

# אישור פרק המסים של וועדת טרכטנברג והשפעת השינוי בשיעורי המס על הדוחות הכספיים השנתיים של שנת 2011

מחלקה מקצועית - דצמבר 2011

## רקע

כזכור, 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' מנואל 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. **ביום 5 בדצמבר 2011 אישרה הכנסת, בתוקף מיום 1 בינואר 2012, את המלצות הוועדה.**

במסגרת זו הוחלט שלא להמשיך את יישום ההפחתות שתוכננו בהתייחס לשנים הקרובות במס החברות ולבטלן החל משנת 2012. כמו כן נקבע כי מס החברות יועלה בשנת 2012 לשיעור של 25% (כזכור, המלצות הוועדה הציעו כי תישקל העלאה נוספת בשנת 2012 לשיעור של 26% בהתאם לצרכים הפיסקאליים). במקביל, הוחלט על העלאה של שיעור המס על רווח הון ריאלי ושיעור המס על השבח הריאלי לשיעור 25%.

להלן ההשפעה הצפויה של ההחלטה על ביטול מתווה ההפחתה והעלאת שיעור מס החברות ל- 25% על הדוחות הכספיים השנתיים של שנת 2011, לאור אישור המלצות הוועדה בכנסת כאמור לפני תום השנה.

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 השנתיים 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.

לאור זאת שהשינוי בשיעורי מס החברות אושר במהלך שנת 2011, אך בתוקף מיום 1 בינואר 2012, הרי שבדוחות הכספיים של שנת 2011 ההשפעה תתבטא במדידת יתרות המסים הנדחים בלבד המוכרים בדוחות הכספיים. לשינוי בשיעורי המס אין השפעה על יתרות המסים השוטפים, לרבות הפרשה למס לשנת 2011, מאחר והשינוי כאמור מתייחס לשנת 2012 ואילך.

ההשפעה על יתרות המסים הנדחים בדוחות הכספיים של שנת 2011 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. יוזכר 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.

### אופן חישוב השינוי הנובע מעדכון יתרות המסים הנדחים לפי שיעור המס החדש

מטרת החישוב כאמור לעיל הינה כי בדוחות הכספיים השנתיים של שנת 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 לפיכך 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 ושיעור מס רווח הון החדש (25%) שיחולו בתקופות בהן צפויים הפרשים הזמניים להתהפך. יש לציין כי מאחר וקיימת זהות בין שיעור מס החברות ובין שיעור מס רווח הון 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). יוזכר כמו כן כי עם התאמת יתרות המסים הנדחים ליום 31 בדצמבר 2011 לשיעורי המס החדשים וביטול המתווה המדורג של הפחתת שיעור המס, תצומצם ההשפעה האפשרית של תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 בנושא ההשבה של נכסי בסיס (**Recovery Of Underlying Assets**). תיקון זה, אשר ייכנס לתוקף בהתייחס לתקופות דיווח שנתיות שתחילתן ביום 1 בינואר 2012 או לאחר מכן, קובע כי לצורך חישוב יתרות מסים

נדחים, יידרש לעשות שימוש בשיעור המס החל בעת מכירה בלבד (היינו שיעור המס על רווח הון החזוי לחול במועד המכירה), בהתייחס לנכסי נדל"ן להשקעה ונכסי רכוש קבוע הנמדדים בשווי הוגן (הן לגבי מרכיב הקרקע והן לגבי מרכיב המבנים) למטע בנסיבות בהן ישות חוזה כי כל ההטבות הכלכליות הגלומות בשימוש בנכס, באופן מהותי, ינבעו לה מהשימוש בנכס ולא במכירתו.

