



ב' שבט, תשע"ג
13 ינואר, 2013

חוזר מס הכנסה מס' 1/2013 – רשות המסים
בנושא: כללי חשבונאות מקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה

1. רקע כללי

1.1. סעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), קובע הוראות לגבי אוכלוסיית החייבים בהגשת דוח על ההכנסות לפקיד השומה, וכן קובע הוראות לגבי הפירוט הנדרש במסגרת הדוח על ההכנסות (לרבות צירוף מאזן ודוח רווח והפסד, וכו'), והוראות רלוונטיות נוספות. בתוך כך נקבע במסגרת הוראות הסעיף האמור כי דוח של חבר בני אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס, יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי החשבון, תשט"ו – 1955.

1.2. במסגרת הוראות חוק החברות, התשנ"ט – 1999 (להלן: "חוק החברות"), נקבע כי על חברות לערוך את הדוחות הכספיים, לפי המפורט להלן:

1.2.1. לגבי חברה שהינה **תאגיד מדווח** (כהגדרת המונח בחוק החברות) – נקבע

במסגרת סעיף 171 לחוק זה, כי חברה כאמור תערוך דוחות כספיים עפ"י הנדרש בחוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968 (להלן: "חוק ני"ע"). בהתאם לכללי הרשות לני"ע, הדוחות הכספיים ייערכו עפ"י "תקני דיווח כספי בין-לאומיים" (להלן: "תקני ה-IFRS"), ויחד עם זאת, במקרים מסוימים תאגיד מדווח רשאי לערוך דוחות כספיים לפי אחד מאלו¹:

1.2.1.1. כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב².

1.2.1.2. תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי³.

1.2.1.3. הוראות המפקח על הבנקים והנחיותיו.

1.2.1.4. תקנות הפיקוח על עסקי ביטוח (פרטי דין וחשבון), התשנ"ח - 1998.

¹ יובהר כי הגדרת **תאגיד מדווח** בחוק ני"ע, שונה מזו של חוק החברות. בחוק החברות נכלל גם תאגיד שמדווח לפי פרק ה' לחוק ני"ע (המתייחס לחברות הרשומות ברישום כפול), בעוד שלפי הגדרת **תאגיד מדווח** בחוק ני"ע, תאגיד כאמור אינו נחשב תאגיד מדווח. בכל אופן לעניין **תאגיד מדווח** (כהגדרת המונח בחוק ני"ע), נקבע ככלל, בתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע – 2010, כי הדוחות יערכו לפי כללי החשבונאות המקובלים. יצוין כי המונח **כללי חשבונאות מקובלים** הוגדר בתקנות אלו כ"תקני דיווח כספי בין-לאומיים" (תקני ה-IFRS) – שהינם תקנים ופרשנויות שאומצו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) International Accounting Standard Board. יחד עם זאת, בהתאם לתקנות אלו, במקרים מסוימים רשאי תאגיד כאמור, לערוך דוחות כספיים לפי אחת מהאפשרויות המפורטות בסעיפים 1.2.1.1 – 1.2.1.4 לחוזר זה.

² "כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב" – הכללים החשבונאיים כפי שיהיו מקובלים מזמן לזמן בארצות הברית ביחס לחברות הנסחרות בבורסות בארצות הברית, לרבות כללים ותקנים שמפרסמת הוועדה לתקני חשבונאות (Financial Accounting Standards Board (FASB)) וכן כללים שהיא מאמצת. ראו לעניין זה גם את הגדרת המונח האמור במסגרת תקנה 1 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים ושנתיים), התש"ע – 2010.

³ "תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי" – תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו על ידי האיחוד האירופי, במסגרת Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the council. ראו לעניין זה גם את תקנה 5 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים ושנתיים), התש"ע – 2010.



1.2.2 לגבי חברה פרטית שאינה תאגיד מדווח - במסגרת סעיף 172 לחוק החברות, נקבע כי חברה שאינה תאגיד מדווח, תערוך את דוחותיה הכספיים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים. בעניין זה יודגש כי המונח **כללי חשבונאות מקובלים** לא הוגדר במסגרת חוק החברות, ויצוין כי במהלך השנים הכיר בית המשפט בסמכותו של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות להתקין תקנים שהינם בגדר כללי חשבונאות מקובלים בישראל (בפרט ראו בעניין זה את פסיקתו של בית המשפט בעניין **חברת החשמל לישראל בע"מ נ' המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות**⁴).

