

אי תחולת תקני דיווח
כספי בינלאומיים IFRS
בקביעת ההכנסה
החייבת בשנות המס
2007, 2008 ו-2009

סקירת הוראת ביצוע
של רשות המסים

מרצה: אבי נוימן, רו"ח (משפטן), שותף, מחלקת
מסים

אי תחולת תקני IFRS בחישוב ההכנסה החייבת לשנים 2007-2009 (הוראת שעה)

סעיף 87א לפקודה קובע:

**"בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבונאות מס' 29 שקבע המוסד
לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס
2007, 2008 ו-2009."**

- הוראת שעה בעלת תחולה רטרואקטיבית (דוחות 2007-2008 כבר הוגשו)
- המחוקק הישראלי עושה שימוש לראשונה בכלי חקיקתי לקביעת הוראות מיוחדות בדיני המס הגוברות על כללי החשבונאות (עד כה אימוץ כללי החשבונאות נעשה על פי הפסיקה כל עוד לא נקבעה הוראה סותרת בדיני המס - גישת העקיבה הסלקטיבית)
- נטל דיווח מכביד על החברות- מערכת דיווח כפולה
- הגשת דוחות מתקנים (מועדי התיישנות, ריבית והפרשי הצמדה על חוב מס)

יישום הלכה למעשה של הוראת השעה - הוראת ביצוע

- ביום 15 ביוני 2010 פרסמה רשות המסים הוראת ביצוע 7/2010 שמטרתה להורות כיצד יש ליישם את הוראת השעה שקבעה אי תחולת כללי IFRS בחישוב ההכנסה החייבת לשנים 2007-2009.
- הוראת הביצוע מציגה שלוש חלופות אפשריות לעריכת דוח ההתאמה מתוך הדוחות הכספיים של החברה לשנים הנדונות בהוראת השעה:

יישום הלכה למעשה של הוראת השעה - חלופות הוראת ביצוע

חלופה 1 - גישת ההפרדה -	עריכת דוחות כספיים (סולו) נפרדים מבוססי תקינה ישראלית והתאמת הרווח (הפסד) חשבונאי לצרכי מס במתכונת הרגילה.
חלופה 2 - הגישה הדו שלבית -	התאמת רווח (הפסד) חשבונאי מדוחות כספיים (סולו) מבוססי תקינת IFRS וערוכים לפי תקנה 9ג לתקנות ניירות ערך והבהרת הרשות מחדש ינואר 2010, לרווח (הפסד) חשבונאי לפי תקני דיווח ישראלים (ללא תקן 29) ולאחר מכן התאמות נדרשות לפי דיני המס.
חלופה 3 - הגישה החד שלבית -	התאמה <u>ישירה</u> של רווח (הפסד) חשבונאי מדוחות כספיים מבוססי תקינת IFRS וערוכים לפי תקנה 9ג, לרווח המחושב לצרכי מס (ללא שלב ביניים של חישוב מרווח (הפסד) חשבונאי לפי תקני דיווח ישראלים).

בכל אחת מהחלופות המובאות לעיל יש לצאת מרווח (הפסד) חשבונאי לפני מס של החברה המדווחת בנפרד (דוחות סולו).

דוגמאות ליישום החלופות השונות המובאות בהוראת הביצוע של רשות המסים

חלופה 1 - רווח (הפסד) חשבונאי לפי דוח סולו ערוך לפי תקני חשבונאות ישראלים (ללא תקן 29) (גישת ההפרדה)

XXX

רווח (הפסד) חשבונאי

הוסף:

XXX

הוצאות פחת בספרים

XXX

הפרשה לחובות מסופקים

XXX

רווחי קבלן בונה מחושב לפי 8א

XXX

הורד:

XXX

רווחי קבלן בונה לפי תקן 2

XXX

שערוך נדל"ן להשקעה לפי תקן 16

(מודל שווי הוגן)

(XXX)

XXX

הכנסה חייבת (הפסד) לצרכי מס

חלופה 2 - רווח (הפסד) חשבונאי לפי דוח סולו מבוסס תקינת IFRS בהתאם לתקנה 9ג והתאמתו לרווח (הפסד) חשבונאי לפי תקינה ישראלית (הגישה הדו שלבית)

רווח (הפסד) חשבונאי
התאמות לרווח חשבונאי לפי תקני דיווח ישראלים (ללא תקן 29) הערוך בהתאם
לתקנה 9ג ולהבהרה שפרסמה רשות ניירות ערך
הוסף / הורד:

