

השפעת השינוי בשיעורי המס על הדוחות הכספיים בשנת 2011

מחלקה מקצועית - נובמבר 2011

רקע כללי

זכור, בחודש יולי 2009 אושר בכנסת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט - 2009. החוק קבע, בין היתר, הפחתה הדרגתית של שיעורי מס החברות החל משנת 2011 ואילך. כמו כן, בהקבלה, ובאותו קצב מדורג, אמור היה להיות מופחת בהדרגה גם שיעור מס רווח ההון הריאלי, על מנת להתאימו לשיעור מס החברות כאמור לעיל. שיעורי המס שנקבעו בחוק הינם כדלקמן:

שנה	שיעור מס חברות ומס רווח הון ריאלי
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015	20%
2016 ואילך	18%

יישום הוראות החוק לעניין שיעורי המס כאמור לעיל היווה את הבסיס לטיפול במסים שוטפים ונדחים בדוחות הכספיים שפורסמו עד כה.

בחודש אוגוסט 2011 מינה ראש הממשלה צוות בראשות פרופ' טרכטנברג לבחינת חלופות להקלת נטל המחיה בישראל (להלן - "הוועדה"). ביום 26 בספטמבר 2011 פורסם דוח הוועדה אשר כולל, בין היתר, המלצות בתחום מערכת המס לעניין מס החברות החל על חברות ישראליות ובכללן ביטול מתווה הפחתת המס כמוצג לעיל החל משנת 2012. במסגרת זו מוצע שלא להמשיך את היישום של ההפחתות המתוכננות בשנים הקרובות במס החברות ולבטל החל משנת 2012. כמו כן מוצע כי מס החברות יועלה בשנת 2012 לשיעור של 25% (ותישקל העלאה נוספת בשנת 2012 לשיעור של 26% בהתאם לצרכים

הפיסקאליים). יש לציין כי לאור ההעלאה הצפויה של שיעור מס החברות כאמור בשנת המס 2012, יועלו בהתאמה גם שיעור המס על רווח הון ריאלי ושיעור המס על השבח הריאלי.

המלצות אמורות להיות מובאות לאישור חקיקה בכנסת עד לתום השנה הנוכחית (2011).

בהנחה שההמלצות שהזכרו לעיל לעניין ביטול מתווה ההפחתה והעלאת שיעור מס החברות ל-25% יאושרו בהתאם למוצע ועד לתום שנת 2011, להלן השפעתן הצפויה על הדוחות הכספיים הקרובים העתידיים להתפרסם. יצוין כי האמור בחוזר זה מתייחס לדוחות הערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) אך הוא תקף גם לדוחות הערוכים בהתאם לתקינה הישראלית (Israeli GAAP) שהוראותיה בנדון זהות.

הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים לרבעון השלישי של שנת 2011

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה (IAS 12), מסים שוטפים ומסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח. כמו כן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10, אירועים לאחר תקופת הדיווח (IAS 10), שינויים בשיעור המס, שנחקקו (enacted) לאחר תקופת הדיווח, מהווים אירועים שאינם מחייבים התאמה בתקופת הדיווח. לפיכך, ביחס לדוחות הכספיים הביניים לרבעון השלישי של שנת 2011 השינוי כאמור בשיעורי המס, במידה ויאושר בחוק עד למועד פרסומם, הינו אירוע שלאחר תאריך המאזן שאינו חייב התאמה. כלומר, אין לעדכן את יתרות המסים הנדחים ליום 30 בספטמבר 2011 בשל השינוי בשיעורי המס, אלא יש לתת בגינו גילוי איכותי, במסגרת הביאור על "אירועים לאחר תאריך המאזן". עם זאת, במידה ומעשי והנתון כבר זמין, יש לתת גם גילוי כמותי (בנוסף לגילוי האיכותי לגבי תיאור השינוי בשיעורי המס) כאשר ההשפעה צפויה להיות מהותית על הדוחות הכספיים (ראה להלן). במידה והשינוי בשיעורי המס לא יאושר עד למועד פרסום דוחות כספיים ביניים אלה, אין צורך אף בגילוי כלשהו במסגרת הדוחות הכספיים.

