

תקן חשבונאות בינלאומי 12

מסים על ההכנסה

International Accounting Standard 12

Income Taxes

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2015 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2016.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2016

תקן חשבונאות בינלאומי 12 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם בנובמבר 2009, באוקטובר 2010, בנובמבר 2013 וביוני 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
 - תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות (פורסם במאי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
- מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2016 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ובמסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

תוכן עניינים

החל מסעיף

	מבוא*
	תקן חשבונאות בינלאומי 12
	מסים על ההכנסה
	מטרת התקן
1	תחולה
5	הגדרות
7	בסיס המס
	הכרה בהתחייבויות מסים שוטפים ובנכסי מסים
12	שוטפים
	הכרה בהתחייבויות מסים נדחים ובנכסי מסים
15	נדחים
15	הפרשים זמניים חייבים במס
19	צירופי עסקים
20	נכסים המוצגים בשווי הוגן
21	מוניטין
22	הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות
24	הפרשים זמניים הניתנים לניכוי
א32	מוניטין
33	הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות
34	הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו וזיכויי מס שטרם נוצלו
37	בחינה מחדש של נכסי מסים נדחים שלא הוכרו
	השקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות וזכויות
38	בהסדרים משותפים
46	מדידה
57	הכרה במסים שוטפים ובמסים נדחים
58	פריטים שהוכרו ברווח או הפסד
א61	פריטים שהוכרו מחוץ לרווח או הפסד
66	מסים נדחים הנובעים מצירוף עסקים
	מסים שוטפים ומסים נדחים שנובעים מעסקאות תשלום
א68	מבוסס מניות
71	הצגה
71	נכסי מסים והתחייבויות מסים
71	קיצוז

* לא תורגם לעברית.

תוכן עניינים (המשך)

החל מסעיף

77	הוצאת מסים
	הוצאת מסים (הכנסת מסים) המתייחסת לרווח או
77	הפסד מפעילויות רגילות
	הפרשי תרגום לגבי התחייבויות מסים נדחים זרים
78	או נכסי מסים נדחים זרים
79	גילוי
89	מועד תחילה
99	ביטול פרשנות מספר 21 של הוועדה המתמדת
	לפרשנויות (SIC 21)
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של מסים
	נדחים: השבה של נכסי בסיס שפורסם בדצמבר
	*2010
	בסיס למסקנות*
	דוגמאות להמחשה
	דוגמאות להפרשים זמניים*
	חישובים והצגה להמחשה*
	* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 12

מסים על ההכנסה

תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה (IAS 12) מפורט בסעיפים 1-99. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 12 בהקשר למטרת התקן, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

המטרה של תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה. הנושא העיקרי בטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה הוא הטיפול בהשלכות המסים השוטפים והעתידיים של:

(א) ההשבה (הסילוק) העתידית (העתידי) של הערך בספרים של נכסים (של התחייבויות) אשר מוכרים בדוח על המצב הכספי של ישות; וכן

(ב) עסקאות ואירועים אחרים בתקופה השוטפת, אשר מוכרים בדוחות הכספיים של ישות.

בהכרה בנכס או בהתחייבות טבוע העיקרון כי הישות המדווחת מצפה להשיב או לסלק את הערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות. אם צפוי שההשבה או הסילוק של אותו ערך בספרים יגרום לתשלומי מס עתידיים גדולים (קטנים) יותר מתשלומי המס שהיו משולמים במצב שבו להשבה זו או לסילוק זה לא היו השלכות מס, תקן זה דורש מישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים (נכס מסים נדחים), למעט מספר מצומצם של חריגים.

תקן זה דורש מישות לטפל בהשלכות המס של עסקאות ושל אירועים אחרים באותו אופן שבו הישות מטפלת בעסקאות ובאירועים האחרים עצמם. לפיכך, כל השפעות המס המתייחסות לעסקאות ולאירועים אחרים שהוכרו ברווח או הפסד, יוכרו אף הן ברווח או הפסד. כל השפעות המס המתייחסות לעסקאות ולאירועים אחרים שהוכרו מחוץ לרווח או הפסד (בין אם ברווח כולל אחר ובין ישירות בהון), יוכרו אף הן מחוץ לרווח או הפסד (בין אם ברווח כולל אחר ובין אם ישירות בהון, בהתאמה). באופן דומה, ההכרה בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים נדחים בצירוף עסקים משפיעה על סכום המוניטין הנובע מצירוף עסקים או סכום הרווח מרכישה במחיר הזדמנותי שהוכר.

תקן זה עוסק גם בהכרה בנכסי מסים נדחים, הנובעים מהפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או מזיכויי מס שטרם נוצלו, בהצגה של מסים על ההכנסה בדוחות הכספיים ובגילוי של מידע המתייחס למסים על ההכנסה.

תחולה

1. תקן זה ייושם לצורך הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה.
2. לצורך תקן זה, מסים על ההכנסה כוללים את כל המסים המקומיים והמסים הזרים המבוססים על הכנסה חייבת (taxable profits). מסים על ההכנסה כוללים גם מסים, כגון מסים שמנוכים במקור, אשר חברה בת, חברה כלולה או הסדר משותף חייבים לשלם בעת חלוקות (distributions) לישות המדווחת.
3. [בוטל]
4. תקן זה אינו דן בשיטות לטיפול חשבונאי במענקים ממשלתיים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי) או זיכויי מס בגין השקעות. אולם, תקן זה דן בטיפול החשבונאי בהפרשים זמניים, אשר עשויים להיווצר כתוצאה ממענקים כאלה או מזיכויי מס כאלה בגין השקעות.

הגדרות

5. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:
 - רווח חשבונאי (Accounting profit)** הוא רווח או הפסד לתקופה לפני ניכוי הוצאת מסים.
 - הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס) (Taxable profit (tax loss))** היא (הוא) הרווח (ההפסד) לתקופה, כפי שנקבע בהתאם לחוקים שנחקקו על ידי רשויות המס, עליו יש לשלם (ניתן להשיב) מסים על הכנסה.
 - הוצאת מסים (הכנסת מסים) (Tax expense (tax income))** היא הסכום המצרפי שנכלל בקביעת הרווח או הפסד לתקופה בגין מסים שוטפים ומסים נדחים.
 - מסים שוטפים (Current tax)** הם סכום המסים על ההכנסה שיש לשלם (שניתן להשיב) בגין ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס) לתקופה.

התחייבויות מסים נדחים (*Deferred tax liabilities*) הן סכומי מסים על ההכנסה שיש לשלם בתקופות עתידיות בגין הפרשים זמניים חייבים במס.

נכסי מסים נדחים (*Deferred tax assets*) הם סכומי מסים על ההכנסה בני השבה בתקופות עתידיות בגין:

(א) הפרשים זמניים הניתנים לניכוי;

(ב) ההעברה קדימה של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו; וכן

(ג) ההעברה קדימה של זיכויי מס שטרם נוצלו.