רווח מניירות ערך שנזקף לקרן הון
הוצאות מימון פיננסיות בגין נגזרים משובצים
הפרשה לערבבויות פיננסיות
רווח ממוניטין שלילי
הוצאות מימון בשל הפחתת ניכיון באג"ח
להמרה עם אופציית המרה צמודה

רווח (הפסד) חשבונאי לפי תקני דיווח כספי ישראלים (ללא תקן 29)
התאמות נדרשות לפי דיני המס:
הוסף:

ביטול הוצאות פחת בספרים
ביטול הפרשה לירידת ערך נכס
ביטול הוצאות בגין אופציות לעובדים- תקן 24

הורד:

ניכוי הוצאות פחת לצרכי מס (טופס י"א)
ניכוי הוצאות אופציות לעובדים במסלול פירותי 102

הכנסה חייבת (הפסד) לצרכי מס

חלופה 3 - התאמה ישירה של רווח (הפסד) חשבונאי מבוסס תקינת IFRS לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9ג (הגישה החד שלבית)

XXX

רווח (הפסד) חשבונאי
התאמות ישירות נדרשות לפי דיני המס:
הוסף:

XXX ביטול הוצאות פחת בספרים
XXX ביטול הוצאות שנרשמו בגין תשלום מבוסס מניות
XXX ביטול הפרשה בגין רווח (הפסד) אקטוארי
להתחייבות יחסי עובד מעביד
XXX ביטול התחייבות למדען בגין מענקים

הורד:

XXX ניכוי הוצאות פחת לצרכי מס

XXX

התאמות לתקינה חשבונאית ישראלית (ללא תקן 29) המשפיעות
על ההכנסה החייבת ואשר לא מצאו את ביטויין בהתאמות הנדרשות
לצרכי מס כאמור לעיל:
הוסף / הורד:

XXX הוצאות מימון בשל הפחתת ניכיון אג"ח להמרה
XXX התאמת ערך אופציות התחייבות
XXX הפרשה לתביעות משפטיות לפי IAS 37
XXX ביטול שערור נגזרים משובצים

XXX
XXX

הכנסה חייבת (הפסד) לצרכי מס

דגשים וכשלים העולים מהוראת הביצוע

▪ דוחות מתקנים:

על פי הוראת הביצוע הגשת דוחות מתקנים ללא שינוי מועד ההגשה המקורי יתאפשר רק אם הדוחות המתקנים לשנות המס 2007 ו- 2008 יוגשו עד ליום 31/10/2010. דוחות לשנת המס 2009 יוגשו במועד החוקי להגשתן בכפוף לאורכות.

▪ ריבית והפרשי הצמדה על חוב מס:

הוראת הביצוע אינה מתייחסת לסוגיות הפרשי הצמדה וריבית וכן קנסות העשויים להיווצר כתוצאה מחוב מס עודף עקב הגשת הדוחות המתקנים ותשלומי מס מאוחרים כפועל יוצא מכך.

דגשים וכשלים העולים מהוראת הביצוע

■ אי מטרליות:

אין התייחסות חריגה בהוראת הביצוע לגבי אפשרות לאי תיקון ההכנסה החייבת לגבי שנות המס שלגביהן הוגשו כבר דוחות לפקיד השומה, מקום בו השינוי בהכנסה החייבת כתוצאה מיישום הוראת השעה אינו עולה על רף של "אי מטרליות".

■ הטיפול לצרכי מס בעודפים יתרת פתיחה 1/1/2007:

הוראת הביצוע אינה מתייחסת לטיפול הנדרש בהפרשים שנזקפו לעודפים יתרת פתיחה 1/1/2007 כתוצאה מיישום לראשונה של התקינה הבינלאומית.

תודה על ההקשבה!
אבי נוימן, רו"ח (משפטן)
שותף, מחלקת מסים
03-7954467
avi.noiman@il.pwc.com

PRICEWATERHOUSECOOPERS 
קסלמן וקסלמן

© 2010 קסלמן וקסלמן. כל הזכויות שמורות.
מתייחס לקסלמן וקסלמן או, כפי שמשמע מתוכן PricewaterhouseCoopers "המונח"
PricewaterhouseCoopers International Limited המסמך, לרשת הפירמות החברות ב-
אשר כל אחת מהן הינה ישות משפטית נפרדת. כל פירמה חברה הינה ישות משפטית (PwCIL)
או כל פירמה חברה אחרת, וכן PwCIL נפרדת, ופירמת קסלמן וקסלמן אינה משמשת סוכנת של
אינה יכולה לשלוט בהפעלת שיקול הדעת המקצועי של פירמה חברה אחרת, או לחייב פירמה
באופן כלשהו. PwCIL חברה אחרת או את