

תיקון לתקן ASC 740 מסים על ההכנסה

שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה [ASU 2023-09]

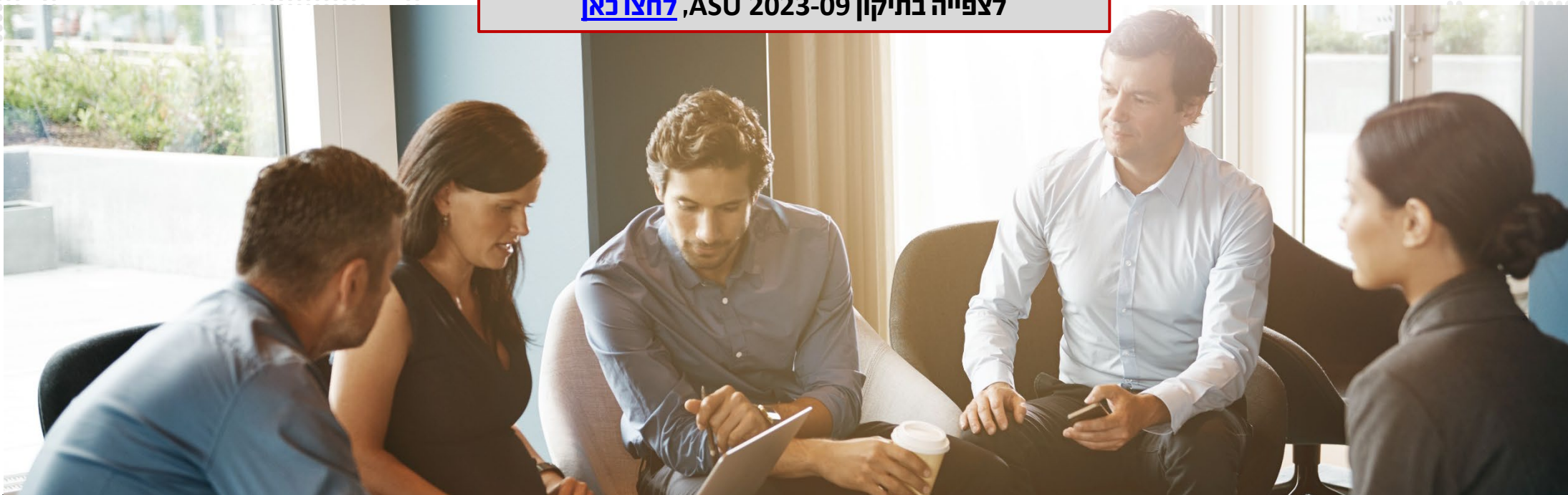


ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

ביום 14 בדצמבר 2023 פרסם המוסד האמריקאי לתקינה בחשבונאות ("FASB-ה") תיקון ל-ASC 740 **מסים על ההכנסה**, שעוסק בשיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה [ASU 2023-09] ("התיקון"). התיקון רלוונטי לכל הישויות, אך בקשר להיבטים מסוימים הוא קובע דרישות שונות לישויות שעומדות בהגדרת Public Business Entity ("PBE"), ולישויות שנחשבות ל-Other Than Public Business Entity ("non-PBE").

התיקון נועד לתת מענה לבקשות של משקיעים לשפר את דרישות הגילוי בקשר למסים על ההכנסה, כך שהמידע שיסופק יאפשר להם להעריך בצורה טובה יותר כיצד פעילויות של ישות ברחבי העולם וסיכוני המס הקשורים לכך, וכן תכנוני מס והזדמנויות תפעוליות, משפיעים על שיעור המס של הישות ועל תזרימי המזומנים העתידיים שלה.

לצפייה בתיקון ASU 2023-09, [לחצו כאן](#)



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

רקע

בתמצית, התיקון מתייחס לגילויים בדוחות כספיים שנתיים ומתמקד בביאור המס התיאורטי ובגילוי על מסי הכנסה ששולמו, נטו.



באשר לביאור מס תיאורטי, התיקון קובע דרישות גילוי שונות עבור PBEs ועבור non-PBEs.

לגבי PBEs, התיקון דורש, בין היתר, כדרישות מינימום, פילוח כמותי של ההתאמות הנובעות מ-8 קטגוריות ספציפיות שנקבעו, ולגבי קטגוריות מסוימות כולל דרישה לפילוח נוסף על בסיס סף כמותי שנקבע.

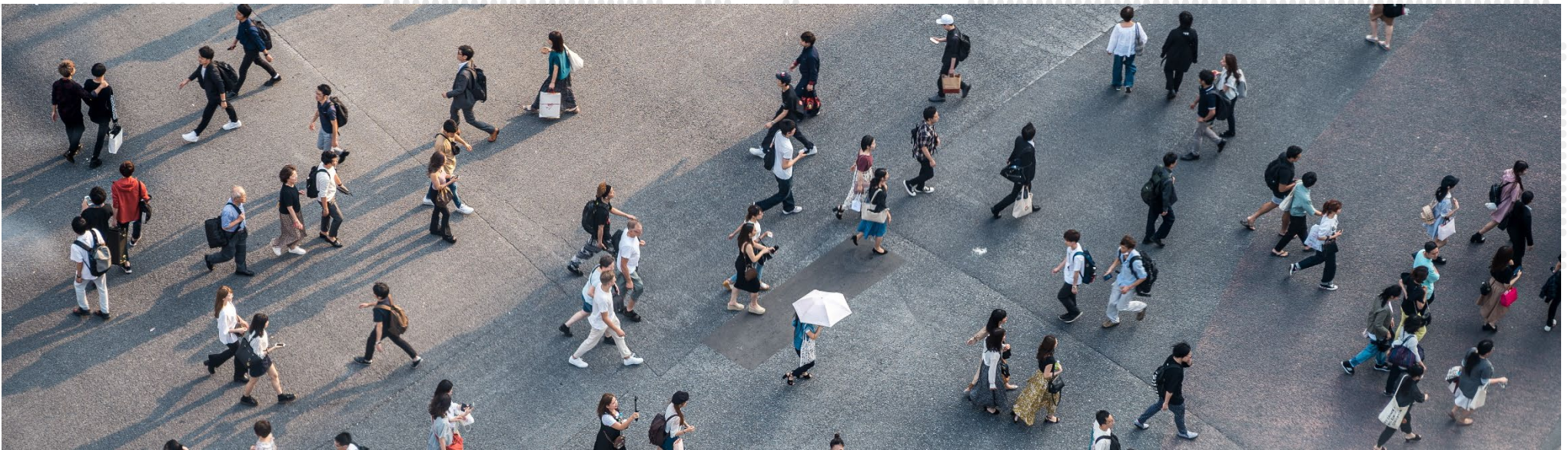
אחת מ-8 הקטגוריות הספציפיות שלגביה נקבעה דרישה לפילוח נוסף היא הקטגוריה שעוסקת בהשפעות מסים זרים. כך ש-PBEs שפועלות בתחומי שיפוט שונים בעולם עשויות להידרש להציג מידע מפולח גם בהקשר זה.