1.3. בשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים בכללי חשבונאות רבים, הן במסגרת שינויים בתקינה הישראלית בעקבות פרסום תקנים חדשים ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (חלק גדול מהשינויים מבוססים על תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים), והן במסגרת החלה גורפת של כללי ה-IFRS, אשר אומצו בישראל לגבי חברות הכפופות לחוק ני"ע, במסגרת **תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)**⁵. יצוין כי בהתאם להוראות התקן האמור, הוקנתה האפשרות גם לתאגידים שאינם כפופים לחוק ניירות ערך לאמץ את תקני ה-IFRS.

1.4. לאור השינויים כאמור שחלו בשנים האחרונות בכללי החשבונאות השונים, ולאור העובדה שהמונח **כללי חשבונאות מקובלים** לא הוגדר בפקודת מס הכנסה, עולה השאלה מהם כללי החשבונאות המקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה.

1.5. מטרת חוזר זה הינה לקבוע הנחיות בדבר כללי החשבונאות הרלוונטיים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה, ולקבוע עקרונות נוספים בכל הקשור לדוחות החשבונאיים המוגשים כאמור.

⁴ ה"פ (תי"א) 1247/01 **חברת החשמל לישראל בע"מ נ' המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות**, תק-מוח 2001(3), 7361, 7364 (2001).

⁵ **תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)**, אשר פורסם בחודש יולי 2006 ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, קובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, ומדווחות לפיו, יערכו את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), החל מתקופות הדיווח המתחילות ביום 1 בינואר 2008 (תוך אפשרות לאימוץ מוקדם). חובה זו עוגנה לאחר פרסום התקן, במסגרת תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים ושנתיים), התשי"ע - 2010. מעבר לכך, יצוין כי **תקן חשבונאות מס' 29**, מאפשר גם לחברות שאינן כפופות לחוק ניירות ערך, לאמץ את תקני הדיווח הכספי הבינלאומי ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם על פי כללים אלה.



2. כללי החשבונאות מקובלים לעניין הגשת דוחות לפי סעיף 131 לפקודה

2.1 על רקע האמור בסעיף 1 לעיל, עמדת רשות המסים היא שכללי החשבונאות המקובלים (לעניין הדוחות הכספיים המוגשים לפקיד השומה), הם תקני חשבונאות ישראליים⁶ או תקני דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS)⁷ או תקן דיווח כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS FOR SME's)⁸, לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירה זו תיושם באופן עקבי.

2.2 על אף האמור בסעיף 2.1 לעיל, ולאור הפרקטיקה שנצברה בנושא כללי חשבונאות מקובלים, במקרים חריגים שיפורטו להלן, תקבל רשות המסים כדוח חשבונאי שנתי, גם דוחות חשבונאיים הערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב⁹ או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי¹⁰ או כללי חשבונאות אחרים הנדרשים באותה מדינה (מחברות הנסחרות בבורסה באותה מדינה)¹¹ או כלל חשבונאות שנקבעו בהתאם לדרישת חוק/רגולטור מקומי בישראל, לפי העניין, והכול כפי שמפורט להלן (ראו גם פירוט במסגרת הטבלה המצורפת בנספח א' לחוזר זה). בהתאם לאמור, יובהר ויודגש, כי סטייה מהכלל האמור בסעיף 2.1 לעיל, תתרחש במצבים המפורטים להלן:

2.2.1 כאשר הנישום עורך את דוחותיו הכספיים בהתאם לדרישת חוק/רגולטור בישראל, באחת מהאפשרויות המפורטות להלן בהמשך פסקה זו – במקרה זה לא תתאפשר בחירה לנישום, ויהיה עליו להגיש את הדוח לפקיד השומה בהתאם לאופן בה ערך את דוחותיו הכספיים כאמור. האמור לעניין דרישת חוק/רגולטור בישראל, יחול אך ורק לגבי אחד מהמקרים המפורטים להלן:

- **הוראות דיני ניירות ערך והרשות לניירות ערך** – בהתאם לאמור בחוק ני"ע ותקנות מכוחו, לעניין תאגיד מדווח (כאמור בסעיף 1.2.1 לעיל).
- **הוראות המפקח על הבנקים והנחיותיו.**
- **הוראות המפקח על הביטוח** – בהתאם לאמור בתקנות הפיקוח על עסקי ביטוח (פרטי דין וחשבון), התשנ"ח - 1998.