הפרשים זמניים (*Temporary difference*) הם הפרשים בין הערך בספרים של נכס או התחייבות בדוח על המצב הכספי לבין בסיס המס שלהם. הפרשים זמניים יכולים להיות:

(א) הפרשים זמניים חייבים במס (*Taxable temporary differences*), שהם הפרשים זמניים אשר תוצאתם תהיה סכומים חייבים במס לצורך קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או ההתחייבות יושב או יסולק; או

(ב) הפרשים זמניים הניתנים לניכוי (*Deductible temporary differences*), שהם הפרשים זמניים אשר תוצאתם תהיה סכומים הניתנים לניכוי לצורך קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או ההתחייבות יושב או יסולק.

בסיס המס (*Tax base*) של נכס או התחייבות הוא הסכום המיוחס לנכס זה או להתחייבות זו לצורכי מס.

6. הוצאת מסים (הכנסת מסים) מורכבת מהוצאת מסים שוטפים (מהכנסת מסים שוטפים) ומהוצאת מסים נדחים (מהכנסת מסים נדחים).

בסיס המס

7. בסיס המס של נכס הוא הסכום אשר יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס כנגד הטבות כלכליות חייבות במס כלשהן, אשר יזרמו לישות, כאשר היא משיבה את הערך בספרים של הנכס. אם הטבות כלכליות אלה לא יהיו חייבות במס, בסיס המס של הנכס שווה לערכו בספרים.

דוגמאות	
1.	עלותה של מכונה היא 100. לצורכי מס, נוכה במהלך התקופה השוטפת ובתקופות קודמות פחת בסך 30 והעלות הנוותרת תהיה ניתנת לניכוי בתקופות עתידיות, כפחת או כניכוי בעת המימוש. הכנסות שנובעות משימוש במכונה חייבות במס, כל רווח ממימוש המכונה יהיה חייב במס וכל הפסד ממימושה יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס. <i>בסיס המס של המכונה הוא 70.</i>
2.	הערך בספרים של ריבית לקבל הוא 100. הכנסות הריבית המתייחסות יחויבו במס על בסיס מזומן. <i>בסיס המס של הריבית לקבל הוא אפס.</i>
3.	הערך בספרים של לקוחות הוא 100. ההכנסות המתייחסות נכללות כבר במסגרת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס). <i>בסיס המס של הלקוחות הוא 100.</i>
4.	הערך בספרים של דיבידנדים לקבל מחברה בת הוא 100. הדיבידנדים אינם חייבים במס. <i>למעשה, הערך בספרים הכולל של הנכס ניתן לניכוי בשלמותו כנגד ההטבות הכלכליות. כתוצאה מכך, בסיס המס של הדיבידנדים לקבל הוא 100.</i> ^א
5.	הערך בספרים של הלוואה לקבל הוא 100. לפירעון הלוואה לא יהיו השלכות מס. <i>בסיס המס של הלוואה הוא 100.</i>
	^א בהתאם לניתוח זה, לא קיים הפרש זמני חייב במס. לחלופין, ניתן לומר כי בסיס המס של הדיבידנדים לקבל שנצברו הוא אפס וששיעור מס של אפס חל על ההפרש הזמני החייב במס בסך 100 שנגרם. בהתאם לשני הניתוחים, אין התחייבות מסים נדחים.

8. בסיס המס של התחייבות הוא ערכה בספרים, בניכוי כל סכום, המתייחס להתחייבות זו, אשר יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס בתקופות עתידיות. במקרה של הכנסות שהתקבלו מראש, בסיס המס של התחייבות שנוצרה הוא ערכה בספרים, בניכוי כל סכום של הכנסות אלה, אשר לא יהיה חייב במס בתקופות עתידיות.

דוגמאות	
1.	ההתחייבויות השוטפות כוללות הוצאות שנצברו, אשר ערכן בספרים הוא 100. ההוצאה המתייחסת תנוכה לצורכי מס על בסיס מזומן. בסיס המס של ההוצאות שנצברו הוא אפס.
2.	ההתחייבויות השוטפות כוללות הכנסות ריבית שהתקבלו מראש, אשר ערכן בספרים הוא 100. הכנסות הריבית המתייחסות חויבו במס על בסיס מזומן. בסיס המס של הריבית שהתקבלה מראש הוא אפס.
3.	ההתחייבויות השוטפות כוללות הוצאות שנצברו, אשר ערכן בספרים הוא 100. ההוצאה המתייחסת כבר נוכתה לצורכי מס. בסיס המס של ההוצאות שנצברו הוא 100.
4.	ההתחייבויות השוטפות כוללות קנסות (fines and penalties) שנצברו, אשר ערכם בספרים הוא 100. הקנסות אינם ניתנים לניכוי לצורכי מס. בסיס המס של הקנסות שנצברו הוא 100.^א
5.	הערך בספרים של הלוואה לפירעון הוא 100. לפירעון ההלוואה לא יהיו השלכות מס כלשהן. בסיס המס של ההלוואה הוא 100.
	^א בהתאם לניתוח זה, לא קיים הפרש זמני הניתן לניכוי. לחלופין, ניתן לומר כי בסיס המס של הקנסות לשלם שנצברו הוא אפס וששיעור מס של אפס חל על ההפרש הזמני הניתן לניכוי שנוצר בסך 100. בהתאם לשני הניתוחים, אין נכס מסים נדחים.

9. לפריטים מסוימים יש בסיס מס, אך הם אינם מוכרים כנכסים וכהתחייבויות בדוח על המצב הכספי. לדוגמה, עלויות מחקר מוכרות כהוצאה לצורך קביעת הרווח החשבונאי בתקופה בה הן התהוו, אך יתכן כי לא יותרו בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס) עד לתקופה מאוחרת יותר. ההבדל בין בסיס המס של עלויות המחקר, שהוא הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות, לבין הערך בספרים, שהוא אפס, הוא הפרש זמני הניתן לניכוי שבגינו יש ליצור נכס מסים נדחים.

10. כאשר בסיס המס של נכס או של התחייבות אינו ברור (immediately apparent), יש להסתייע בעיקרון היסודי שעליו מבוסס תקן זה: שעל ישות, למעט מספר מצומצם של חריגים,

להכיר בהתחייבות (נכס) מסים נדחים בכל מצב שבו ההשבה או הסילוק של הערך בספרים של נכס או של התחייבות יגרמו לתשלומי מס עתידיים גדולים (קטנים) יותר מאשר מצב בו ההשבה זו או לסילוק זה לא היו השלכות מס כלשהן. דוגמה ג לאחר סעיף 51א ממחישה נסיבות בהן הבאה בחשבון של עיקרון יסודי זה עשויה לסייע, לדוגמה, כאשר בסיס המס של נכס או של התחייבות תלוי באופן החזוי של ההשבה או של הסילוק.