יש להוסיף כי האמור לעיל תקף לכל דוח כספי שטרם פורסם, הן שנתי והן ביניים (לדוגמה במקרה של חברה פרטית שטרם פרסמה דוחות כספיים שנתיים לשנת 2010). לפיכך, בדוחות כאלה יידרש לכלול את הגילוי האמור במסגרת הביאור בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן" או במסגרת הביאור בדבר "מסים על ההכנסה".

הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2011

בהנחה כאמור שהשינוי בשיעורי מס החברות יאושר עד לתום שנת 2011, הרי שבדוחות כספיים אלה ההשפעה תתבטא במדידת יתרות המסים הנדחים בלבד המוכרים בדוחות הכספיים. יש לציין כי לשינוי בשיעורי המס אין השפעה על יתרות המסים השוטפים, לרבות ההפרשה למס לשנת 2011, מאחר והשינוי מתייחס לשנת 2012 ואילך בלבד.

ההשפעה כאמור על יתרות המסים הנדחים בדוחות כספיים אלה תקבל ביטוי במדידת המסים הנדחים (נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים) ליום 31 בדצמבר 2011, אשר יחושבו על פי שיעורי המס החדשים שיחולו במועדי ההיפוך של הפרשים הזמניים המתייחסים באותו מועד, במקרה הנדון, לפי שיעור מס של 25%. יש לשים לב למקרים בהם חלים שיעורי מס מיוחדים כגון בגין מפעלים מאושרים או מוטבים על פי חוק עידוד השקעות הון שאז אלו יילקחו בחשבון.

בהתאם ל- IAS 12, בדוחות כספיים שנתיים, יש לתת גילוי נפרד לרכיבים העיקריים של היתרה הוצאת מסים (הכנסת מסים) ברווח או הפסד ובכללם סכומי הוצאות או הכנסות מסים נדחים שהוכרו ונבעו מהשפעת השינויים בשיעורי המס לפיהם נמדדים המסים הנדחים. הגילוי המתייחס להשפעת השינוי בשיעור המס כאמור הינו תוצאת החישוב של עדכון יתרות המסים הנדחים שנעשה בעקבות שינוי זה כפי שיתואר להלן. יזכר כמו כן כי לשינוי בשיעורי המס כאמור תהיה השפעה גם על יצירה של מסים נדחים בגין הפרשים זמניים "חדשים" בתקופה השוטפת אשר גם הם יקבלו ביטוי ביתרות המסים הנדחים לסוף תקופת הדיווח.

חישוב השינוי הנובע מעדכון יתרות המסים הנדחים לפי שיעור המס החדש

מטרת החישוב כאמור לעיל הינה כי בדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2011 יינתן ביטוי לכל יתרות המסים הנדחים הרלבנטיות (נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים) בגין הפרשים הזמניים הקיימים לאותו מועד (במקרה הנדון, ליום 31 בדצמבר 2011) וכל זאת לפי שיעורי המס הצפויים להתייחס לתקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות. מבחינה פרקטית, חישוב השינוי המתייחס לרכיב "סכומי הוצאות או הכנסות מסים נדחים שהוכרו ונבעו מהשפעת השינויים בשיעורי המס" נעשה לגבי יתרות הפתיחה בדוחות הכספיים (ולא לגבי יתרות הסגירה של 31 בדצמבר). יש לחשב את כל יתרות המסים הנדחים הרלבנטיות (נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים) בגין הפרשים הזמניים הקיימים ליום 1 בינואר 2011 (הזהים ליתרות שדווחו בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2010 במידה ולא חל שינוי ביתרות בין מועדים אלה, לדוגמה בגין שינוי מדיניות חשבונאית או תיקון טעות) וזאת בהתאם לשיעור מס החברות החדש ומס רווח ההון החדש (25%) שיחול בתקופות בהן צפויים הפרשים הזמניים להתהפך. יש לציין כי מאחר וקיימת זהות בין שיעור מס החברות ובין שיעור מס רווח ההון בכל שנה, אזי אין צורך לבחון את אופן ההיפוך של המסים הנדחים, כך לדוגמה, אין חשיבות האם ההיפוך יהיה במימוש הנכס (מס רווח הון) או על ידי השימוש בו (באמצעות פחת - מס חברות).