לגבי non-PBEs, התיקון דורש גילויים איכותיים בהתבסס על הקטגוריות הספציפיות כאמור ועל תחומי שיפוט שהובילו לפער משמעותי בין שיעור המס הסטטוטורי לבין שיעור המס האפקטיבי.

ה-FASB מצפה שהסטנדרטיזציה של הקטגוריות שיכללו בביאור המס התיאורטי תספק עקביות והשוואתיות, שיאפשרו למשקיעים להבין טוב יותר את שונות המס הנובעת מפריטי התאמה שונים או מתחומי שיפוט שונים וכן להעריך טוב יותר את (א) היציבות של שיעורי המס האפקטיביים לאורך זמן, (ב) האפשרות לשפר את תזרימי המזומנים, וכן (ג) הסיבות להבדלים בשיעורי המס האפקטיביים של ישויות.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה רקע [המשך]

באשר למסים על ההכנסה ששולמו, התיקון קובע דרישות גילוי דומות עבור כל הישויות שבתחולתו. התיקון דורש מישויות לגלות מסי הכנסה ששולמו, נטו תוך פילוח הסכום לפי מס פדרלי [לאומי] [federal (national)]; מס מדינה [state] ומס זר [foreign]; וכן לגלות בנפרד את סכום מסי ההכנסה ששולמו, נטו בתחומי שיפוט שמקיימים סף כמותי שנקבע. התיקון כולל שינויים נוספים בדרישות הגילוי ביחס למצב הקיים, שעיקריהם יפורטו בעלון זה.



עלון זה, יחד עם העדכונים הקודמים שפרסנו בנושא, נועדו לסייע לישויות להיערך ליישום התיקון. העלון כולל תיאור של עיקרי התיקון וכן התייחסות לסוגיות יישומיות שונות, בהתבסס על ההבנה והפרסומים המקצועיים הזמינים נכון למועד הכנתו. סביר כי עם התקרבות מועד היישום המחייב של התיקון, יפורסמו פרשנויות נוספות בעניין ולכן מומלץ להמשיך ולהתעדכן בנושא. עבור ישויות שכפופות ל-SEC, תשומת הלב כי עלון זה אינו משקף את מלוא ההנחיות של ה-SEC בנושא גילויים בגין מסים על ההכנסה.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

מועד תחילה והוראות מעבר

- עבור PBEs ^[1], התיקון בתוקף החל מתקופות שנתיות המתחילות לאחר 15 בדצמבר 2024 [כלומר לישויות כאמור אשר תאריך המאזן שלהן הינו ה-31 בדצמבר, דוחות שנתיים של 2025].
 - עבור non-PBEs התיקון בתוקף שנה מאוחר יותר, החל מתקופות שנתיות המתחילות לאחר 15 בדצמבר 2025 [כלומר לישויות כאמור אשר תאריך המאזן שלהן הינו ה-31 בדצמבר, דוחות שנתיים של 2026].
 - אימוץ מוקדם אפשרי לגבי דוחות כספיים שנתיים שטרם פורסמו.
 - ישויות נדרשות לאמץ את התיקון בצורה פרוספקטיבית, עם זאת יישום למפרע אפשרי.
- ^[1] מועד התחילה עבור PBEs שנחשבות EGC עשוי להיות כמו של non-PBEs, כתלות במדיניות שנבחרה על ידן.

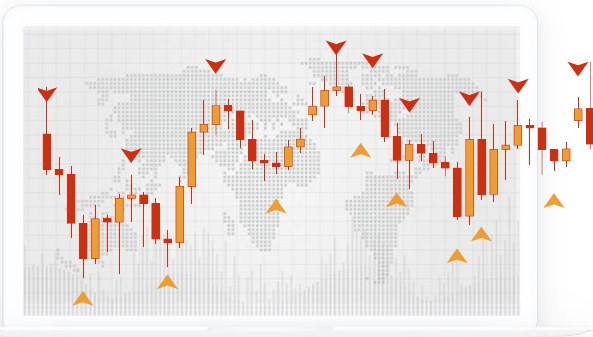
לאור דרישות הגילוי המשמעותיות שנוספו לביאור המס התיאורטי, ישויות ידרשו להחליט באיזו שיטה לאמץ את התיקון [פרוספקטיבית או למפרע]. בכל שיטה שתבחר, אימוץ התיקון מצריך בחינה של התהליכים, המערכות והבקורות של הישות בקשר לגילויים. מכיוון שאימוץ פרוספקטיבי עשוי ליצור חוסר השוואתיות בביאור המס התיאורטי, היערכות מוקדמת עשויה לאפשר גמישות בבחירת שיטת האימוץ.



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים

השינויים המרכזיים שנעשו ב-ASC 740 במסגרת התיקון (חלקם מיישרים קו עם דרישות קיימות של ה-SEC):

- א** הרחבת תחולת דרישות גילוי מסוימות הקבועות ב-ASC 740 לישויות נוספות, כתוצאה משימוש במונח PBE שמשמעותו רחבה יותר
- ב** עבור PBEs, קביעת הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים
- ג** עבור non-PBEs, קביעת הוראות בקשר לגילויים האיכותיים שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים [לא נדרשת התאמה כמותית]
- ד** הן עבור PBEs והן עבור non-PBEs, הרחבת דרישות הגילוי בדוחות הכספיים השנתיים לגבי מסי הכנסה ששולמו, נטו
- ה** הן עבור PBEs והן עבור non-PBEs, הוספת דרישות גילוי בדוחות הכספיים השנתיים לגבי רווח או הפסד לפני מס מפעילויות נמשכות ולגבי הוצאות מסים על ההכנסה מפעילויות נמשכות
- ו** הן עבור PBEs והן עבור non-PBEs, ביטול דרישות גילוי מסוימות



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

א- הרחבת תחולת דרישות גילוי מסוימות הקבועות ב-ASC 740, כתוצאה משימוש במונח PBE שמשמעותו רחבה יותר

רלוונטי לכל הישויות, כולל בקשר לדרישות גילוי אחרות שקובע ASC 740 אשר לא הושפעו מהתיקון

לפני התיקון, ASC 740 השתמש במונחים Public Entity ו-Nonpublic Entity.