11. בדוחות כספיים מאוחדים, הפרשים זמניים נקבעים על ידי השוואה בין הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות בדוחות הכספיים המאוחדים לבין בסיס המס המתאים. בסיס המס נקבע תוך התייחסות לדוח המס על בסיס מאוחד, בתחומי שיפוט בהם מגישים דוח מס על בסיס מאוחד. בתחומי שיפוט אחרים, בסיס המס נקבע בהתייחס לדוחות המס של כל ישות בקבוצה.

הכרה בהתחייבויות מסים שוטפים ובנכסי מסים שוטפים

12. מסים שוטפים בגין התקופה השוטפת ובגין תקופות קודמות, במידה שטרם שולמו, יוכרו כהתחייבות. אם הסכום שכבר שולם בגין התקופה השוטפת ובגין תקופות קודמות עולה על הסכום המגיע בגין תקופות אלה, הסכום העודף יוכר כנכס.

13. ההטבה המתייחסת להפסד לצורך מס, אשר ניתן להעברה אחורה, על מנת להשיב מסים שוטפים של תקופה קודמת, תוכר כנכס.

14. כאשר הפסד לצורך מס מנוצל להשבת מס שוטף בגין תקופה קודמת, ישות מכירה בהטבה כנכס בתקופה בה מתרחש ההפסד לצורך מס, כיוון שצפוי שההטבה תזרום לישות וההטבה ניתנת למדידה באופן מהימן.

הכרה בהתחייבויות מסים נדחים ובנכסי מסים נדחים

הפרשים זמניים חייבים במס

15. התחייבות מסים נדחים תוכר בגין כל הפרשים הזמניים החייבים במס, למעט במידה שהתחייבות המסים הנדחים נובעת כתוצאה:

(א) מההכרה לראשונה במוניטין; או

(ב) מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות במסגרת עסקה אשר:

(i) אינה צירוף עסקים; וכן

(ii) במועד העסקה, לא משפיעה על הרווח החשבונאי ולא משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).

אולם, לגבי הפרשים זמניים חייבים במס, המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות ולזכויות בהסדרים משותפים, התחייבות מסים נדחים תוכר בהתאם לסעיף 39.

16. בהכרה בנכס טבוע העיקרון כי הערך בספרים של הנכס יושב באמצעות הטבות כלכליות שיזרמו לישות בתקופות עתידיות. כאשר הערך בספרים של הנכס גבוה מבסיס המס שלו, סכום ההטבות הכלכליות החייבות במס יהיה גבוה מהסכום שיותר בניכוי לצורך מס. הפרש זה הוא הפרש זמני חייב במס והמחויבות לשלם בתקופות עתידיות את המסים על ההכנסה שנוצרו מהווה התחייבות מסים נדחים. כאשר הישות משיבה את הערך בספרים של הנכס, ההפרש הזמני החייב במס יתהפך ולישות תהיה הכנסה חייבת. עובדה זו גורמת לכך שצפוי שהטבות כלכליות יזרמו מהישות באמצעות תשלומי מסים. לכן, תקן זה דורש הכרה בכל התחייבויות המסים הנדחים, פרט לנסיבות מסוימות המתוארות בסעיפים 15 ו-39.

דוגמה
<p>ערכו בספרים של נכס, שעלותו 150, הוא 100. הפחת המצטבר לצורכי מס הוא 90 ושיעור המס הוא 25%.</p> <p>בסיס המס של הנכס הוא 60 (עלות של 150 בניכוי פחת מצטבר לצורכי מס בסך 90). כדי להשיב את הערך בספרים בסך 100, על הישות להרוויח הכנסה חייבת בסך 100, אך היא תהיה רשאית לנכות פחת לצורכי מס בסך 60 בלבד. בהתאם לכך, הישות תשלם מסים על ההכנסה בסך 10 (40 לפי שיעור מס של 25%) כאשר היא תשיב את ערכו בספרים של הנכס. ההפרש בין הערך בספרים בסך 100 ובסיס המס שהוא 60, הוא הפרש זמני חייב במס בסך 40. כתוצאה מכך, הישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים בסך 10 (40 לפי שיעור מס של 25%), המייצגת את המסים על ההכנסה שתשלם הישות כאשר היא תשיב את ערכו בספרים של הנכס.</p>

17. הפרשים זמניים מסוימים נוצרים כאשר הכנסה או הוצאה נכללת ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללת בהכנסה החייבת בתקופה אחרת. הפרשים זמניים אלה מתוארים, לעיתים קרובות, כהפרשי עיתוי. להלן דוגמאות להפרשים זמניים מסוג זה, אשר מהווים הפרשים זמניים חייבים במס ולפיכך נוצרות בגינם התחייבויות מסים נדחים:

(א) הכנסות ריבית נכללות ברווח החשבונאי על בסיס יחסי לזמן (time proportion basis), אך עשויות להיכלל, בחלק מתחומי השיפוט, בהכנסה החייבת בעת גביית המזומן. בסיס המס של חייב כלשהו, שהוכר בדוח על המצב הכספי ביחס להכנסות אלה הוא אפס מאחר והכנסות אלה אינן משפיעות על ההכנסה החייבת עד לגביית המזומן;

(ב) הפחת שמשמש לקביעת ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) עשוי להיות שונה מהפחת, אשר משמש לקביעת הרווח החשבונאי. ההפרש הזמני הוא ההפרש בין הערך בספרים של הנכס לבין בסיס המס שלו, שהוא העלות המקורית של הנכס בניכוי כל הניכויים בגין הנכס שהותרו על ידי רשויות המס לצורך קביעת ההכנסה החייבת של התקופה השוטפת ותקופות קודמות. הפרש זמני חייב במס נוצר, ויש ליצור בגינו התחייבות מסים נדחים, כאשר הפחת לצורכי מס הוא מואץ (כאשר הפחת לצורך מס איטי יותר מהפחת החשבונאי נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי ותוצאתו היא נכס מסים נדחים); וכן

(ג) לצורך קביעת הרווח החשבונאי ניתן להוון עלויות פיתוח ולהפחיתן לאורך תקופות עתידיות, אך בקביעת ההכנסה החייבת עלויות אלה עשויות להיות מנוכות בתקופה בה הן התהוו. בסיס המס של עלויות פיתוח אלה הוא אפס, כיוון שהן כבר נוכו מההכנסה החייבת. ההפרש הזמני הוא ההפרש שבין הערך בספרים של עלויות הפיתוח לבין בסיס המס שלהן, שהוא אפס.

