



ג' תמוז תש"ע
15 יוני 2010

אל:
תפוצה

הוראת ביצוע מס' 7/2010 - רשות המיסים

הנדון: אי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007 - 2009 (הוראת שעה)

רקע

1. בחודש יולי 2006 אישרה הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מס' 29 בנושא: "אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)" (להלן - **תקן 29**).
2. על פי הוראות תקן 29, תאגידי הכפופים לחוק ניירות ערך, התשכ"ה - 1968 ומחוייבים לדווח על פי תקנותיו, יערכו את הדוחות הכספיים שלהם לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) וזאת בדוחות הכספיים לתקופות המתחילות מיום 1 בינואר 2008.
3. עוד נקבע בתקן 29, כי תאגידי כאמור רשאים לבצע "אימוץ מוקדם" ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם לפי תקני דיווח בינלאומיים (IFRS) החל מהדוחות הכספיים שיפורסמו לאחר 31 ביולי 2006.
4. בנוסף, נקבע בתקן 29 כי גם תאגידי אחרים שאינם כפופים לחוק ניירות ערך רשאים לערוך את הדוחות הכספיים שלהם על פי תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS) (כולל הוראת "האימוץ המוקדם"), קרי, החל מהדוחות הכספיים שיפורסמו לאחר 31 ביולי 2006.
5. כידוע, על פי הפסיקה הקיימת בדיני המס, כללי החשבונאות המקובלים חלים גם לצורך דיני המס אלא אם כן הם אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס (כך למשל, ראה ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795; ע"א ארקיע קווי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד טו(2) 533). באופן זה, מאומצים כללי החשבונאות המקובלים, הקובעים את מדידת ההכנסות, ההוצאות, עיתויין, אופן הצגתם וכו', אל תוך דיני המס.
6. על רקע ההחלה הגורפת של תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS) אל תוך כללי החשבונאות המקובלים הישראליים, מחד, ואופן החלת כללי החשבונאות המקובלים בקביעת ההכנסה החייבת כמפורט לעיל, מאידך, הוקמה ברשות המיסים וועדה אשר נתבקשה לבחון את השלכות המיסוי של החלה גורפת זו של תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS) ולהציע תיקונים, ככל שיידרשו, בהקשר לכך.

7. הוועדה בנושא טרם סיימה את עבודתה ולכן לתקופת ביניים, חוקקה הוראת שעה, המתייחסת לשנות המס 2007 - 2009, בדבר אי תחולת תקן 29 (המאמץ באופן גורף את תקני הדיווח הכספי הבינלאומי) בקביעת ההכנסה החייבת (להלן - **הוראת השעה**).

הוראת השעה נתקבלה בכנסת, ביום 25 בינואר 2010, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 - הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), התשי"ע - 2010, ובה הוסף סעיף 87א לפקודת מס הכנסה, בנוסח הבא:

"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."

מטרת ההוראה

8. מטרת הוראת ביצוע זו הינה להורות כיצד יש ליישם את הוראת השעה האמורה.

אופן ישום הוראת השעה

9. **דוחות התאמה לצורכי מס -**

משמעות הוראת השעה היא כי תאגידי אשר החילו על עצמם לשנות המס הנדונות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), וביצעו את ההתאמות הנדרשות לדיני המס (בדוח ההתאמה) לשם קביעת ההכנסה החייבת מתוך הרווח החשבונאי האמור, נדרשים כעת להגיש דוח התאמה מתוקן שתוצאתו היא קביעת ההכנסה החייבת של התאגיד תוך נטרול תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) כפי שנקלטו לחשבונאות באמצעות בתקן 29.

מובהר כי תאגידי אשר הגישו בעבר דוחות התאמה לצורכי מס ובהם ביצעו את התיאומים הנדרשים למעבר לרווח חשבונאי (סולו) על פי תקינה חשבונאית ישראלית (ללא תקן 29), אינם נדרשים להגשת דוח התאמה מתוקן.

את דוח ההתאמה לצורכי מס המתוקן יש להגיש באחת מהחלופות המוצעות שלהלן.

הערה: בכל אחת מהחלופות, יש לצאת מרווח (הפסד) החשבונאי, לפני מס, של חברת האם בנפרד (דוחות סולו) ולא רווח והפסד מאוחד של הקבוצה (ראו פירוט בסעיף 10 להלן).