⁶ "תקני חשבונאות ישראליים" – הם תקנים שפורסמו ע"י המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית (למעט תקן 29), וכן גילויי דעת שפורסמו ע"י לשכת רו"ח.

⁷ "תקני דיווח כספי בין-לאומיים" – הם תקנים ופרשנויות שאומצו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) International Accounting Standards Board. ראו לעניין זה גם את הגדרת המונח האמור במסגרת תקנה 1 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים ושנתיים), התש"ע – 2010.

⁸ "תקן דיווח כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS FOR SME's)" – הוא תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות אשר פורסם בחודש יולי 2009 על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB), כולל התיקונים והתוספות שיפורסמו לתקן דיווח כספי בינלאומי זה לאחר מועד זה. ראו לעניין זה גם את תקן חשבונאות מספר 32 – מתן אפשרות לאימוץ תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות או בינוניות (IFRS for SME).

⁹ "כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב" – הכללים החשבונאיים כפי שיהיו מקובלים מזמן לזמן בארצות הברית ביחס לחברות הנסחרות בבורסות בארצות הברית, לרבות כללים ותקנים שמפרסמת הוועדה לתקני חשבונאות (Financial Accounting Standards Board (FASB)) וכן כללים שהיא מאמצת. ראו לעניין זה גם את הגדרת המונח האמור במסגרת תקנה 1 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים ושנתיים), התש"ע – 2010.

¹⁰ "תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי" – תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו על ידי האיחוד האירופי, במסגרת Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the council. ראו לעניין זה גם את תקנה 5 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים ושנתיים), התש"ע – 2010.

¹¹ "כללי חשבונאות אחרים הנדרשים באותה מדינה" – כללים הנדרשים מחברה הנסחרת בבורסה (כהגדרת המונח בסעיף 1 לפקודה) בחו"ל, בהתאם לכללים שנקבעו ע"י אותה בורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה.



2.2.2 כאשר הנישום הוא חברה הנסחרת רק בבורסה בחו"ל (בין אם נתאגדה בישראל ובין אם נתאגדה בחו"ל) לרבות חברה מאוחדת/כלולה של חברה כאמור, ניתן להגיש לפקיד השומה דוח ערוך בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, המפורטים כדלקמן:

2.2.2.1 דוח ערוך עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי, לפי העניין, ובלבד שזהו הדיווח הנדרש מהחברה הנסחרת בחו"ל ע"י הבורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה.

2.2.2.2 בכפוף לקבלת אישור מראש – ניתן להגיש דוח ערוך עפ"י כללי חשבונאות מקובלים אחרים הנדרשים באותה מדינה, ובלבד שמדובר בכללים הנדרשים מחברה הנסחרת בבורסה (כהגדרת המונח בסעיף 1 לפקודה) בחו"ל, בהתאם לכללים שנקבעו ע"י אותה בורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה. בקשה לאישור מראש כאמור, תוגש לחטיבה המקצועית ברשות המסים.

2.2.3 כאשר הנישום הוא חברה פרטית אשר רוב אמצעי השליטה בה, מוחזקים במישרין או בעקיפין בידי תושבי חוץ, לרבות חברה מאוחדת/כלולה של חברה כאמור – ניתן להגיש לפקיד השומה דוח הערוך עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי, לפי העניין, ובלבד שזהו הדיווח הנדרש מהחברה במדינת התאגדותה או מדינת עיקר-פעילותה או מדינת המושב של בעלי מניותיה העיקריים. יודגש כי לגבי חברה כלולה כאמור, ניתן יהיה לקבל דוח ערוך עפ"י כללי החשבונאות האמורים, אך ורק בכפוף לקבלת אישור מראש מהחטיבה המקצועית ברשות המסים.

3. הוראות נוספות

3.1 יובהר בזאת, כי אין באמור בסעיף 2 לעיל, בכדי להוות עמדה ביחס לעריכת דוח ההתאמה לצרכי מס. דוח ההתאמה לצרכי מס יערך בהתאם להוראות דיני המס, ויתאים את הרווח החשבונאי להכנסה החייבת או להפסד לצורכי מס.

3.2 יודגש כי בקשה לקביעת תקופת שומה מיוחדת, בהתאם להוראות סעיף 7 לפקודת מס הכנסה, תיבחן בזיקה להחלטה שנתנה לחברה ע"י רשות המסים לעניין מתן אפשרות להגיש דוחות הערוכים עפ"י כללי חשבונאות השונים (כפי שמפורט בסעיף 2 לעיל ובנספח א' להלן).