18. הפרשים זמניים יכולים להיווצר גם כאשר:

(א) הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו והתחייבויות הניתנות לזיהוי שניטלו בצירוף עסקים מוכרים לפי שוויים ההוגן בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, אך לא מתבצע תיאום מקביל לצורכי מס (ראה סעיף 19);

(ב) נכסים משוערכים ולא מתבצע תיאום מקביל לצורכי מס (ראה סעיף 20);

- (ג) מוניטין נוצר בצירוף עסקים (ראה סעיף 21);
- (ד) בסיס המס של נכס או של התחייבות בעת ההכרה לראשונה שונה מהערך בספרים הראשוני, לדוגמה כאשר ישות מקבלת הטבות כתוצאה ממענקים ממשלתיים שאינם חייבים במס, הקשורים לנכסים (ראה סעיף 22 וסעיף 33); או
- (ה) הערך בספרים של השקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות או של זכויות בהסדרים משותפים הופך לשונה מבסיס המס של ההשקעה או של הזכות (ראה סעיפים 38-45).

צירופי עסקים

19. למעט מספר מצומצם של חריגים, הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו והתחייבויות הניתנות לזיהוי שניטלו בצירוף עסקים מוכרים לפי שוויים ההוגן במועד הרכישה. הפרשים זמניים נוצרים כאשר בסיסי המס של הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל ההתחייבויות הניתנות לזיהוי שניטלו אינם מושפעים מצירוף העסקים או מושפעים באופן שונה. לדוגמה, כאשר הערך בספרים של נכס מוגדל לשווי ההוגן, אך בסיס המס של הנכס נותר לפי עלות הנכס לבעלים הקודם, נוצר הפרש זמני חייב במס שתוצאתו היא התחייבות מסים נדחים. התחייבות המסים הנדחים שנוצרה משפיעה על המוניטין (ראה סעיף 66).

נכסים המוצגים בשווי הוגן

20. תקני דיווח כספי בינלאומיים מתירים או דורשים שנכסים מסוימים יוצגו בשווי הוגן או ישוערכו (ראה לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*, תקן חשבונאות בינלאומי 39 *מכשירים פיננסיים*: *הכרה ומדידה* ותקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*). בחלק מתחומי השיפוט, ההערכה מחדש או הצגה מחדש אחרת של נכס לשווי הוגן משפיעה על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) של התקופה השוטפת. כתוצאה מכך, בסיס המס של הנכס מותאם ולא נוצר הפרש זמני. בתחומי שיפוט אחרים, ההערכה מחדש או ההצגה מחדש של נכס אינה משפיעה על ההכנסה החייבת בתקופה של ההערכה מחדש או ההצגה מחדש, ולפיכך בסיס המס של הנכס אינו מותאם. אף על פי כן, התוצאה של ההשבה העתידית של הערך בספרים תהיה זרימה חייבת במס של הטבות כלכליות לישות והסכום שיהיה ניתן לניכוי לצורכי מס יהיה שונה מסכום הטבות כלכליות אלה. ההפרש בין הערך בספרים של נכס משוערך לבין בסיס המס שלו הוא הפרש

זמני שבגיננו תיווצר התחייבות מסים נדחים או יוצר נכס מסים נדחים. זאת, גם כאשר:

(א) הישות לא מתכוונת לממש את הנכס. במקרים אלה, הערך בספרים המשוער של הנכס יושב באמצעות שימוש בנכס, אשר יפיק הכנסה חייבת שתעלה על הפחת אשר יותר לצורכי מס בתקופות עתידיות; או

(ב) מס בגין רווחי הון נדחה אם התמורה ממימוש הנכס מושקעת בנכסים דומים. במקרים אלה, בסופו של דבר יידרש לשלם את המס בעת המכירה של הנכסים הדומים או בעת השימוש בהם.

מוניטין

21. מוניטין שנוצר בצירוף עסקים נמדד כעודף של (א) על (ב) להלן:

(א) הסכום הכולל של:

(i) התמורה שהועברה, שנמדדת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, אשר בדרך כלל דורש שווי הוגן למועד הרכישה;

(ii) הסכום של זכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש, שהוכרו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3; ושל

(iii) בצירוף עסקים שהושג בשלבים, השווי ההוגן למועד הרכישה של הזכות ההוגנת בנרכש שהוחזקה קודם לכן על ידי הרוכש.

(ב) הסכום נטו למועד הרכישה של הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל ההתחייבויות שניטלו, שנמדד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3.

רשויות מס רבות אינן מתירות הפחתות של הערך בספרים של המוניטין כהוצאה הניתנת לניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת. מעבר לכך, בתחומי שיפוט אלה, לעיתים קרובות, עלות המוניטין אינה מותרת בניכוי גם כאשר חברה בת מממשת את העסק אליו מיוחס המוניטין (underlying business). בתחומי שיפוט אלה, בסיס המס של המוניטין הוא אפס. כל הפרש בין הערך בספרים של המוניטין לבין בסיס המס שלו, שהוא אפס, הוא הפרש זמני חייב במס. אולם, תקן זה אינו מתיר להכיר בהתחייבות מסים נדחים שנגרמה כתוצאה מכך, כיוון שהמוניטין נמדד כשייר וההכרה בהתחייבות מסים נדחים תגדיל את הערך בספרים של המוניטין.

21.א. הפחתות עוקבות של התחייבות מסים נדחים שלא הוכרה, משום שהיא נגרמה כתוצאה מההכרה לראשונה במוניטין, יחשבו גם הן כהקטנות שנגרמו כתוצאה מההכרה לראשונה במוניטין ולפיכך הן לא יוכרו בהתאם לסעיף 15(א). לדוגמה, אם בצירוף עסקים ישות מכירה במוניטין בסך 100 ש"ח, שבסיס המס שלו הוא אפס, סעיף 15(א) אוסר על הישות להכיר בהתחייבות המסים הנדחים שנוצרה. אם לאחר מכן, הישות מכירה בהפסד מירידת ערך של 20 ש"ח בגין מוניטין זה, סכום ההפרש הזמני החייב במס שקשור למוניטין קטן מ- 100 ש"ח ל- 80 ש"ח, וכתוצאה מכך קטן גם הערך של התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה. ירידה זו בערך של התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה תיחשב גם היא כקשורה להכרה לראשונה במוניטין ולפיכך, בהתאם לסעיף 15(א), אסור להכיר בה.

21.ב. התחייבויות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים חייבים במס הקשורים למוניטין מוכרות במידה שאינן נובעות מההכרה לראשונה במוניטין. לדוגמה, אם בצירוף עסקים ישות מכירה במוניטין בסך 100 ש"ח, אשר מותר בניכוי לצורכי מס בשיעור של 20% לשנה החל משנת הרכישה, אזי בסיס המס של המוניטין הוא 100 ש"ח בעת ההכרה לראשונה ו- 80 ש"ח בסוף שנת הרכישה. אם הערך בספרים של המוניטין בסוף שנת הרכישה נותר ללא שינוי בסכום של 100 ש"ח, נוצר בסוף השנה הפרש זמני חייב במס בסך 20 ש"ח. כיוון שההפרש הזמני החייב במס אינו מתייחס להכרה לראשונה במוניטין, התחייבות המסים הנדחים שנגרמה מוכרת.

הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות

22. הפרש זמני יכול להיווצר בעת ההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות, לדוגמה, כאשר חלק או מלוא עלות הנכס לא יהיה ניתן לניכוי לצורכי מס. שיטת הטיפול החשבונאי בהפרש זמני כזה תלויה במהות העסקה שהובילה להכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות:

(א) בצירוף עסקים, הישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים והדבר משפיע על הסכום שמוכר בגין מוניטין או רווח מרכישה במחיר הזדמנותי (ראה סעיף 19);

(ב) אם העסקה משפיעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת, ישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים וכתוצאה מכך היא מכירה בהוצאת מסים נדחים או בהכנסת מסים נדחים ברווח או הפסד (ראה סעיף 59);

(ג) אם מדובר בעסקה שאינה צירוף עסקים ואשר אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת, הישות הייתה מכירה, בהיעדר ההחרגות בסעיפים 15 ו-24, בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים שנגרמו ומתאימה את הערך בספרים של הנכס או של התחייבות בסכום זהה. תיאומים כאלה היו גורמים לדוחות הכספיים להיות פחות שקופים. לפיכך, תקן זה אינו מתיר לישות להכיר בהתחייבות המסים הנדחים או בנכס המסים הנדחים שנגרמו, בין אם במועד ההכרה לראשונה ובין אם לאחר מכן (ראה דוגמה להלן). מעבר לכך, ישות לא מכירה בשינויים לאחר מכן בהתחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה או בנכס המסים הנדחים שלא הוכר בעת הפחתת הנכס.

דוגמה הממחישה את סעיף 22(ג)

ישות מתכוונת להשתמש בנכס שעלותו 1,000 על פני אורך החיים השימושיים שלו שהוא חמש שנים ולאחר מכן לממש אותו בערך שייר של אפס. שיעור המס הוא 40%. הפחתת הנכס אינה ניתנת לניכוי לצורכי מס. בעת המימוש, רווח הון כלשהו לא יהיה חייב במס והפסד הון כלשהו לא יהיה ניתן לניכוי.

בעת השבת הערך בספרים של הנכס, תרוויח הישות הכנסה חייבת בסך 1,000 ותשלם מס בסך 400. הישות לא תכיר כתוצאה מכך בהתחייבות מסים נדחים בסך 400, משום שהתחייבות זו נבעה מההכרה לראשונה בנכס.

בשנה שלאחר מכן, הערך בספרים של הנכס הוא 800. אם הישות תרוויח הכנסה חייבת בסך של 800, יהיה עליה לשלם מס בסך 320. הישות לא מכירה בהתחייבות מסים נדחים בסך 320, משום שהתחייבות זו נבעה מההכרה לראשונה בנכס.

23. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה, המנפיק של מכשיר פיננסי מורכב (לדוגמה, אגרת חוב ניתנת להמרה) מסווג את רכיב ההתחייבות של המכשיר כהתחייבות ואת הרכיב ההוני כהון. בתחומי שיפוט מסוימים, בסיס המס של רכיב ההתחייבות במועד ההכרה לראשונה זהה לערך בספרים הראשוני של הסכום של שני הרכיבים - רכיב ההתחייבות והרכיב ההוני. ההפרש הזמני החייב במס שנוצר כתוצאה מכך נובע מההכרה לראשונה ברכיב ההוני בנפרד מרכיב ההתחייבות. לפיכך, החריג המפורט בסעיף 15(ב) לא חל. כתוצאה מכך, הישות מכירה בהתחייבות המסים הנדחים שנוצרה. בהתאם לסעיף 61א, המסים הנדחים נזקפים ישירות לערך בספרים של הרכיב ההוני. בהתאם

לסעיף 58, שינויים שיחולו לאחר מכן בהתחייבות המסים הנדחים מוכרים ברווח או הפסד כהוצאת (הכנסת) מסים נדחים.

הפרשים זמניים הניתנים לניכוי

24. נכס מסים נדחים יוכר בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את הפרש הזמני הניתן לניכוי, אלא אם נכס המסים הנדחים נובע מההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:

(א) אינה צירוף עסקים; וכן

(ב) בעת העסקה, אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס).

אולם, לגבי הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ולזכויות בהסדרים משותפים, נכס מסים נדחים יוכר בהתאם לסעיף 44.

25. בהכרה בהתחייבות טבוע העיקרון כי הערך בספרים יסולק בתקופות עתידיות באמצעות תזרים שלילי מהישות של משאבים הכוללים הטבות כלכליות. כאשר זורמים משאבים מהישות, חלק או מלוא הסכומים שלהם עשויים להיות ניתנים לניכוי בעת קביעת ההכנסה החייבת לתקופה מאוחרת יותר מהתקופה בה מוכרת ההתחייבות. במקרים אלה, קיים הפרש זמני בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין בסיס המס שלה. בהתאם לכך, נוצר נכס מסים נדחים בגין המסים על ההכנסה, אשר יהיו ניתנים להשבה בתקופות עתידיות, כאשר חלק זה של ההתחייבות יותר בניכוי בעת קביעת ההכנסה החייבת. באופן דומה, אם הערך בספרים של נכס נמוך מבסיס המס שלו, הפרש גורם ליצירת נכס מסים נדחים בגין המסים על ההכנסה אשר יהיו ניתנים להשבה בתקופות עתידיות.

דוגמה
<p>ישות מכירה בהתחייבות בסך 100 בגין עלויות אחריות מוצר שנצברו. העלויות בגין אחריות מוצר לא יהיו ניתנות לניכוי לצורכי מס עד שהישות תשלם בגין תביעות. שיעור המס הוא 25%.</p> <p><i>בסיס המס של ההתחייבות הוא אפס (ערך בספרים של 100, בניכוי הסכום שיהיה ניתן לניכוי לצורכי מס בגין התחייבות זו בתקופות עתידיות). בעת סילוק ההתחייבות על פי ערכה בספרים, הישות תקטין את ההכנסה החייבת העתידית שלה בסכום של 100, וכתוצאה מכך, תקטין את תשלומי המס העתידיים שלה בסכום של 25 (100 לפי שיעור מס של 25%).</i></p> <p><i>ההפרש בין הערך בספרים של 100 לבין בסיס המס, שהוא אפס, הוא הפרש זמני הניתן לניכוי בסך 100. לפיכך, הישות מכירה בנכס מסים נדחים בסך 25 (100 לפי שיעור מס של 25%), בתנאי שצפוי שהישות תרוויח בתקופות עתידיות הכנסה חייבת שתספיק כדי לקבל הטבה כתוצאה מהפחתה בתשלומי המס.</i></p>