להלן שלוש חלופות אפשריות להגשת דוח ההתאמה:

חלופה ראשונה:

XXX	רווח (הפסד) חשבונאי בספרים לפי דוח סולו (לפי תיקני חשבונאות ישראלים (ללא תקן 29)) *
	התאמות הנדרשות לפי דיני המס:
XXX	1. לדוגמה - ביטול הוצאות פחת בספרים
XXX	2. לדוגמה - ניכוי הוצאות פחת לצורכי מס
XXX	3. לדוגמה - ביטול הוצאות הפרשה לחובות מסופקים
XXX	סך התאמות לצורכי מס
XXX	הכנסה חייבת (הפסד) לצורכי מס

* מובהר כי חברה שעושה שימוש בחלופה זו נדרשת לצרף דוחות כספיים (סולו) מלאים (כולל ביאורים) הערוכים לפי תקני חשבונאיים ישראלים (ללא תקן 29).

חלופה שנייה :

XXX רווח (הפסד) חשבונאי בספרים (לפי תיקני דיווח בינלאומיים (IFRS)(סולו)

[הערה: ניתן להשתמש בסכום הרווח (הפסד) החשבונאי לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (ראו פירוט בסעיף 10.ג. להלן)]

התאמות לרווח חשבונאי לפי תקני דיווח כספי ישראליים (ללא תקן 29) :

1. לדוגמה - הוסף רווח מניירות ערך סחירים (אשר נזקף לקרן הון) XXX לפי IAS39
2. לדוגמה - הורד/ הוסף רווח/הפסד משערוך ניירות ערך נסחרים XXX לפי ג"ד 44
3. לדוגמה - הורד הוצאות שהוכרו בגין הטבות עובדים לאחר פרישה XXX לפי IAS19
4. לדוגמה - הוסף הוצאות שהוכרו בגין הטבות לעובדים לאחר פרישה XXX לפי ג"ד 20
5. לדוגמה - הורד הוצאות שערוך כתב אופציה שתוספת המימוש שלו צמודה למדד/לדולר לפי IAS32 (התחייבות) XXX

XXX סך התאמות חשבונאיות

XXX רווח (הפסד) חשבונאי לפי תקני דיווח כספי ישראליים (ללא תקן 29) :

התאמות הנדרשות לפי דיני המס :

1. לדוגמה - ביטול הוצאות פחת בספרים XXX
2. לדוגמה - ניכוי הוצאות פחת לצורכי מס (טופס יא) XXX
3. לדוגמה - ביטול הוצאות הפרשה לחובות מסופקים XXX
4. לדוגמה - ביטול הפרשה לירידת ערך נכס XXX

XXX סך התאמות לפי דיני המס

XXX הכנסה חייבת (הפסד) לצורכי מס

חלופה שלישית :

XXX רווח (הפסד) חשבונאי בספרים (לפי תיקני דיווח בינלאומיים (IFRS)(סולו)

[הערה: ניתן להשתמש בסכום הרווח (הפסד) החשבונאי לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (ראו פירוט בסעיף 10.ג. להלן)]

התאמות לצורכי מס :

א. התאמות הנדרשות לפי דיני המס :

1. לדוגמה - ביטול הוצאות פחת בספרים XXX
2. לדוגמה - ניכוי הוצאות פחת לצורכי מס (טופס יא) XXX
3. לדוגמה - ביטול הוצאות הפרשה לחובות מסופקים XXX
4. לדוגמה - ביטול הוצאה שנרשמה בגין תשלום מבוסס מניות
5. לדוגמה - הפרשה לתביעות משפטיות שאינה עומדת בתנאי הפסיקה XXX

XXX סך התאמות לפי דיני המס

ב. התאמות לתקינה החשבונאית הישראלית (ללא תקן 29) המשפיעות על ההכנסה החייבת ואשר לא מצאו ביטוי בהתאמות הנדרשות לפי דיני המס (כאמור בס"ק א לעיל):

1.	לדוגמה - התאמת ערך אופציות התחייבותי	XXX
2.	לדוגמה - התאמות לרווח/ הפסד כתוצאה מסיווג כחירה כמימונית או תפעולית לפי IAS17 (שלא קיבלו ביטוי בדיני המס)	XXX
	סך התאמות חשבונאיות	XXX
	הכנסה חייבת (הפסד) לצורכי מס	XXX

10. **דוחות כספיים נפרדים (סולו) -**

א. לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הדוחות הכספיים של התאגיד הינם הדוחות הכספיים המאוחדים ואין עוד חובה בהצגה נפרדת בין התוצאות הכספיות של החברה לבדה (הדוחות סולו) לבין התוצאות הכספיות של החברה יחד עם החברות המוחזקות שלה (דוחות מאוחדים), לרבות הביאורים לדוחות הכספיים.