במסגרת התיקון המונח Public Entity הוחלף במונח Public Business Entity ("PBE") שיש לו משמעות רחבה יותר. כתוצאה מהאמור, ישויות שבעבר לא היו כפופות לדרישות הגילוי של ASC 740 עשויות להיכנס לתחולתן כעת (כולל דרישות גילוי שלא הושפעו מהתיקון). כך למשל, ישות שבעבר לא נחשבה Public Entity עשויה לעמוד בהגדרת PBE אך ורק בגלל שדוחותיה הכספיים או המידע הפיננסי שלה נכלל בדיווח של ישות אחרת ל-SEC. במקרה כזה, אותה ישות תחשב כ-PBE רק לצורך הדוחות הכספיים שהוגשו ל-SEC.



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

לפני התיקון, ישויות שנחשבו Public Entities נדרשו לספק ביאור מס תיאורטי בדוחותיהן הכספיים השנתיים, תוך שימוש באחוזים או במונחים כספיים. ASC 740 לא קבע סף כמותי להתאמות שיצריכו גילוי נפרד במסגרת הביאור, אך דרש לתת גילוי למהות והסכום של כל "פריט התאמה משמעותי". הסף הכמותי נבע מתקנה (h)(2) S-X 210.4-08 של ה-SEC, שככלל דורשת גילוי לפריטי התאמה שמהווים יותר מ-5% מסכום המס התיאורטי.

לאחר התיקון, PBEs נדרשות לספק בדוחותיהן הכספיים השנתיים, ביאור מס תיאורטי בפורמט טבלאי, תוך מתן גילוי נפרד להתאמות הנובעות מ-8 קטגוריות ספציפיות שנקבעו, כאשר לגבי קטגוריות מסוימות נדרש גילוי נפרד לפריטי התאמה, לפי מהות או תחום שיפוט (בהתאם לעניין), אשר ההשפעה שלהם במונחי ערך מוחלט מהווה 5% או יותר מהרווח או הפסד מפעילויות נמשכות לפני מס כשהוא מוכפל בשיעור המס הסטטוטורי ["סף ה-5%"]. בנוסף, נדרש גילוי של פריטי התאמה שלא נכללו באף אחת מ-8 הקטגוריות הספציפיות, אם השפעתם מקיימת את סף ה-5%. הגילוי הטבלאי נדרש להיות מוצג הן באחוזים והן במונחים כספיים.

בנוסף, התיקון קובע דרישה לגילויים איכותיים משלימים – בין היתר, PBEs נדרשות לספק הסבר [אם לא ניתן להבין בצורה אחרת] לגבי פריטי ההתאמה להם ניתן גילוי, כגון המהות, ההשפעה והסיבות להתאמה ושיקול הדעת ששימש בקטלוג שלהם לקטגוריה מסוימת.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

להלן 8 הקטגוריות שנקבעו בתיקון:

הרמה המקומית
במקום המושב

1 מסי מדינה ומסים מקומיים, נטו מהשפעות מסים פדרליים [לאומיים]

תחומי שיפוט זרים

2 השפעות מסים זרים

3 השפעות שינויים בחוקי מס או בשיעורי מס שנחקקו בתקופה השוטפת

4 השפעות חוקי מס חוצי גבולות [cross-border]

הרמה הפדרלית
[הלאומית]
במקום המושב

5 זיכויי מס

6 שינויים ב-valuation allowances

7 פריטים שאינם חייבים במס או שאינם ניתנים לניכוי

כל תחומי השיפוט

8 שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

המידע המפולח יוצג הן במונחים כספיים והן באחוזים	גילוי נפרד להתאמות הנובעות מ-8 קטגוריות ספציפיות שנקבעו	גילוי נפרד לפריטי התאמה הנכללים בקטגוריות מסוימות ^[**] , אם השפעתם במונחי ערך מוחלט מקיימת את סף ה-5%. הערכת סף ה-5% תעשה לאחר פילוח של סך ההתאמה באותה קטגוריה לפי פריטי התאמה עם מהות דומה או אותו תחום שיפוט, לפי העניין	גילוי נפרד לפריטי התאמה בעלי מהות דומה שלא נכללו באף קטגוריה, אם השפעתם מקיימת את סף ה-5%
המידע יוצג על בסיס ברוטו, למעט שני חריגים בהם מתאפשרת הצגה בנטו ^[*]	PBEs נדרשות לספק הסבר [אם לא ניתן להבין בצורה אחרת] לגבי פריטי ההתאמה להם ניתן גילוי, כגון המהות, ההשפעה והסיבות להתאמה ושיקול הדעת ששימש בקטלוג שלהם לקטגוריה מסוימת. בנוסף, כאשר PBE אינה משתמשת בשיעור מס החברות הפדרלי בארה"ב לצורך ההתאמה, היא נדרשת לתת גילוי לשיעור המס שבו נעשה שימוש ולבסיס לשימוש באותו שיעור מס [דרישה דומה קיימת בתקנה S-X 210.4-08(h)(2) של ה-SEC, עוד לפני התיקון].		
גילויים איכותיים משלימים			

[*] הטבות מס לא מוכרות ופוזיציות מס קשורות שהוכרו בתקופה השוטפת וכן השפעות המס של חוקי מס חוצי גבולות וזיכויי המס הקשורים, עשויים להיות מוצגים בנטו תחת הקטגוריה בה מוצגת פוזיצית המס הקשורה [להרחבה, ראה/י קטגוריה מס' 8] או תחת ההשפעות חוקי מס חוצי גבולות [להרחבה ראה/י קטגוריה מס' 4], בהתאמה.

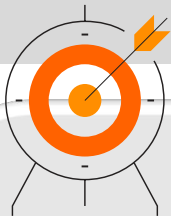
[**] קטגוריה מס' 2 השפעות מסים זרים, קטגוריה מס' 4 השפעות חוקי מס חוצי גבולות, קטגוריה מס' 5 זיכויי מס, קטגוריה מס' 7 פריטים שאינם חייבים במס או שאינם ניתנים לניכוי.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות



דוגמה לחישוב סף ה-5%

דוגמה זו מניחה שמקום המושב של הישות הינו ארה"ב, ולכן בביאור המס התיאורטי יש לבצע התאמה בין שיעור המס הפדרלי בארה"ב לשיעור המס האפקטיבי של הישות. בהתאם, פריטי התאמה מקיימים את "סף ה-5%" אם הם מגדילים או מקטינים את שיעור המס ב-1.05%^[1] או יותר מהרווח [הפסד] לפני מס מפעילויות נמשכות. הרווח [הפסד] לפני מס מפעילויות נמשכות עבור כל שנה והסף הכמותי של פריטי ההתאמה מוצגים בטבלה שלהלן.

