאינו כולל הסתייגויות. לכן, חשוב כי חברות ידרשו את דוח ה - SAS 70 בהקדם האפשרי, על מנת לאפשר ללשכות השירותים להתכונן בזמן סביר.

הבהרה AU section 324, מגדירה במפורש כי שירותים המתקבלים מלשכת שירות מהווים חלק מ"מערכות המידע" של החברה במידה והם משפיעים על לפחות אחד מהבאים:

1. סוגי הטרנזקציות שהוגדרו כבעלות השפעה על הדוחות הכספיים של החברה.
2. תהליכים עסקיים (אוטומטיים או ידניים), הפועלים לצורך עיבוד, יצירה, רישום ודיווח כספי של הטרנזקציות שהוזכרו קודם לכן.
3. רישומים חשבונאיים רלוונטיים (אוטומטיים וידניים), התומכים במידע החשבונאי, ובחשבונות ספציפיים בדוחות הכספיים של החברה, המעורבים בעיבוד, יצירה, רישום ותיעוד הטרנזקציות בחברה.
4. הדרך בה מערכות המידע בחברה מתעדות אירועים ותנאים חשבונאיים שהינם משמעותיים לדיווח הכספי.
5. תהליכי דיווח חשבונאיים הכוללים את החשבונות העיקריים ואשר משמשים את החברה לצורך הדיווח הכספי.

כאשר התהליכים בחברה (המבוצעים על ידי לשכות השירות) הם חלק ממערכות המידע שלה, הם חייבים להיות כפופים למערך הבקרה הפנימית בחברה על הדיווח הכספי שלה. לפיכך, על ההנהלה לקבוע את מידת הנהלים אשר תפעיל החברה, אשר יכולה לכלול את הנהלים הבאים:

1. יש לקבל דוח SAS 70 TYPE II, ואז להעריך את הבקרות הקיימות בחברה על הפעילויות המתבצעות בלשכות השירות.
2. ביצוע בדיקות על סמך הבקרות אשר קיימות בלשכות השירות.
3. קבלת דוח בדיקות מלשכות השירות, הכולל רשימת בקרות רלוונטיות לבדיקה המוסכמות מראש על ידי שני הצדדים (User & Service Organization), וכן את רשימת הבדיקות שנעשתה על כל בקרה ובקרה.
4. ביצוע בדיקות של הבקרות הקיימות בחברה עצמה.

יש להעריך את מידת הסיכון הטבועה בתהליך המבוצע על ידי לשכות השירות ובהתאם לעשות שימוש בשילוב של הנהלים שהוצגו לעיל.
מנקודת המבט של רואה החשבון המבקר את החברה - עליו לבחון האם קיים דוח SAS 70 TYPE II ללשכת השירות והאם הוא אכן עונה על Scope הביקורת אותו הוא מתכנן.
דוח על פי SAS 70 המופק ללשכות השירות כאמור מהווה מתכונת דיווח אחידה ונוחה לשימושם של רואי החשבון המבקרים את הלקוחות של לשכות שירות אלו.

מנקודת המבט של החברה מקבלת השירותים מלשכת השירות - לאחר שהחברה קבעה כי חייבים להתייחס לבקרות הקיימות בלשכת השירות, עליה לוודא כי קיים דוח על פי SAS 70. במידה ואכן קיים דוח כזה, על החברה להעריך האם הדוח אכן נותן מענה לכל התהליכים וה Objective/CAVR (Completeness, Accuracy, Validity, Restricted access) הנדרשים על ידיה.

במידה ודוח SAS 70 TYPE II לא קיים, או קיים אך לא נותן מענה הולם לדרישות החברה/רואה החשבון שלה, יש לדרוש דוח חלופי ו/או ביצוע של תהליכי בקרה חלופיים שיבוצעו על ידי לשכת השירות. במידה וכל אמור לעיל עדיין אינו מספק, יש להפעיל נהלים שיכללו אחד או יותר מהנושאים הבאים :

1. בדיקת הבקרות הקיימות בלשכות השירות (יכולה להתבצע על ידי רואה החשבון של החברה).
2. קבלת דוח על האפליקציות הקיימות בלשכות השירות, תוך התמקדות בתהליכים שאותם מבצעת לשכת השירות לחברה.
3. בדיקת הבקרות בתוך החברה הנוגעות לתהליכים המתבצעים בלשכות השירות (בקרות אלה ניקראות "בקרות על").