חשוב לציין כי במסגרת הטיפול ביתרות הפתיחה כאמור לעיל, יש להתייחס אך ורק לאותם הפרשים זמניים שהיו ביתרות הפתיחה (31 בדצמבר 2010) ונותרו קיימים גם ביתרות הסגירה (31 בדצמבר 2011). לפיכך, הפרש זמני המתהפך במהלך שנת 2011 (כלומר כזה שהיה קיים ביתרות הפתיחה אך אינו קיים ביתרות הסגירה) אינו רלוונטי לצורך חישוב השפעת השינוי וכך גם באשר להפרש זמני חדש שנוצר במהלך השנה ולא היה ביתרות הפתיחה. לדוגמה, יתרות מסים נדחים בגין חברה מאוחדת שיצאה מאיחוד במהלך שנת 2011, אותן יש לנטרל ולא להתייחס אליהן בחישוב מאחר שהן (וההפרשים הזמניים בגינם הן נוצרו) אינן קיימות ביתרות הסגירה שבדוחות 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.

באשר ליתרות מסים נדחים חדשות שנוצרו לראשונה במהלך התקופה (לא היו קיימות ביתרות הפתיחה אך קיימות ביתרות הסגירה, כגון כניסה לאיחוד של חברה שאוחדה לראשונה במהלך השנה או כתוצאה משערוך נכסי נדל"ן להשקעה לשווים ההוגן שהתבצע במהלך השנה), אלו יוכרו מלכתחילה בדוחות הכספיים השנתיים של שנת 2011 לפי שיעורי המס החדשים (אף שייתכן ובדוחות הביניים של שנת 2011 הן נמדדו לפי שיעורי המס הישנים, באם נוצרו לפני 1 באוקטובר 2011). 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 זיהוי פרטני של מהות ההפרשים הזמניים הקיימים הן ביתרות הפתיחה (31 בדצמבר 2010) והן ביתרות הסגירה (31 בדצמבר 2011), ניתוח מקורם והתנועה בהם. הפרש 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 מרכיבו) כפי שיוכר בדוחות הכספיים ויופיע כגילוי במסגרת פירוט הרכיבים העיקריים של הוצאת מסים (הכנסת מסים) לתקופה.

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 נבעו ההפרשים הזמניים: נכס או התחייבות, מועד היפוכו של ההפרש הזמני וכן 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 אשר חזויה להתבצע לאחר שנת 2016 לפי המתווה הישן) ל-25% כאמור, עשויה להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים של שנת 2011 בעקבות הגידול שיחול בהתחייבות מסים נדחים וזקיפת גידול זה כהוצאות מסים על ההכנסה ברווח או הפסד לשנה. סכום זה ישפיע ישירות על הרווח הנקי המדווח לשנת 2011. באופן דומה, הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אשר הוכרו בדוחות הכספיים כנכסי מסים נדחים, 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 בהתייחס ליתרות המסים הנדחים כמוסבר לעיל ייזקף 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 זמינים 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 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.

### **הטיפול החשבונאי בדוחות כספיים לתקופות שעד ליום 30 בספטמבר 2011 אשר טרם פורסמו**

כמצוין לעיל, 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, בהתייחס לדוחות כספיים, שנתיים או ביניים, שטרם פורסמו (לדוגמה במקרה של חברה פרטית שטרם פרסמה דוחות כספיים שנתיים לשנת 2010), לתקופות שקדמו למועד אישור המלצות הוועדה בכנסת (היינו עד וכולל דוחות הביניים לרבעון השלישי של שנת 2011), השינוי כאמור בשיעורי המס, מהווה אירוע שלאחר תאריך המאזן שאינו חייב התאמה. כלומר, אין לעדכן את יתרות המסים הנדחים בדוחות כספיים שנתיים וביניים כאמור בשל השינוי בשיעורי המס, אלא יש לתת בגינו גילוי איכותי, במסגרת הביאור על "אירועים לאחר תאריך המאזן". בנוסף, במידה ויהיה זה מעשי יינתן גם גילוי כמותי (בנוסף לגילוי האיכותי לגבי תיאור השינוי בשיעורי המס).

**בברכה,**

**המחלקה המקצועית**