שנה	רווח [הפסד] לפני מס מפעילויות נמשכות	X	שיעור המס הפדרלי	=	הוצאות [הכנסות] מסים צפויות	X5%	סף כמותי של פריטי ההתאמה [במונחי מס]
1	10,000	X	21%	=	2,100	X5%	105
2	8,000	X	21%	=	1,680	X5%	84
3	6,000	X	21%	=	1,260	X5%	63

^[1] שיעור המס הסטטוטורי 21% × סף ה-5%

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 1 - מסי מדינה ומסים מקומיים, נטו מהשפעות מסים פדרליים (לאומיים)

מתייחסת למסי הכנסה המוטלים על ידי הרמה המקומית במקום המושב

קטגוריה זו משקפת את ההשפעות של מסי הכנסה המוטלים ברמה המקומית (state or local level) בתחום השיפוט של מקום המושב, נטו מהשפעות המסים הפדרליים (הלאומיים) הקשורים. התיקון קובע דרישת גילוי נוספת עבור קטגוריה זו - יש לספק גילוי איכותי לתחומי השיפוט המקומיים שמהווים מעל ל-50% מהשפעת המס של הקטגוריה. בהתאם לתיקון, לצורך זיהוי תחומי שיפוט אלה, נדרש להתחיל עם תחום השיפוט המקומי בעל ההשפעה הגדולה ביותר ולצרף אליו את תחומי השיפוט המקומיים הבאים שההשפעה שלהם היא הגדולה ביותר אחריו, לפי סדר יורד, וזאת עד לחציית סף ה-50% [לדוגמה, "מסי מדינה בקליפורניה ובניו יורק מהווים את רוב (מעל ל-50%) השפעת המס של קטגוריית מסי מדינה ומסים מקומיים, נטו מהשפעות מסים פדרליים (לאומיים)"].

דוגמאות והנחיות נוספות:

בקטגוריה זו יכללו למשל, ההשפעות של חקיקת מס חדשה ברמה המקומית במקום המושב, זיכוי מס שניתן ברמה המקומית במקום המושב, פריטים שאינם חייבים במס או שאינם ניתנים לניכוי ברמה המקומית במקום המושב, ואם הישות בחרה בכך - פוזיציות מס שננקטו בשנה השוטפת לגבי מסים מקומיים (להרחבה, ראה/י קטגוריה מס' 8 להלן).



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 2 - השפעות מסים זרים

מתייחסת למסי הכנסה המוטלים על ידי תחומי שיפוט זרים

קטגוריית השפעות מסים זרים משקפת את ההשפעות של מסים על הכנסה המוטלים על ידי תחומי שיפוט זרים.

כמו כן, לגבי קטגוריית השפעות מסים זרים דורש התיקון פילוח נוסף כדלקמן:

- יש לתת גילוי לכל תחום שיפוט זר שההתאמה בגינו מקיימת את סף ה-5%,
- בתוך כל תחום שיפוט זר [ללא קשר אם הוא מקיים את סף ה-5%], אם יש פריטי התאמה בעלי מהות דומה אשר מקיימים את סף ה-5%, יינתן גילוי נפרד הן לתחום השיפוט הזר והן לפריטי ההתאמה, לפי מהותם [למשל, כאשר תחום שיפוט זר מסוים כולל פריטי התאמה שעומדים כשלעצמם בסף ה-5%, אולם הם בעלי השפעה מקזזת כך שבסה"כ תחום השיפוט הזר אינו עומד בסף ה-5%, יינתן גילוי נפרד לתחום השיפוט הזר עם פילוח משנה של פריטי ההתאמה באותו תחום שיפוט שמקיימים את סף ה-5%, לפי מהותם].

דוגמאות והנחיות נוספות:

בקטגוריה זו יכללו למשל ההשפעות של ההפרש בין שיעור המס הסטטוטורי בתחום שיפוט זר לבין שיעור המס הסטטוטורי בתחום השיפוט של מקום המושב, מסי מדינה ומסים מקומיים [state or local taxes] בתחום שיפוט זר, חקיקת מס חדשה בתחום שיפוט זר, זיכוי מס שניתן על ידי תחום שיפוט זר, ואם הישות בחרה בכך - פוזיציות מס שננקטו בשנה השוטפת לגבי מסים זרים [להרחבה, ראה/י קטגוריה מס' 8 להלן].



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 3 - השפעות שינויים בחוקי מס או שיעורי מס שנחקקו בתקופה השוטפת

מתייחסת למסי הכנסה פדרליים [לאומיים] במקום המושב

קטגוריה זו משקפת את ההשפעה המצטברת של שינויים בחוקי מס פדרליים [לאומיים] או בשיעורי מס פדרליים [לאומיים] על המסים השוטפים או הנדחים במועד החקיקה, אשר נחקקו בתקופה השוטפת על ידי הרמה הפדרלית [הלאומית] במקום המושב. בהתאם, קטגוריה זו כוללת הן את השפעת המדידה מחדש של מסים נדחים והן את ההתאמה ליתרת המסים לשלם [לקבל] בגין שנים קודמות.

דוגמאות והנחיות נוספות:



בקטגוריה זו לא יכללו למשל, ההשפעות של שינויים בחוקי מס או שיעורי מס שנחקקו בתקופה השוטפת על ידי הרמה המקומית במקום המושב או על ידי תחומי שיפוט זרים; או ההשפעה של שימוש בשיעור מס שונה למדידה מחדש של מסים נדחים, מסיבה שאינה קשורה לשינוי שיעור מס ההכנסה הפדרלי [הלאומי] בתקופה השוטפת [מצב זה עשוי לקרות, בין היתר, אם חל שינוי בתקופה שבה חזוי שנכס הבסיס ימומש ובאותה תקופה חל שיעור מס שונה].

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 4 - השפעות חוקי מס חוצי גבולות [cross-border]

מתייחסת למסי הכנסה פדרליים [לאומיים] במקום המושב

קטגוריית השפעות חוקי מס חוצי גבולות [cross-border] משקפת את ההשפעה של מס הכנסה תוספתי [incremental] המוטל על ידי הרמה הפדרלית [הלאומית] במקום המושב לגבי הכנסה שמופקת בתחומי שיפוט זרים.

גם ביחס לקטגוריה זו התיקון דורש פילוח נוסף של המידע על בסיס סף ה-5%. כלומר, יש לגלות בנפרד פריטי התאמה שנכללים בקטגוריה ומקיימים את סף ה-5%, לפי מהותם.

בנוסף, לגבי קטגוריה זו התיקון קובע חריג מסוים לכלל ההצגה בברוטו, שלפיו כאשר הרמה הפדרלית [הלאומית] במקום המושב מטילה מס על הכנסה שמופקת בתחום שיפוט זר ובנוסף מספקת זיכוי מס לגבי אותה הכנסה במהלך אותה תקופה, ניתן להציג את השפעת המס ואת השפעת הזיכוי על בסיס נטו בקטגוריית השפעות חוקי מס חוצי גבולות [cross-border].