כאשר הנהלת החברה (הנעזרת בשירותיה של לשכת השירות) מבצעת הערכה של דוח ה- SAS 70 ,עליה לבחון את הנושאים הבאים:

1. **סוג הדוח הקיים** – דוח TYPE I מכיל מידע על תכנון הבקרה "האם הבקרה תוכננה נכון", בלבד כאשר דוח מסוג TYPE II, מדווח האם הבקרה תוכננה נכון ופועלת בצורה אפקטיבית. כל זאת על ידי ביצוע בדיקות של רואה חשבון על הבקרות הקיימות. מכיוון שהתקן דורש מההנהלה להעריך את התכנון של הבקרה ואת מידת האפקטיביות שלה כחלק ממערך הבקרה הפנימית על הדוחות הכספיים, לא תוכל ההנהלה להסתמך על דוח מסוג TYPE I.
2. **תכולת הביקורת** – על דוח ה- SAS 70 לכלול מידע מספק על התהליכים והבקרות הרלוונטיים להנהלת החברה שמקבלת את השירותים. כדי לוודא את הנושא, על הנהלת החברה לעבוד בשיתוף עם לשכות השירות על מנת לקבוע את תכולת העבודה כחלק מביצוע SAS 70 . דוח SAS 70 צריך להכיל :
   א. מידע רלוונטי על תהליכים הנמצאים בלשכות השירות ואשר נותנים מענה לרשימת ה Objective/CAVR שהגדירה החברה.
   ב. רשימת בקרות המתייחסות ל ITGC סביב האפליקציה הרלוונטית לחברה, אשר מהווה את השירות עצמו.

3. **רמת הבקרות בחברה עצמה** – ברוב המקרים, על מנת שההנהלה תוכל לקבוע את מידת האפקטיביות של הבקרות בלשכות השירות המשליכות על הדוחות הכספיים של החברה, עליה להציג בקרות פנימיות אפקטיביות משלה, המופעלות על לשכות השירות. בקרות אלו מכונות "User Controls" ובדרך כלל הן מתועדות כחלק מדוח ה- SAS 70. על החברה לבדוק ולהעריך את הבקרות אותן היא מפעילה בעצמה על פעילותה עם לשכת השירות. לדוגמא מידת איכות התהליך של לשכת השירות בנושא שכר, נקבעת ממידת איכות הנתונים המופקים על ידי החברה, טרם העברתם ללשכת השירות.

4. **תקופת זמן הדיווח** - על ההנהלה לקחת בחשבון את תקופת הזמן המכוסה בדוח SAS 70 TYPE II תקופות הזמן בדוחות SAS 70 יכולות להיות ממספר חודשים ועד כ- 12 חודש, כאשר ההמלצה היא כי הדוח יהיה לתקופה של לפחות 6 חודשים. במידה והדוח הינו לתקופה של פחות מ- 6 חודשים, על החברה לשקול הפעלה של נהלים נוספים אשר יעזרו לבסס את חוות הדעת של רואה החשבון שלה.
עניין נוסף שיש לקחת בחשבון הינו נושא פער הזמן מיום פרסום הדוח האחרון (דוח SAS 70) של לשכת השירות ועד למועד סיום השנה הפיסקאלית (שנת הדיווח) של החברה מקבלת השירותים, אשר לגביה נדרשת הערכת הבקרה הפנימית בחברה.

ארגון ה- PCAOB לא הגדיר קווים ברורים בנושא, ולכן על פי המתודולוגיה של PricewaterhouseCoopers ,ככל שפער הזמן, בין מועד סיום כתיבת דוח ה- SAS 70 לתאריך סוף השנה הפיסקאלית של החברה גדול יותר, כך על ההנהלה לשקול לעדכן את נהליה ואף אולי להוסיף נהלים נוספים על תהליכים שהשתנו בלשכות השירות.

על ההנהלה לשקול האם במהלך פער הזמן האמור היו שינויים כלשהם כגון:

א. שינויים במצבת כח האדם בלשכות השירות אשר מולם עבדה החברה.
ב. שינויים בצורת הדיווח ,במידע, ובצורת העיבוד שלו, שהגיע מלשכות השירות.
ג. שינויים בחוזים קיימים, או בהסכמי שירות חתומים בין החברה ללשכתן השירות.
ד. טעויות שנמצאו בעיבוד המידע בלשכות השירות.

שינויים מעין אלה יכולים להוות גורם מכריע בהחלטה האם ניתן להסתמך על דוח SAS 70 אשר אינו עדכני לתאריך סיום השנה הפיסקאלית של החברה.

5. **חוות הדעת** - על ההנהלה להתייחס לממצאים, במידה וקיימים, בחוות דעתו של רואה החשבון של לשכת השירות (Service Auditor) שביצע את הביקורת על פי

SAS 70, שכן יתכן שהיא אינה חוות דעת "חלקה" מאחר שנמצאו ליקויים בחלק מהבקרות (למשל: בקרות חסרות, לא אפקטיביות ועוד). במידה וחוות הדעת אינה חלקה, על ההנהלה להעריך את מידת הליקויים שהתגלו וכן את מידת השפעתם על מבנה הבקרה הפנימית בחברה מקבלת השירותים. במידה והליקויים מהותיים, על החברה ליישם תהליכים חדשים אשר יפקחו על לשכות השירות וכן יסייעו לה לבסס את חוות הדעת של רואי החשבון שלה עצמה. כמובן קיימת גם אפשרות לדרוש מלשכת השירות לתקן במהירות האפשרית, עד לסיום שנת הדיווח, את כל הליקויים שהינם מהותיים לדיווח הכספי של החברה מקבלת השירותים.