ב. היות ודיני המס, ככלל, מתייחסים לכל גוף משפטי בנפרד ומחייבים אותו על בסיס הכנסתו החייבת שלו (ולא על בסיס דוחות כספיים מאוחדים), אזי אם הוגשו דוחות כספיים מאוחדים שבהם הביאורים לא מתייחסים לתוצאות הכספיות של החברה המאחדת (סולו), יש לצרף לדוח ההתאמה למס המתוקן כאמור דוחות כספיים הערוכים על בסיס סולו, כולל ביאורים לדוחות הכספיים כאמור וחוות דעת רו"ח.

ג. ביום 7/12/2009 אושר בוועדת הכספים של הכנסת תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) ולתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים). במסגרת תיקון זה הוספה תקנה 9 והתוספת העשירית לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970, אשר בהן נקבע כי על תאגיד המדווח לפי חוק ניירות ערך לצרף לדוח התקופתי **דוח כספי נפרד/ מידע כספי נפרד של התאגיד** עצמו, בהתאם למתווה שפורט בתוספת העשירית. על פי תיקון זה נדרשו התאגידים שתקנות ניירות ערך חלות עליהם להציג דוח כספי נפרד (נתוני סולו) כולל ביאורים וחוות דעת רו"ח, המתייחס לתאגיד עצמו (לא כדוח מאוחד).

על פי התיקון לתקנות ניירות ערך דוח כספי נפרד כאמור נדרש החל מהדוחות לשנת 2009 ואילך, ותוך מתן מספרי השוואה המתייחסים לשנים קודמות: לגבי נתונים מאזניים - לשנתיים קודמות, ולגבי נתונים תוצאתיים (רווח והפסד) - לשלוש שנים אחרונות.

דוח כספי נפרד זה, ככל שהוא ערוך כדוח כספי הכולל מאזן (פירוט הנכסים, ההתחייבויות וההון של חברת האם - סולו), דוח רווח והפסד (פירוט הכנסות והוצאות של חברת האם - סולו) וביאורים, ובתנאי שהוא ערוך בהתאם להבהרה שפורסמה על ידי רשות ניירות ערך **מחודש ינואר 2010** (שמחייבת לכלול, בין היתר, יתרות ועסקאות בינחברתיות לפני ביטולם באיחוד הדוחות ולהציגם בנפרד מחשבון ההשקעה בחברות המוחזקות) - ניתן להגישו ועל בסיסו לערוך את דוח ההתאמה המתוקן, כמפורט בסעיף 9 לעיל.

ויובהר כי, היות והדוח הכספי הנפרד הראשון לשנת 2009, שפורסם לציבור עד ליום 31/3/2010 על פי תקנות ניירות ערך, כולל מספרי השוואה לשלוש שנים לאחר (2007-2009), הרי שניתן להגישו ועל בסיסו לערוך את דוח ההתאמה המתוקן כאמור עבור כל שלוש השנים הנדרשות תיקון לפי התיקון לפקודה.

11. מועד הגשת הדוחות המתוקנים -

דוח התאמה מתוקן (ודוחות כספיים סולו, ככל שנדרש) כאמור לעיל, לשנות המס 2007 ו- 2008 יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום עד ליום 31/10/2010.

לגבי דוחות שנת 2009 :

דוח התאמה מתוקן (ודוחות כספיים סולו, ככל שנדרש) כאמור לעיל, לדוחות שהוגשו או יוגשו עד ליום 15/7/2010, יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום עד ליום 31/10/2010, ואילו לגבי דוחות לשנת 2009 שיוגשו לאחר יום 15/7/2010, על החברות להגיש את הדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה במתכונת שפורטה בהוראת ביצוע זו במועד החוקי להגשת הדוח השנתי (כולל אורכות).

נישומים אשר יגישו את דוח ההתאמה המתוקן כאמור תוך פרק הזמן הנ"ל, תאריך הגשת הדוח השנתי המקורי יישאר בעינו. מקום בו יוגש דוח ההתאמה המתוקן לאחר המועד הנקוב, ייקבע מועד הגשת הדוח השנתי של הנישום לפי מועד הגשת דוח ההתאמה המתוקן.

12. פירוטים נוספים -

אין בהגשת הדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה המתוקנים כאמור לעיל כדי לגרוע מהסמכות לדרוש פירוטים נוספים וביאורים נוספים מעבר למצוי בדוחות הכספיים, על פי הוראות הפקודה. ככל שהדבר נחוץ, ניתן לדרוש מסמכים, פירוטים, תחשיבים נוספים וכו' במסגרת הליכי השומה בתיקים.

ב ב ר כ ה,

רשות המיסים בישראל