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 5 – זיכוי מס

מתייחסת למסי הכנסה פדרליים [לאומיים] במקום המושב

קטגוריית זיכוי מס משקפת את ההשפעה של זיכוי מס שניתנו על ידי הרמה הפדרלית [הלאומית] במקום המושב. גם לגבי קטגוריית זיכוי מס, התיקון דורש פילוח נוסף של המידע על בסיס סף ה-5%. כלומר, יש לגלות בנפרד פריטי התאמה שנכללים בקטגוריה ומקיימים את סף ה-5%, לפי מהותם.

דוגמאות והנחיות נוספות:



- כאמור, בכפוף לתנאים מסוימים, ניתן להציג את ההשפעה של זיכוי מס פדרלי בקטגוריית השפעות חוקי מס חוצי גבולות [cross-border] נטו מהמס המתייחס [להרחבה, ראה/י קטגוריה מס' 4 לעיל].
- בקטגוריה זו יכללו, למשל, זיכוי מס פדרליים למחקר ופיתוח או זיכוי מס פדרליים עבור פרויקטים של אנרגיה מתחדשת. בקטגוריה זו לא יכללו, בין היתר, ההשפעות של זיכוי מס שניתנו על ידי הרמה המקומית במקום המושב או על ידי תחומי שיפוט זרים.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 6 - שינויים ב-valuation allowances

מתייחסת למסי הכנסה פדרליים [לאומיים] במקום המושב

קטגוריה זו משקפת את ההשפעה של שינויים ב-valuation allowances ("VA") על נכסי מסים נדחים הקשורים למסי הכנסה פדרליים [לאומיים] במקום המושב, וזאת הן כתוצאה מיצירת ה-VA לראשונה והן כתוצאה מעדכון עוקב של ה-VA במהלך תקופת הדיווח.

דוגמאות והנחיות נוספות:



בקטגוריה זו לא יכללו, בין היתר, שינויים ב-VA על נכסי מסים נדחים הקשורים למס הכנסה שהוטל על ידי הרמה המקומית במקום המושב או על ידי תחומי שיפוט זרים.

שינויים ב-VA המתייחסים ל:

מסי הכנסה זרים

יוצגו בקטגוריה מס' 2 השפעות מסים זרים, ייוחסו לתחום השיפוט הזר אליו הם קשורים ויפולחו לפי מהות, אם הם מקיימים את סף ה-5%

מסי הכנסה ברמה המקומית
במקום המושב

יוצגו יחד עם פריטי התאמה אחרים בקטגוריה מס' 1 מסי מדינה ומסים מקומיים, נטו מהשפעות מסים פדרליים [לאומיים]

מסי הכנסה פדרליים
במקום המושב

יוצגו כקטגוריה נפרדת
[קטגוריה מס' 6]

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 7 – פריטים שאינם חייבים במס או שאינם ניתנים לניכוי

מתייחסת למסי הכנסה פדרליים [לאומיים] במקום המושב

קטגוריה זו משקפת את השפעות המס של פריטים שאינם חייבים במס או שאינם מותרים בניכוי בתחום השיפוט הפדרלי [הלאומי] של מקום המושב.
גם עבור קטגוריה זו התיקון קובע דרישה לפילוח נוסף של המידע על בסיס סף ה-5%. כלומר, יש לגלות בנפרד פריטי התאמה שנכללים בקטגוריה ומקיימים את סף ה-5%, לפי מהותם.

דוגמאות והנחיות נוספות:

- בקטגוריה זו יכללו למשל ההשפעות של הוצאות שאינן מותרות בניכוי בתחום השיפוט הפדרלי [הלאומי] של מקום המושב הקשורות למענקי תשלום מבוסס מניות, או לירידת ערך של מוניטין, או לקנסות.
- בקטגוריה זו לא יכללו למשל, פריטים שאינם חייבים במס או שאינם מותרים בניכוי ברמה המקומית במקום המושב או בתחומי שיפוט זרים.



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 8 – שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות

מתייחסת למסי הכנסה המוטלים על ידי כל תחומי השיפוט

קטגוריה זו משקפת התאמות הנובעות משינויים בשיקול דעת הקשורים לפוזיציות מס שננקטו בתקופות דיווח שנתיות **קודמות**, כגון הכרה עוקבת, גריעה ושינוי במדידה של הפרשה לפוזיציות מס לא ודאיות.

בנוסף, לגבי קטגוריה זו התיקון קובע חריג מסוים לכלל ההצגה בברוטו, שלפיו כאשר בתקופת הדיווח השנתית **השוטפת** מוכרת הפרשה בגין פוזיציות מס לא ודאיות שננקטה או שצפויה להינקט באותה תקופת דיווח, ניתן להציג את פוזיציות המס ואת ההפרשה שהוכרה בגינה על בסיס נטו בקטגוריה שבה מוצגת פוזיציות המס.

בנוסף, התיקון קובע כי ניתן להציג את פריטי ההתאמה הנכללים בקטגוריית שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות עבור כל תחומי השיפוט יחד.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי בדוחות כספיים שנתיים ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

קטגוריה מס' 8 – שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות [המשך]

מתייחסת למסי הכנסה המוטלים על ידי כל תחומי השיפוט



דוגמה לחלופות ההצגה של הכרה בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות [ברוטו VS נטו]

אם ישות מתכוונת לתבוע בשנה השוטפת זיכוי מס פדרלי למחקר ופיתוח בסך \$200 בדוח המס שלה, אך בהתחשב בהוראות ההכרה והמדידה של ASC 740, קובעת שהיא יכולה להכיר רק בהטבת מס בסך \$170 בגין זיכויי מס אלה, הישות יכולה להציג בביאור המס התיאורטי שלה הטבת מס **נטו** בסך \$170 בקטגוריית זיכויי מס [קטגוריה מס' 5]. הישות תדווח על שינוי עוקב בהכרה ובמדידה של זיכויים כאמור, הנובע משינויים בשיקול הדעת בקשר לפוזיציות המס, בקטגוריית שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות [קטגוריה מס' 8].

לחלופין, הישות יכולה להציג את זיכוי המס הפדרלי למחקר ופיתוח בסך \$200 בקטגוריית זיכויי מס [קטגוריה מס' 5] ואת ההפרשה לפוזיציות המס הקשורה בסך \$30 בקטגוריית שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות [קטגוריה מס' 8].