3.3 לאור העובדה שהשפה האנגלית שגורה במקרים רבים במציאות העסקית, יובהר כי כאשר הנישום ערוך את דוחותיו הכספיים בשפה האנגלית, ניתן להגיש לפקיד השומה את הדוחות הכספיים בשפה האנגלית ובלבד שיצורף תרגום מלא לעברית של



הביאורים לדוחות הכספיים. בכל אופן, יודגש כי אין באמור בפסקה זו בכדי למנוע מפקיד השומה לדרוש מהנישום תרגום כל הדוחות הכספיים, במקרים בהם פקיד השומה נדרש לכך (למשל, במסגרת הליך ביקורת בתיק, וכו').

3.4. במקרה בו ביצע הנישום **תיקון טעות (Restatement)**¹² לדוחות כספיים אשר הוגשו כבר לפקיד השומה במסגרת הגשת הדוח על ההכנסות לפי סעיף 131 לפקודה – על הנישום להגיש לפקיד השומה דוח מתקן (בכפוף למגבלות הדין ביחס להגשת דוח מתקן). במסגרת הדוח המתקן יצורפו הדוחות הכספיים המעודכנים לאחר תיקון הטעות (כולל כל הגילויים הרלוונטיים לעניין תיקון הטעות), וכן יוגש מחדש דוח התאמה מעודכן.

3.5. במקרה בו ביצע הנישום **שינוי מדיניות חשבונאית** בדרך של **יישום למפרע (Retrospective Application)**¹³ במסגרת דוחות כספיים המצורפים על ידו לדוח על ההכנסות המוגש לפקיד השומה לפי סעיף 131 לפקודה – יש לכלול בדוח ההתאמה לצורכי מס בשנת האימוץ לראשונה של המדיניות החשבונאית החדשה, גם התאמות מצטברות של הוצאות או הכנסות בגין שנים שקודמות לשנת היישום לראשונה של המדיניות החשבונאית החדשה, על מנת למנוע עיוותים בחישוב ההכנסה החייבת¹⁴. **יודגש כי האמור לעיל חל רק במקום בו לא קיימת בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס). כך למשל, במקרה בו שונה כלל חשבונאי הנוגע להכרה בהכנסה של "קבלן בונה" אין צורך בביצוע התאמה כתוצאה מאימוץ לראשונה בדוח ההתאמה, כיון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8 לפקודה, וממילא ההכנסה המדווחת מחושבת בהתאם להוראות הרלוונטיות בדין המס**¹⁵.

3.6. בכפוף לאמור בחוזר זה, במקרה בו שינתה ישות בשנת מס מסוימת, את אופן עריכת דוחותיה הכספיים, ממערכת כללי חשבונאות אחת, למערכת כללי חשבונאות אחרת

¹² הכוונה היא למצב בו נתגלתה טעות מהותית בדוחות כספיים של תקופות קודמות. ככלל, במקרה זה הטיפול יהיה בדרך של הצגה מחדש של הנתונים במספרי ההשוואה של התקופות הקודמות. יצוין כי כללי החשבונאות אינם דורשים פרסום מחדש של דוחות לשנים קודמות, ואולם, דרישה כאמור עשויה לבוא מצד גורמים רגולטוריים, וכו'. להרחבה בעניין זה ראו **תקן חשבונאות בינלאומי IAS 8 – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, תקן חשבונאות ישראלי מספר 6 – גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.**

¹³ ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה תוך יישום למפרע (Retrospective Application), למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה (חלופות אחרות לאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יינתן גישת **ההשפעה המצטברת** של השינוי לתחילת התקופה שבה יאומץ התקן החדש, גישת **מכאן ולהבא**, וכו'. נציין כי חלופות אלו אינן מקובלות בדרך כלל כיום בתקנים החשבונאיים החדשים). יישום למפרע של כלל חשבונאי, משמעותו היא הצגת הדוחות הכספיים (לרבות יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה) באותו האופן שהם היו מוצגים, אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם. מטרת הטיפול האמור היא לספק לצרכני הדוחות הכספיים מידע רלוונטי, מהימן, ובר השוואה לדוחות הכספיים של השנים הקודמות. להרחבה בעניין זה ראו **תקן חשבונאות בינלאומי IAS 8 – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, תקן חשבונאות ישראלי מספר 6 – גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.**