חשוב לציין כי במסגרת הטיפול ביתרות הפתיחה כאמור לעיל, יש להתייחס אך ורק לאותם הפרשים זמניים שהיו ביתרות הפתיחה (31 בדצמבר 2010) ונתרו קיימים גם ביתרות הסגירה (31 בדצמבר 2011). לפיכך, הפרש זמני המתהפך במהלך שנת 2011 (כלומר קיים ביתרות הפתיחה אך לא קיים ביתרות הסגירה) אינו רלוונטי לצורך חישוב השפעת השינוי וכך גם הפרש זמני חדש שנוצר במהלך השנה ולא היה ביתרות הפתיחה. לדוגמה, יתרות מסים נדחים בגין חברה מאוחדת שיצאה מאיחוד במהלך תקופת הדיווח השוטפת 2011, אותן יש לנטרל ולא להתייחס אליהן בחישוב מאחר שהן (וההפרשים הזמניים בגינם הן נוצרו) אינן קיימות ביתרות הסגירה בדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2011. באופן דומה, במקרה של הפרש זמני בגין פריט רכוש קבוע הנמדד לפי עלות, אשר נובע משוני בשיעורי הפחת בין הספרים ומס הכנסה ושבתקופה הנוכחית (שנת 2011) נמצא כבר בשלב ההיפוך (העתודה למס הולכת וקטנה), אין להתחשב בחלק המתהפך בשנת 2011 לצורך חישוב עדכון המסים הנדחים.

עם זאת חשוב להבחין באשר ליתרות מסים נדחים חדשות שנוצרו לראשונה במהלך התקופה (לא היו קיימות ביתרות הפתיחה אך קיימות ביתרות הסגירה). לדוגמה, בגין כניסה לאיחוד של חברה שאוחדה לראשונה במהלך השנה, או כתוצאה משערוך נכסי נדל"ן להשקעה לשווים ההוגן שהתבצע במהלך השנה. במידה ואלו נמדדו לפי שיעורי המס הישנים, הרי שיש להתחשב בהם בנוסף ובאופן זה לטיפול ביתרות פתיחה כמצוין לעיל. באופן דומה, לגבי הפרש זמני בגין פריט רכוש קבוע שצוין לעיל, אם בשנת 2011 היה מדובר במקרה הפוך של שלב היצירה של ההפרש הזמני (לדוגמה, העתודה הולכת וגדלה) במידה והחלק הנוצר לראשונה בשנת 2011 נמדד לפי שיעורי המס הישנים, הרי שגם לגבי קיימת השפעה של השינוי בשיעורי המס ויש לחשבה באופן דומה. דהיינו, יש לחשב עבור יתרות אלה את השפעת השינוי עליהן בהתאם לסכומי ההפרשים הזמניים המתייחסים כפי שהוכרו לראשונה בדוחות הכספיים. הפרשים זמניים כאמור יקבלו אף הם ביטוי בהוצאות המסים לתקופה אך במסגרת היתרה "סכומי הוצאות או הכנסות מסים נדחים המתייחסים ליצירה והיפוך של הפרשים זמניים" (למעט בנסיבות שהפריט המתייחס מוכר ישירות בהון, ראה להלן). מכאן עולה החשיבות של שיקול הדעת שיש להפעיל תוך הבנה באופן פרטני של מהות ההפרשים הזמניים הקיימים הן ביתרות הפתיחה (31 בדצמבר 2010) והן ביתרות הסגירה (31 בדצמבר 2011), ניתוח מקורם והתנועה בהם.