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

להלן טבלה מסכמת של הגילויים הנדרשים עבור 8 הקטגוריות שהוצגו לעיל:

מס' קטגוריה	1	2	3	4	5	6	7	8
שם הקטגוריה	מסי מדינה ומסים מקומיים, נטו מהשפעות מסים פדרליים [לאומיים]	השפעות מסים זרים	השפעות שינויים בחוקי מס או בשיעורי מס שנחקקו בתקופה השוטפת	השפעות חוקי מס חוצי גבולות	זיכויי מס	שינויים ב- valuation allowances	פריטים שאינם חייבים במס או שאינם ניתנים לניכוי	שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות
השפעות המס של איזה תחום שיפוט יכללו בקטגוריה?	הרמה המקומית במקום המושב	תחומי שיפוט זרים	הרמה הפדרלית [הלאומית] במקום המושב					כל תחומי השיפוט
האם יש דרישה לפילוח משנה על בסיס סף ה- 5%?	לא	כן, לפי מהות הפריט ולפי תחום השיפוט	לא	כן, לפי מהות הפריט	כן, לפי מהות הפריט	לא	כן, לפי מהות הפריט	לא
האם בקשר לקטגוריה נקבעו דרישות גילוי נוספות?	כן, גילוי תחומי שיפוט שמהווים מעל 50% מההשפעה	לא	לא	לא	לא	לא	לא	לא

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

מס' קטגוריה	1	2	3	4	5	6	7	8
שם הקטגוריה	מסי מדינה ומסים מקומיים, נטו מהשפעות מסים פדרליים [לאומיים]	השפעות מסים זרים	השפעות שינויים בחוקי מס או בשיעורי מס שנחקקו בתקופה השוטפת	השפעות חוקי מס חוצי גבולות	זיכויי מס	שינויים ב- valuation allowances	פריטים שאינם חייבים במס או שאינם ניתנים לניכוי	שינויים בהפרשות לפוזיציות מס לא ודאיות
האם נקבע חריג מסוים לכלל הצגת המידע בברוטו בקשר לקטגוריה?	לא	לא	לא	כן, לגבי זיכויי מס שהוענקו כנגד מס שהוטל על אותה הכנסה שהופקה בתחום שיפוט זר באותה תקופה [ראה/י קטגוריה מס' 4].	לא	לא	לא	כן, לגבי הפרשה שהוכרה בתקופת הדיווח השנתית השוטפת בגין פוזיציות מס לא ודאיות שננקטה או שצפויה להינקט באותה תקופת דיווח [ראה/י קטגוריה מס' 8].

לתשומת לב, כאמור לעיל, PBEs נדרשות לספק הסבר [אם לא ניתן להבין בצורה אחרת] לגבי פריטי ההתאמה להם ניתן גילוי, כגון המהות, ההשפעה והסיבות להתאמה ושיקול הדעת ששימש בקטלוג שלהם לקטגוריה מסוימת. בהתאם, יש לשקול את הצורך במתן גילויים איכותיים משלימים [ASC 740-10-50-12C].

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

דגשי יישום נוספים:

- ✓ **קביעת המהות (nature) של פריט ההתאמה לצורך בחינת הדרישה לפילוח נוסף** - כאמור, לגבי קטגוריות מסוימות, התיקון קובע דרישה לפילוח נוסף כך שפריטי התאמה בעלי אותה מהות הנכללים באותן קטגוריות ומקיימים את סף ה-5% יוצגו בנפרד לפי מהותם. בקביעת המהות של פריט ההתאמה הישות תשקול את המאפיינים היסודיים או החינוניים [fundamental or essential] של פריט ההתאמה, כמו למשל האירוע שגרם לפריט ההתאמה והפעילות שאליה קשור פריט ההתאמה. הערכה זו עשויה להיות כרוכה בהפעלת שיקול דעת.
- ✓ **הפעלת שיקול דעת בקטלוג של פריט התאמה לקטגוריה מסוימת** - בדברי ההסבר שנלוו לתיקון, צוין כי ה-FASB מכיר בכך שיייתכן שהקטגוריות הספציפיות שנקבעו אינן מכסות את כל השפעות המסים על ההכנסה ויהיה צורך בהפעלת שיקול דעת בעת קביעת הקטלוג של השפעות מסוימות שאינן נופלות בבירור לקטגוריה מסוימת. בנסיבות כאלה יש לשקול את הצורך במתן גילויים איכותיים משלימים [ASC 740-10-50-12C].
- ✓ **מידע השוואתי לגבי פריטי התאמה שעומדים בסף ה-5%** - לעמדת PwC, ככלל, כאשר פריט התאמה מקיים את סף ה-5% באחת מהשנים המדווחות, אזי ישות תגלה בנפרד את ההשפעה של אותו פריט התאמה עבור כל השנים המדווחות, גם אם ההשפעה של אותו פריט התאמה אינה מקיימת את סף ה-5% בחלק מאותן שנים. עם זאת, כאשר פריט ההתאמה אינו מקיים עוד את סף ה-5% באף אחת מהשנים המדווחות, ככלל לא נדרש לספק לו גילוי נפרד (למעט אם מהותי משיקולים איכותיים).

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ב- הוראות ספציפיות להתאמות הכמותיות שיכללו בביאור המס התיאורטי ולמתן גילויים איכותיים משלימים [המשך]

רלוונטי ל-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

דגשי יישום נוספים [המשך]:

- ✓ **הצגת פריטי התאמה שאינם עומדים בסף ה-5%** - פריטי התאמה שנכללים בקטגוריות שלגביהן נקבעה דרישה לפילוח נוסף לפי סף ה-5%, אך הם כשלעצמם אינם עומדים בסף הזה יוצגו ככלל יחד בשורת Other באותה קטגוריה. בדומה, פריטי התאמה שאינם נכללים באף קטגוריה ואינם עומדים כשלעצמם בסף ה-5% יוצגו ככלל יחד בשורת Other Adjustments.
- ✓ **התחשבות בשיקולי מהותיות** - במסגרת דברי ההסבר שנלוו לתיקון, צוין כי העקרון הכללי הקבוע בסעיף ASC 105-10-05-6, לפיו ישות אינה צריכה ליישם את הוראות הקודיפיקציה לגבי פריטים שאינם מהותיים, חל גם לגבי התיקון הנוכחי.

הדוגמה היישומית המוצגת בתיקון ונועדה להמחיש את דרישות הגילוי החדשות עבור PBEs לגבי עריכת ביאור מס תיאורטי מובאת בסוף העלון.



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ג- קביעת הוראות בקשר לגילויים האיכותיים שיכללו בביאור המס התיאורטי

רלוונטי ל-non-PBEs בלבד, עבור תקופות שנתיות

לפני התיקון, ישויות שנחשבו Nonpublic Entities נדרשו לגלות בדוחותיהן הכספיים השנתיים את המהות [nature] של "פריטי התאמה משמעותיים", ללא התאמה מספרית.

לאחר התיקון, ישויות שהן non-PBEs נדרשות לספק בדוחותיהן הכספיים השנתיים גילוי איכותי למהות ולהשפעה של פריטי התאמה הנובעים מ-8 הקטגוריות הספציפיות שנקבעו, וכן לגלות תחומי שיפוט אינדיבידואליים שמובילים להבדל משמעותי בין שיעור המס הסטטוטורי לבין שיעור המס האפקטיבי, ללא התאמה מספרית.