¹⁴ כך למשל, יתכן ובדוחות הרווח והפסד (חשבונאיים) שיוגשו לפקיד השומה בשנים שלאחר תחילת אימוץ המדיניות החשבונאית החדשה, יירשמו סכומי הוצאות שכבר נרשמו בשנים הקודמות על פי המדיניות החשבונאית הקודמת (מצב של כפל הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב זה גם ביחס להכנסות (מצב של כפל הכנסה). ובפן הנגדי, מצב שבו סכום הוצאה מסוים לא נרשם בדוח הרווח והפסד על פי המדיניות החשבונאית הקודמת ואף לא נרשם כעת לאור המדיניות החשבונאית החדשה (על פי המדיניות החשבונאית החדשה סכום הוצאה היה צריך להירשם בדוח רווח והפסד בשנים קודמות ולכן תתוקן יתרת העודפים לתחילת שנה) (מצב של העדר הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב שבו סכום הכנסה מסוים לא נרשם בדוח רווח והפסד בשנים הקודמות לאור המדיניות החשבונאית הקודמת ולא ירשם בדוח רווח והפסד בשנים הבאות לאור המדיניות החשבונאית החדשה (מצב של העדר הכנסה).

¹⁵ להרחבה בעניין זה ראו מכתב הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים בנושא: **השלכות המס הנובעות מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי חדש**, פורסם ביום 19.8.2010 באתר רשות המסים <http://ozar.mof.gov.il/taxes>.



למשל, חברה שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה בישראל, ועוברת מדיווח עפ"י תקני חשבונאות ישראליים לדיווח עפ"י תקני דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS), על הישות לציין זאת במסגרת דוח ההתאמה לצרכי מס לשנת האימוץ לראשונה, ואת הסיבה לשינוי השיטה.

3.7. מובהר בזאת, כי בכפוף לאמור בחוזר זה, הדוחות המוגשים לפקיד השומה יהיו מוצגים במטבע ישראלי.

3.8. כאמור, בקשה לאישור מראש, כמפורט בסעיפים 2.2.2 ו- 2.2.3 לעיל, תוגש לחטיבה המקצועית ברשות המסים.

בברכה,

רשות המסים בישראל



**נספח א' לחוזר מס הכנסה מס' 1/2013 – רשות המסים -
בנושא: כללי חשבונאות מקובלים לעניין הגשת דוחות לפי ס' 131 לפקודה**

הקבוצה	אפיון הקבוצה	כללי החשבונאות הרלוונטיים לצרכי מס	הערות
כלל	כלל החברות (מהווה למעשה קבוצת סל)	<u>תקני חשבונאות ישראליים</u> או <u>תקני דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS)</u> או <u>תקן דיווח כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS FOR SME's)</u> , לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירה זו תיושם באופן עקבי.	-
חריג 1	חברות הכפופות להוראות חוק/רגולטור מקומי שיקבעו ברשימה סגורה (חברות הכפופות להוראות דיני ניירות ערך והרשות לניירות ערך, המפקח על הבנקים, המפקח על הביטוח)	בהתאם לדיווח החברות בהתאם להוראות החוק/רגולטור	-
חריג 2	חברה הנסחרת רק בבורסה בחו"ל (בין אם נתאגדה בישראל ובין אם נתאגדה בחו"ל) לרבות חברה מאוחדת/כלולה של חברה כאמור	ניתן להגיש דוח הערוך עפ"י <u>כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב</u> או <u>תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי</u> , לפי העניין, ובלבד שזהו הדיווח הנדרש מהחברה הנסחרת בחו"ל ע"י הבורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה.	-
		ניתן להגיש דוח הערוך עפ"י <u>כללי חשבונאות מקובלים אחרים הנדרשים באותה מדינה</u> , ובלבד שמדובר בכללים הנדרשים מחברה הנסחרת בבורסה (כהגדרת המונח בסעיף 1 לפקודה) בחו"ל, בהתאם לכללים שנקבעו ע"י אותה בורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה.	בכפוף לקבלת אישור מראש
חריג 3	חברה פרטית אשר רוב אמצעי השליטה בה, מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי חוץ, לרבות חברה מאוחדת/כלולה של חברה כאמור	ניתן להגיש דוח הערוך עפ"י <u>כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב</u> או <u>תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי</u> , לפי העניין, ובלבד שזהו הדיווח הנדרש מהחברה במדינת התאגדותה או מדינת עיקר-פעילותה או מדינת המושב של בעלי מניותיה העיקריים.	לגבי חברה כלולה כאמור - בכפוף לקבלת אישור מראש