26. להלן דוגמאות להפרשים זמניים הניתנים לניכוי, שגורמים ליצירה של נכסי מסים נדחים:

- (א) יתכן שעלויות הטבה לאחר פרישה ינוכו לצורך קביעת הרווח החשבונאי בתקופה שבה השירות ניתן על ידי העובד, אך ינוכו לצורך קביעת ההכנסה החייבת כאשר הישות מבצעת הפקדות לקרן או כאשר הישות משלמת את הטבות הפרישה. קיים הפרש זמני בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין בסיס המס שלה; בסיס המס של ההתחייבות הוא בדרך כלל אפס. בגין הפרש זמני הניתן לניכוי מסוג זה, נוצר נכס מסים נדחים כיוון שהטבות כלכליות יזרמו לישות בדרך של ניכוי מההכנסה החייבת בעת ביצוע ההפקדות או בעת תשלום הטבות הפרישה;
- (ב) עלויות מחקר מוכרות כהוצאה לצורך קביעת הרווח החשבונאי בתקופה בה הן התהוו, אך יתכן כי לא יותרו בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס) עד לתקופה מאוחרת יותר. ההפרש בין בסיס המס של עלויות המחקר, שהוא הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות, לבין הערך בספרים, שהוא אפס, הוא הפרש זמני הניתן לניכוי שבגיננו יש ליצור נכס מסים נדחים;

- (ג) למעט מספר מצומצם של חריגים, ישות מכירה בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ובהתחייבויות הניתנות לזיהוי שניטלו בצירוף עסקים לפי שווים ההוגן במועד הרכישה. כאשר התחייבות שניטלה מוכרת במועד הרכישה, אך העלויות המתחייבות אינן מנוכות לצורך קביעת ההכנסה החייבת עד לתקופה מאוחרת יותר, נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי שבגיננו יש ליצור נכס מסים נדחים. נכס מסים נדחים נוצר גם כאשר השווי ההוגן של נכס הניתן לזיהוי שנרכש נמוך מבסיס המס שלו. בשני המקרים האלה, נכס המסים הנדחים שנוצר משפיע על המוניטין (ראה סעיף 66); וכן
- (ד) נכסים מסוימים עשויים להיות מוצגים בשווי הוגן, או שניתן לשערכם, מבלי שיבוצע תיאום מקביל לצורכי מס (ראה סעיף 20). הפרש זמני הניתן לניכוי נוצר אם בסיס המס של הנכס עולה על ערכו בספרים.
27. ההיפוך של הפרשים זמניים הניתנים לניכוי גורם לניכויים בקביעת ההכנסה החייבת בתקופות עתידיות. אולם, הטבות כלכליות בצורה של הפחתות בתשלומי המס יזרמו לישות רק אם הישות תרוויח הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שכנגדה ניתן יהיה לקזז את הניכויים. לפיכך, ישות מכירה בנכסי מסים נדחים רק כאשר צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.
28. יהא זה צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפרש זמני הניתן לניכוי, כאשר ישנם מספיק הפרשים זמניים חייבים במס, המתחייבים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, ואשר חזויים להתהפך:
- (א) באותה תקופה של ההיפוך החזוי של הפרש הזמני הניתן לניכוי; או
- (ב) בתקופות אליהן ניתן להעביר קדימה או אחורה הפסד לצורך מס, הנובע מנכס המסים הנדחים.
- בנסיבות כאלה, נכס המסים הנדחים מוכר בתקופה בה נוצרים ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.
29. כאשר אין מספיק הפרשים זמניים חייבים במס המתחייבים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, נכס המסים הנדחים מוכר רק במידה:

(א) שצפוי שלישות תהיה הכנסה חייבת בסכום מספיק, המתייחסת לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת מס, באותה תקופה של ההיפוך הצפוי של ההפרש הזמני הניתן לניכוי (או בתקופות אליהן ניתן להעביר קדימה או אחורה הפסד לצורך מס, הנובע מנכס המסים הנדחים). כדי להעריך אם תהיה לישות הכנסה חייבת בסכום מספיק בתקופות עתידיות, עליה להתעלם מסכומים חייבים במס שנובעים מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי אשר חזויים להיווצר בתקופות עתידיות, הואיל ונכס המסים הנדחים שיווצר כתוצאה מאותם הפרשים זמניים ניתנים לניכוי, ידרוש גם הוא שתיווצר הכנסה חייבת עתידית בכדי שניתן יהיה לנצלו; או

(ב) שקיימות בידי הישות הזדמנויות לתכנון מס, אשר ייצרו הכנסה חייבת בתקופות המתאימות.

30. הזדמנויות לתכנון מס הן פעולות אשר הישות תבצע במטרה ליצור הכנסה חייבת או להגדיל אותה בתקופה מסוימת לפני פקיעת תוקפו של הפסד לצורך מס או זיכוי מס שהועבר קדימה, לדוגמה, בחלק מתחומי השיפוט, ניתן ליצור הכנסה חייבת או להגדיל אותה על ידי:

(א) בחירה שהחיוב במס של הכנסת ריבית יעשה על בסיס מזומן או על בסיס צבירה (received or receivable basis);

(ב) דחיית הדרישה לניכויים מסוימים מההכנסה החייבת;

(ג) מכירה, ואולי חכירה בחזרה, של נכסים שערכם עלה, אך בסיס המס שלהם לא הותאם על מנת לשקף עליית ערך זו; וכן

(ד) מכירת נכס המפיק הכנסה שאינה חייבת במס (לדוגמה, בחלק מתחומי השיפוט, אגרת חוב ממשלתיות) במטרה לרכוש השקעה אחרת המפיקה הכנסה שחייבת במס.

כאשר ההזדמנויות לתכנון מס מקדימות הכנסה חייבת מתקופה מאוחרת לתקופה מוקדמת יותר, הניצול של ההפסד לצורך מס או הזיכוי לצורך מס שהועבר קדימה עדיין תלוי בקיומה של הכנסה חייבת עתידית ממקורות שאינם הפרשים זמניים שיווצרו בעתיד.

31. כאשר לישות היסטוריה של הפסדים שהתרחשו לאחורונה, עליה לשקול את ההנחיות בסעיפים 35 ו-36.

.32 [בוטל]

מוניטין

32.א. אם הערך בספרים של מוניטין שנוצר בצירופי עסקים נמוך מבסיס המס שלו, נוצר הפרש שבגינו יש ליצור נכס מסים נדחים. נכס המסים הנדחים הנובע מהכרה ראשונית במוניטין יוכר כחלק מהטיפול החשבונאי בצירופי עסקים עד למידה שבה צפוי שתהיה הכנסה חייבת עתידית שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי.

הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות

33. מקרה אחד בו נוצר נכס מסים נדחים בעת ההכרה לראשונה בנכס הוא כאשר מענק ממשלתי שאינו חייב במס הקשור לנכס, מנוכה לצורך קביעת הערך בספרים של הנכס, אך לצורכי מס אינו מנוכה מהסכום בר פחת של הנכס (במילים אחרות, בסיס המס שלו); הערך בספרים של הנכס נמוך מבסיס המס שלו ולפיכך נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי. מענקים ממשלתיים עשויים להירשם גם כהכנסה נדחית, ואז ההפרש בין ההכנסה הנדחית ובסיס המס שלה, שהוא אפס, הוא הפרש זמני הניתן לניכוי. ללא קשר לשיטת ההצגה שישות מאמצת, הישות אינה מכירה בנכס מסים נדחים שנגרם כתוצאה מכך, מהסיבה שפורטה בסעיף 22.

הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו וזיכויי מס שטרם נוצלו

34. נכס מסים נדחים יוכר בגין ההעברה קדימה של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו וזיכויי מס שטרם נוצלו, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת עתידית שכנגדה ניתן יהיה לנצל את הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו ואת זיכויי המס שטרם נוצלו.

35. הקריטריונים להכרה בנכסי מסים נדחים בגין ההעברה קדימה של הפסדים לצורכי מס וזיכויי מס, שטרם נוצלו, זהים לקריטריונים להכרה בנכסי מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי. אולם, קיומם של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו מהווה ראייה חזקה כי יתכן ולא תהיה הכנסה חייבת עתידית. לפיכך, כאשר לישות יש היסטוריה של הפסדים שהתרחשו לאחרונה, הישות מכירה בנכס מסים נדחים הנובע מהפסדים לצורכי מס או זיכויי מס, שטרם נוצלו, רק במידה שיש לה מספיק הפרשים זמניים חייבים במס או שישנן ראיות משכנעות אחרות לכך שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שכנגדה תוכל הישות לנצל את הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או את זיכויי המס שטרם

נוצלו. בנסיבות כאלה, סעיף 82 דורש גילוי לסכום נכס המסים הנדחים ולמהות הראיות שתמכו בהכרה בנכס זה.

36. ישות שוקלת את הקריטריונים הבאים לצורך הערכת ההסתברות לכך שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או זיכויי מס שטרם נוצלו:

(א) אם לישות יש סכומים מספיקים של הפרשים זמניים חייבים במס, המתייחסים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, שתוצאתם תהיה סכומים חייבים במס שכנגדם ניתן יהיה לנצל את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או את זיכויי המס שטרם נוצלו, לפני פקיעתם;

(ב) אם צפוי שלישות תהיה הכנסה חייבת לפני שההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או שזיכויי המס שטרם נוצלו יפקעו;

(ג) אם ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו נוצרו מסיבות הניתנות לזיהוי אשר לא סביר שיחזרו על עצמן; וכן

(ד) אם קיימות לישות הזדמנויות לתכנון מס (ראה סעיף 30) שיצרו הכנסה חייבת בתקופה שבה ניתן יהיה לנצל את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או את זיכויי המס שטרם נוצלו.

במידה שלא צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או את זיכויי המס שטרם נוצלו, נכס המסים הנדחים אינו מוכר.

בחינה מחדש של נכסי מסים נדחים שלא הוכרו

37. בסוף כל תקופת דיווח, ישות בוחנת מחדש את נכסי המסים הנדחים שלא הוכרו. הישות מכירה בנכס מסים נדחים, שלא הוכר בעבר, במידה שהסבירות לכך שהכנסה חייבת עתידית, תאפשר השבה של נכס המסים הנדחים הפכה להיות צפויה. לדוגמה, שיפור בתנאי המסחר עשוי להפוך לצפוי יותר את האפשרות שהישות תוכל להפיק הכנסה חייבת בעתיד בסכומים מספיקים כך שנכס המסים הנדחים יקיים את הקריטריונים להכרה המפורטים בסעיפים 24 או 34. דוגמה נוספת היא כאשר ישות בוחנת מחדש נכסי מסים נדחים במועד של צירוף עסקים או לאחר מכן (ראה סעיפים 67 ו-68).

השקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות וזכויות בהסדרים משותפים

38. הפרשים זמניים נוצרים כאשר הערך בספרים של השקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות או זכויות בהסדרים משותפים (משמע, החלק של החברה האם או חלקו של המשקיע בנכסים נטו של החברה הבת, הסניף, החברה הכלולה, או הישות המושקעת, כולל הערך בספרים של מוניטין) הופך להיות שונה מבסיס המס (שהוא בדרך כלל עלות) של ההשקעה או של הזכויות. הפרשים כאלה יכולים להיווצר במספר נסיבות שונות, לדוגמה:

(א) קיומם של רווחים לא מחולקים של חברות בנות, סניפים, חברות כלולות, והסדרים משותפים;

(ב) שינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ כאשר החברה האם והחברה הבת שלה ממוקמות במדינות שונות; וכן

(ג) הפחתת הערך בספרים של השקעה בחברה כלולה לסכום בר-ההשבה שלה.

בדוחות כספיים מאוחדים, ההפרש הזמני עשוי להיות שונה מההפרש הזמני שמיוחס לאותה השקעה בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם, אם החברה האם מציגה את ההשקעה בדוחות הכספיים הנפרדים שלה לפי עלות או לפי סכום משוערך.

39. ישות תכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ולזכויות בהסדרים משותפים, למעט במידה שמתקיימים שני התנאים הבאים:

(א) החברה האם, המשקיע, השותף בעסקה המשותפת או השותף בפעילות המשותפת יכול לשלוט בעיתוי ההיפוך של ההפרש הזמני; וכן

(ב) צפוי שההפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין.

40. לאור העובדה שהחברה האם שולטת במדיניות חלוקת הדיבידנד של החברה הבת שלה, הרי שהחברה האם יכולה לשלוט בעיתוי ההיפוך של ההפרשים הזמניים המיוחסים להשקעה זו (כולל הפרשים זמניים הנובעים לא רק מרווחים לא מחולקים, אלא גם מהפרשי תרגום מטבע חוץ כלשהם). יתרה מכך, לעתים קרובות, לא יהיה זה מעשי לקבוע את סכום המסים על ההכנסה שיידרש לשלם כאשר ההפרש הזמני יתהפך. לפיכך, כאשר החברה האם

קבעה שרווחים אלה לא יחולקו בעתיד הנראה לעין, החברה האם לא מכירה בהתחייבות מסים נדחים. אותם שיקולים חלים על השקעות בסניפים.