דוגמה לגילוי איכותי עבור non-PBEs [מבוססת על הדוגמה שנוספה בתיקון, ASC 740-10-55-233]

ההבדל בין שיעור המס האפקטיבי של ישות ABC לבין שיעור המס הסטטוטורי שלה מיוחס בעיקר לזיכוי מס, מסי מדינה ומסים זרים. באופן ספציפי, השפעות המס הזר של פעילות ישות ABC באירלנד הפחיתו את שיעור המס האפקטיבי שלה, בעוד שהשפעות המס הזר של פעילות ישות ABC בצרפת העלו את שיעור המס האפקטיבי שלה. ישות ABC קיבלה זיכוי מס פדרליים למחקר ופיתוח אשר הפחיתו את שיעור המס האפקטיבי שלה, בעוד שמסי המדינה בקליפורניה העלו את שיעור המס האפקטיבי שלה.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ד- הרחבת דרישות הגילוי בדוחות הכספיים השנתיים לגבי מסי הכנסה ששולמו, נטו

רלוונטי הן ל-PBEs והן ל-non-PBEs, עבור תקופות שנתיות

לפני התיקון, ישויות נדרשו לגלות בדוחותיהן הכספיים השנתיים, במסגרת דוחותיהן על תזרימי המזומנים או במסגרת הביאורים, מסי הכנסה ששולמו בתקופה, וזאת בהתאם ל-ASC 230 העוסק בדוח על תזרימי המזומנים.

במסגרת התיקון, ASC 230 עודכן וישויות נדרשות לגלות מסי הכנסה ששולמו (נטו מהחזרי מס שהתקבלו) בהתאם ל-ASC 740. במקביל, נוספו ל-ASC 740 הדרישות הבאות:

- בכל תקופה שנתית נדרש לגלות פילוח של סכום מסי ההכנסה ששולמו (נטו מהחזרי המס שהתקבלו), תוך חלוקה בין מס פדרלי (לאומי) [federal (national)]; מס מדינה [state] ומס זר [foreign].
- בכל תקופה שנתית נדרש לגלות את סכום מסי ההכנסה ששולמו (נטו מהחזרי המס שהתקבלו) לכל תחום שיפוט אינדיבידואלי שבו הסכום נטו ששולם מהווה 5% או יותר מסך מסי ההכנסה ששולמו (נטו מהחזרי מס שהתקבלו). יצוין כי במסגרת דברי ההסבר שנלוו לתיקון, ה-FASB הבהיר כי יש ליישם את המבחן הכמותי של ה-5% במונחי ערך מוחלט [כלומר על ידי השוואת הערך המוחלט של התשלום נטו או ההחזר נטו בכל תחום שיפוט אינדיבידואלי עם הערך המוחלט של סך מסי ההכנסה ששולמו (נטו מהחזרי המס שהתקבלו)]. בנוסף, על פי דברי ההסבר לתיקון, ישות יכולה לזהות state, country או local territory כתחום שיפוט אינדיבידואלי.

הנחיות מקצועיות שפורסמו מבהירות כי הדרישה לגלות תחומי שיפוט אינדיבידואליים שבהם שולם 5% או יותר מסך המסים על ההכנסה ששולמו נטו, אינה מוגבלת לתחומי שיפוט זרים.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ד- הרחבת דרישות הגילוי בדוחות הכספיים השנתיים לגבי מסי הכנסה ששולמו, נטו [המשך]

רלוונטי הן ל-PBEs והן ל-non-PBEs, עבור תקופות שנתיות

דגשים לגבי יישום התיקון:

- העדר דרישה לספק מידע השוואתי לגבי תשלום מס הכנסה נטו המהווה 5% או יותר - מדברי ההסבר שנלוו לתיקון עולה כי הדרישה לגלות בכל תקופה שנתית את תחומי השיפוט האינדיבידואליים שבהם שולם 5% או יותר מסך המסים על ההכנסה ששולמו (נטו מהחזרי מס שהתקבלו), אינה כוללת דרישה לגלות מידע השוואתי לכל התקופות המוצגות.



לשם המחשה, אם בשנה מסוימת תחום שיפוט אינדיבידואלי עומד בסף הכמותי אבל בשנים הקודמות הוא לא עמד בו, הישות אינה צריכה לגלות מידע השוואתי לגבי אותו תחום שיפוט. בדומה, אם בשנה קודמת תחום שיפוט אינדיבידואלי עמד בסף הכמותי אבל בשנה השוטפת הוא אינו עומד בו, הישות תגלה בתקופה השוטפת רק את סכום המסים על ההכנסה נטו ששולמו בתקופה הקודמת באותו תחום שיפוט, במסגרת מספרי ההשוואה.

- שיוך מסי הכנסה שנוכו במקור - לעמדת PwC, יש לשייך מסי הכנסה שנוכו במקור לתחום השיפוט שהטיל את המס.

התיקון אינו קובע מיקום ספציפי לגילוי סכום המסים על ההכנסה ששולמו. לעמדת PwC בהתחשב באפשרות שהפילוח הנדרש לפי תחום שיפוט עשוי להיות נרחב, מצופה שישויות יבחרו לכלול את כל הגילוי במסגרת ביאור המסים ולא בהכרח במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים, כנעשה לפני אימוץ התיקון.



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה השינויים המרכזיים [המשך]

ה- הוספת דרישות גילוי בדוחות הכספיים השנתיים לגבי רווח או הפסד לפני מס מפעילויות נמשכות ולגבי הוצאות מס הכנסה מפעילויות נמשכות

רלוונטי הן ל-PBEs והן ל-non-PBEs, עבור תקופות שנתיות

לפני התיקון, ASC 740 לא דרש לגלות פילוח של הרווח או הפסד לפני מסים על ההכנסה או של הוצאות מסים על הכנסה, לפי תחומי שיפוט. עם זאת, ככלל, ישויות שכפופות לתקנה S-X 210.4-08(h) של ה-SEC נדרשו בין היתר לגלות על בסיס שנתי:

- מידע מפולח על הרווח או הפסד לפני מס הכנסה, תוך חלוקה בין רווח או הפסד במקום המושב (domestic) ורווח או הפסד זר (foreign),
- מידע מפולח על הוצאות מסים על ההכנסה, תוך חלוקה בין מס פדרלי (federal), מס זר (foreign), ומסי הכנסה אחרים (other income taxes, למשל state tax).

לאחר התיקון, ASC 740 דורש מכלל הישויות שבתחולתו לגלות בדוחותיהן השנתיים את הסכומים הבאים:

- פילוח של רווח או הפסד מפעילויות נמשכות לפני מסים על הכנסה, תוך חלוקה בין רווח או הפסד במקום המושב (domestic) ורווח או הפסד זר (foreign);
- פילוח של הוצאות (הכנסות) מסים על הכנסה מפעילויות נמשכות, תוך חלוקה בין מס פדרלי (לאומי) (federal (national)), מס מדינה (state) ומס זר (foreign). מס על רווח זר שהוטל על ידי מקום המושב ייכלל בהוצאות המס של מקום המושב.

ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה

השינויים המרכזיים [המשך]

ו- ביטול דרישות גילוי מסוימות

רלוונטי הן ל-PBEs והן ל-non-PBEs, עבור תקופות שנתיות

לפני התיקון, כל הישויות שבתחולת ASC 740 נדרשו לגלות את המידע הבא על בסיס שנתי:

- א- עבור פוזיציות מס לא ודאיות שלגביהן צפוי שסכום ההפרשות ישתנה בצורה משמעותית במהלך 12 החודשים שלאחר מועד הדיווח - טווח השינוי הצפוי, מהות חוסר הוודאות וכן מהות האירוע שעשוי להתרחש ב-12 החודשים הבאים ולגרום לשינוי;
- ב- עבור השקעות בחברות בנות ובעסקאות משותפות שלגביהן חל החריג להכרה בהתחייבות מסים נדחים לפי ASC 740 - הסכום המצטבר של ההפרשים הזמניים שלא הוכרה בגינם התחייבות מסים נדחים.

במסגרת התיקון, דרישות גילוי אלה בוטלו. עם זאת, יש לשים לב לבאים:

- לגבי דרישת הגילוי המצוינת בסעיף א' לעיל, ראוי לציין כי קיימות דרישות גילוי משלימות מכוח ASC 275 שרלוונטיות לכל סוגי האומדנים [לרבות, פוזיציות מס לא ודאיות] במקרים בהם האומדן ישתנה בטווח הקרוב [near term] בסבירות של לפחות reasonably possible והשפעת השינוי תהיה מהותית לדוחות הכספיים.
- לגבי דרישת הגילוי המצוינת בסעיף ב' לעיל, ישויות עדיין נדרשות לספק גילוי לסכום התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה בגין השקעות בחברות בנות ועסקאות משותפות זרות.

דוגמה יישומית – עריכת ביאור מס תיאורטי



ASU 2023-09 - שיפור דרישות הגילוי בגין מסים על ההכנסה דוגמה יישומית עבור PBEs – עריכת ביאור מס תיאורטי

הדוגמה הבאה לקוחה מתוך ASC 740-10-55-231 כנוסחו לאחר התיקון, והיא נועדה להמחיש את דרישות הגילוי החדשות עבור PBEs לגבי עריכת ביאור מס תיאורטי.

ביאור מס תיאורטי של PBE

ההמחשה הבאה משקפת את הקטגוריות הספציפיות ואת פריטי ההתאמה ש-PBE מספקת להם גילוי במסגרת ביאור המס התיאורטי שלה, בהתאם להוראות ASC 740-10. ההמחשה הבאה מניחה שהישות הינה תושבת ארה"ב ומציגה מספרי השוואה. בקשר לגילוי של השפעות מסים זרים בהתאם לסעיף ASC 740-10-50-12A(b)(2), ההנחה היא שסף ה-5%, המחושב על ידי הכפלת הרווח (או ההפסד) מפעילויות נמשכות לפני מס בשיעור מס ההכנסה הסטטוטורי הפדרלי של ארה"ב, מתקיים באופן הבא:

- א- עבור אירלנד, הן ברמת תחום השיפוט והן ברמת פריטי התאמה אינדיבידואליים בעלי אותה מהות בתוך אירלנד
- ב- עבור בריטניה, עבור פריטי התאמה אינדיבידואליים בעלי אותה מהות בתוך בריטניה, אבל לא ברמת תחום השיפוט
- ג- עבור שווייץ ומקסיקו, ברמת תחומי השיפוט, אך לא עבור פריטי התאמה אינדיבידואליים בעלי אותה מהות בכל אחד מאותם תחומי שיפוט

	Year Ended December 31, 20X2			Year Ended December 31, 20X1			Year Ended December 31, 20X0		
	Amount	Percent		Amount	Percent		Amount	Percent	
U.S. Federal Statutory Tax Rate	\$ AA	aa	%	\$ BB	bb	%	\$ CC	cc	%
State and Local Income Taxes, Net of Federal Income Tax Effect ^(a)	AA	aa		BB	bb		CC	cc	
Foreign Tax Effects									
United Kingdom									
Statutory tax rate difference between United Kingdom and United States	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Share-based payment awards	AA	aa		BB	bb		CC	cc	
Research and development tax credits	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		CC	cc	
Other	(AA)	(aa)		BB	bb		(CC)	(cc)	
Ireland									
Statutory tax rate difference between Ireland and United States	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Changes in valuation allowances	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		CC	cc	
Enacted changes in tax laws or rates	-	-		BB	bb		-	-	
Other	AA	aa		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Switzerland	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Mexico	AA	aa		BB	bb		CC	cc	
Other foreign jurisdictions	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		CC	cc	
Effect of Changes In Tax Laws or Rates Enacted In the Current Period	-	-		-	-		(CC)	(cc)	
Effect of Cross-Border Tax Laws									
Global intangible low-taxed income	AA	aa		BB	bb		CC	cc	
Foreign-derived intangible income	(AA)	(aa)		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Base erosion and anti-abuse tax	AA	aa		BB	bb		CC	cc	
Other	AA	aa		-	-		-	-	
Tax Credits									
Research and development tax credits	-	-		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Energy-related tax credits	(AA)	(aa)		-	-		-	-	
Other	-	-		(BB)	(bb)		-	-	
Changes In Valuation Allowances	AA	aa		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Nontaxable or Nondeductible Items									
Share-based payment awards	AA	aa		BB	bb		CC	cc	
Goodwill impairment	AA	aa		BB	bb		-	-	
Other	AA	aa		(BB)	(bb)		CC	cc	
Changes In Unrecognized Tax Benefits	(AA)	(aa)		BB	bb		(CC)	(cc)	
Other Adjustments	AA	aa		(BB)	(bb)		(CC)	(cc)	
Effective Tax Rate	\$ AA	aa	%	\$ BB	bb	%	\$ CC	cc	%

^(a) State taxes in California and New York made up the majority (greater than 50 percent) of the tax effect in this category.



ליצירת קשר

יעל ג'רסי

רו"ת, שותפה וראש המחלקה המקצועית PwC Israel

Yael.gerassi@pwc.com



שני אהרון

רו"ת, מנהלת בכירה, המחלקה המקצועית PwC Israel

Shani.aharon@pwc.com



דליה קרצברון

רו"ת, מנהלת בכירה, המחלקה המקצועית PwC Israel

dalia.karzbrun@pwc.com



©2024 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

"PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, or, as the context requires, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd. which are member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 151 countries with over 360,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice.

You should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd., their members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.