ההפרש בין הסכום נטו של יתרות אלה שחושב לפי השיעור החדש לבין הסכום נטו לפיו מוצגות היתרות הרלבנטיות כמוסבר לעיל בדוחות הכספיים כפי שפורסמו ליום 31 בדצמבר 2010 (לפי שיעורי המס הישנים), הינו סכום השינוי והעדכון של המסים הנדחים (על מרכיביו) כפי שיוכר בדוחות הכספיים ויופיע כגילוי.

באופן כללי, ולצורך המחשת השפעות צפויות נבחרות, העדכון נטו של יתרות המסים הנדחים (נכסים והתחייבויות) עשוי ליצור רווח או הפסד. כיוונו והשפעתו מבחינה כמותית תלויים באופי הפריט המאזני שבגיננו ההפרשים הזמניים: נכס או התחייבות, מועד היפוכו של ההפרש הזמני וכן גודל סכומו. לדוגמה, הפרש זמני בגין נדל"ן להשקעה המוצג לפי שווי הוגן, שמקורו בהפרשי שיערוך חיוביים של שווי הוגן שהוכרו בדוחות הכספיים (אך לא לצורכי מס), מביא להכרה בהתחייבות מסים נדחים. השפעת הגידול בשיעור המס מ-18% (שיושם עד כה בדוחות הכספיים בהתאם לצפי ההיפוך במועד המכירה החל לאחר שנת 2016 לפי המתווה הישן) ל-25% כאמור, עשויה להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים בעקבות הגידול שיחול בהתחייבות מסים נדחים וזקיפת גידול זה כהוצאות מסים על ההכנסה ברווח או הפסד. סכום זה ישפיע ישירות על הרווח הנקי המדווח לשנת 2011. באופן דומה, הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אשר הוכרו בדוחות הכספיים, לדוגמה בגין הפסדים מועברים לצורכי מס, צפויים להביא להכנסות מסים נדחים בעקבות הגידול בנכסי המסים הנדחים המתייחסים, בעקבות הגידול בשיעור המס בהשוואה לשיעור ששימש לחישובם בדוחות הכספיים לשנת 2010.

חשוב לזכור כי בהתאם ל- IAS 12, מסים נדחים מוכרים ברווח או הפסד (בסעיף מסים על ההכנסה) אלא אם הם מתייחסים לפריטים המוכרים ישירות בהון או ברווח (הפסד) כולל אחר, שאז גם השפעת המס בגינם נזקפת לסעיף המתייחס (ישירות להון או כרווח כולל אחר). באופן עקבי, אותו עיקרון חל גם לגבי עדכון המסים הנדחים בגין שינוי בשיעורי המס. דהיינו, העדכון עבור פריטים שנזקפו להון העצמי יוכר אף הוא בהון העצמי (במסגרת רווח כולל אחר או בדוח על השינויים בהון העצמי, לפי המקרה), וזאת בהתאם לאופי הפריט אליו מתייחס המס הנדחה. לפיכך יש לשים לב שלא כל השינוי שחושב ביתרות המסים הנדחים כמוסבר לעיל יזקף לרווח או הפסד בסעיף מסים על ההכנסה אלא ייתכן וחלק ממנו יידרש להיזקף כרווח (הפסד) כולל אחר או ישירות להון העצמי. שינוי שמוכר ברווח כולל אחר יכול לנבוע לדוגמה כתוצאה מעדכון מסים נדחים שנוצרו בגין נכסים פיננסיים זמניים למכירה, הערכה מחדש של רכוש קבוע, הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים של פעילות חוץ, רווחים או הפסדים אקטואריים בגין תוכניות הטבה מוגדרת ועוד. בהתאם לכך, במסגרת מתן הגילוי הכמותי בדוחות הכספיים יש להבחין בין עדכון המסים הנדחים אשר נזקף לרווח או הפסד בסעיף מסים על ההכנסה ובין העדכון הנזקף להון העצמי במסגרת רווח כולל אחר או בדוח על השינויים בהון העצמי.

בברכה,

המחלקה המקצועית