6. **ליקויים שהתגלו במהלך הבדיקות** – גם כאשר יש חוות דעת "חלקה" בדוח לפי SAS 70, יתכן מצב בו התגלו מספר ליקויים במהלך הבדיקות. במצב שכזה על ההנהלה להפעיל אותם הנהלים שהתכוונה להפעיל, כאילו חוות הדעת אינה "חלקה", תוך התמקדות בליקויים שנמצאו.

7. נהלים נוספים – יתכנו מקרים בהם דוח SAS 70 TYPE II שקיבלה ההנהלה מלשכת השירות אינו מספק אותה לצורך ביצוע הערכה נאותה של אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדוחות הכספיים של החברה (בהקשר לתהליכים המתבצעים בלשכת השירות). במקרים מעין אלו על ההנהלה לבצע הערכה ולהחליט מהם הנהלים הנוספים אותם תפעיל החברה לצורך קביעת מידת התכנון והאפקטיביות של הבקרות בלשכת השירות.

קיימות מספר בקרות שאמורות להיות בחברה מקבלת השירותים, על התהליכים המתבצעים בלשכות השירות:

א. **בקרות input/output** – ברוב המקרים בהם ניתנים שירותי Outsourcing ללשכת שירות כלשהי, חייבת החברה מקבלת השירותים להיות בעלת גישה למידע אשר עובד על ידי לשכות השירות. הגישה למידע המעובד מאפשרת

לחברה לוודא כי הוא אומנם אמין ומדויק. בחלק מהמקרים המידע אף יאפשר לחברה להשלים את תוצאות העיבוד שנעשה בלשכות השירות. לדוגמא כאשר חברה מעבירה החוצה את נתוני השכר בחברה, עליה להפעיל בקרת Output אשר תעזור לה לוודא כי המידע שיחזור מלשכת השירות אכן מדויק ואמין. דוגמא לבקרה מעין זו - ביצוע מדגם חישובים עצמאית על המידע הגולמי שנשלח ללשכת השירות תוך השוואה לתוצאות שהתקבלו במידע המעובד שהוחזר לחברה מלשכת השירות.

ב. **בקרות Monitoring** – בקרות אילו מופעלות על לשכות השירות לצורך בדיקת עמידה ב SLA (חוזה התחייבות למתן שירות). ברוב המקרים בקרות אלו תהינה ספציפיות לשירות הניתן על ידי לשכות השירות, ובמקרים מסוימים בקרות אלו נותנות אינדיקציה (בצורה עקיפה) על רמת הבקרות בלשכות השירות.

ג. **בקרות תהליכים** – בחלק מהמקרים של עבודה עם לשכות השירות, החברה תבחר להפעיל בקרות המהוות חלק בלתי נפרד מתהליכים שלמים המתקיימים בלשכות השירות. למשל, מקרים שבהם לשכת השירות היא מפתחת תוכנה, כאשר את אישור הייזום ל-"בקשה לשינוי" מבצעת החברה עצמה (כחלק ממערך בקרות פנימיות - בקרה ראשונה) ורק לאחר מכן מתחיל תהליך הפיתוח אשר מתבצע בלשכת השירות (כולל בקרות המשך). כמו כן יתכן שהחברה תשלב בקרות באמצע התהליך, למשל - שלב הבדיקות לאישור גירסת התוכנה, ועוד.

אחרית דבר

אנו בקסלמן וקסלמן PricewaterhouseCoopers, מזהים צמיחה בביקוש לביצוע ביקורת על פי SAS 70, כתוצאה מפרסום הרגולציות החדשות ובראשם חוק ה - Sarbanes-Oxley בארה"ב. מתודולוגיות העבודה של קסלמן וקסלמן

PricewaterhouseCoopers, כחלק מביצוע ביקורת על פי SAS 70, מספקות ערך מוסף אמיתי והכרחי, בבדיקת אפקטיביות הבקרות בלשכות השירות, וזאת כחלק מהסתמכות חברות על שירותיהן של לשכות השירות. פרוייקטים בתחום ה- SAS 70 מבוצעים על ידי קבוצת קסלמן פתרונות בניהול סיכונים (GRMS) הפועלת כחלק מהמשרד בתל אביב. פעילות ה-GRMS מונה כיום כ- 50 מומחים בעלי ידע מעמיק וניסיון עשיר בתחומים ובתעשיות השונות והיא נתמכת, במידת הצורך, בקשרי העבודה השוטפים שלה עם יותר מ- 7,000 אנשי GRMS של PricewaterhouseCoopers ברחבי העולם.

לשם קבלת פרטים ומידע נוסף, ניתן לפנות לנסמזון יובל (SAS 70 Champion) ממשרדנו בטלפון: 03-7954850 או במייל: Yuval.nisemzon@il.pwc.com.