41. הנכסים הלא כספיים וההתחייבויות הלא כספיות של ישות נמדדים במטבע הפעילות שלה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*). כאשר ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס של הישות (ובהתאם לכך בסיס המס של הנכסים הלא כספיים וההתחייבויות הלא כספיות שלה) נקבע במטבע שונה, שינויים בשער החליפין גורמים ליצירת הפרשים זמניים שכתוצאה מהם מוכרת התחייבות מסים נדחים או (בכפוף לסעיף 24) נכס מסים נדחים. המסים הנדחים שנוצרו כתוצאה מכך נזקפים לרווח או הפסד (ראה סעיף 58).

42. משקיע בחברה כלולה אינו שולט בחברה הזו ובדרך כלל אינו בעמדה המאפשרת לו לקבוע את מדיניות הדיבידנד של חברה זו. לפיכך, בהעדר הסכם, הדורש שרווחי החברה הכלולה לא יחולקו בעתיד הנראה לעין, המשקיע מכיר בהתחייבות מסים נדחים, הנובעת מהפרשים זמניים חייבים במס, המיוחסים להשקעה שלו בחברה הכלולה. בחלק מהמקרים, יתכן שמשקיע לא יוכל לקבוע את סכום המס שיידרש לשלם אם הוא ישיב את עלות ההשקעה שלו בחברה הכלולה, אך הוא יכול לקבוע שסכום זה יהיה שווה או יעלה על סכום מינימלי מסוים. במקרים אלה, תימדד התחייבות המסים הנדחים בגובה אותו סכום.

43. ההסדר בין הצדדים להסדר משותף דן, בדרך כלל, בחלוקת הרווחים וקובע אם החלטות בנושאים מסוג זה דורשות את הסכמת כל הצדדים או קבוצה של הצדדים. כאשר השותף בעסקה המשותפת או השותף בפעילות המשותפת יכול לשלוט בעיתוי החלוקה של חלקו ברווחים של ההסדר המשותף וצפוי כי חלקו ברווחים לא יחולק בעתיד הנראה לעין, התחייבות מסים נדחים אינה מוכרת.

44. על הישות להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, הנובעים מהשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ומזכויות בהסדרים משותפים אם ורק אם צפוי כי:

(א) ההפרש הזמני יתהפך בעתיד הנראה לעין; וכן

(ב) תהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני.

45. על הישות להתחשב בהנחיות המפורטות בסעיפים 28-31 לצורך קבלת ההחלטה אם יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי המיוחסים להשקעות שלה בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ולזכויות שלה בהסדרים משותפים.

מדידה

46. התחייבויות (נכסי) מסים שוטפים בגין התקופה השוטפת ובגין תקופות קודמות ימדדו לפי הסכום שחזוי שישולם לרשויות המס (שיושב מרשויות המס), תוך שימוש בשיעורי המס (ובחוקי המס) אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח.

47. נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס החזויים לחול על התקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות, בהתבסס על שיעורי המס (ועל חוקי המס) אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח.

48. נכסים והתחייבויות, בגין מסים שוטפים ובגין מסים נדחים, נמדדים, בדרך כלל, תוך שימוש בשיעורי המס (ובחוקי המס) אשר נחקקו. אולם, בתחומי שיפוט מסוימים, יש להכרזות של הממשלה על שיעורי מס (ועל חוקי מס) השפעה למעשה של חקיקה בפועל, שיתכן שתושלם כעבור תקופה של מספר חודשים. בנסיבות אלה, נכסי מסים והתחייבויות מסים נמדדים לפי שיעור המס שהוכרז (וחוקי המס שהוכרזו).

49. כאשר שיעורי מס שונים חלים על רמות שונות של הכנסה חייבת, נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים נמדדים לפי שיעורי המס הממוצעים החזויים לחול על ההכנסה החייבת (על ההפסד לצורך מס) בתקופות שבהן חזויים ההפרשים הזמניים להתהפך.

50. [בוטל]

51. מדידת התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים תשקף את השלכות המס שינבעו מהאופן שבו הישות מצפה, בסוף תקופת הדיווח, שהיא תשיב או תסלק את הערך בספרים של נכסיה ושל התחייבויותיה.

51.A. בחלק מתחומי השיפוט, האופן שבו ישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של נכס (של התחייבות) עשוי להשפיע על אחד או שני הפריטים הבאים:

(א) שיעור המס שיחול, כאשר הישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של הנכס (של ההתחייבות); וכן

(ב) בסיס המס של הנכס (של ההתחייבות).

במקרים אלה, ישות מודדת התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים תוך שימוש בשיעור המס ובסיס המס שהם עקביים לאופן החזוי של ההשבה או הסילוק.

דוגמה א

ערכו של פריט רכוש קבוע בספרים הוא 100 ובסיס המס שלו הוא 60. שיעור המס שיחול במצב שבו הפריט יימכר הוא 20% ושיעור המס שחל על כל הכנסה אחרת הוא 30%.

הישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים בסך 8 (40 לפי שיעור מס של 20%), אם היא מצפה למכור את הפריט ללא שימוש נוסף, ובהתחייבות מסים נדחים בסך 12 (40 לפי שיעור מס של 30%) אם היא מצפה להחזיק את הפריט ולהשיב את ערכו בספרים באמצעות שימוש בו.

דוגמה ב

פריט רכוש קבוע שעלותו היא 100 וערכו בספרים הוא 80, הוערך מחדש לסך של 150. לא בוצע תיאום מקביל לצורכי מס. הפחת שנצבר לצורכי מס הוא 30 ושיעור המס הוא 30%. אם הפריט יימכר במחיר הגבוה מעלותו, הפחת שנצבר לצורכי מס בסך 30 ייכלל בהכנסה החייבת, אך העודף של התמורה מהמכירה על העלות לא יחויב במס.

בסיס המס של הפריט הוא 70 וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 80. אם הישות מצפה להשיב את הערך בספרים של הפריט על ידי שימוש בו, עליה להפיק הכנסה חייבת בסך 150, אך יהיה באפשרותה לנכות פחת של 70 בלבד. בהתאם לכך, קיימת התחייבות מסים נדחים בסך 24 (80 לפי שיעור מס של 30%). אם הישות מצפה להשיב את הערך בספרים על ידי מכירה מיידיית של הפריט תמורת 150, תחושב התחייבות המסים הנדחים כדלקמן:

המשך ...

...המשך			
דוגמה ב			
התחייבות מסים נדחים	שיעור מס	הפרש זמני חייב במס	
9	30%	30	פחת שנצבר לצורכי מס
-	אפס	<u>50</u>	עודף התמורה על העלות
<u>9</u>		<u>80</u>	סך הכל

(הערה: בהתאם לסעיף 61א, המסים הנדחים הנוספים, הנובעים מההערכה מחדש מוכרים ברווח כולל אחר)

דוגמה ג			
<p>בדוגמה זו העובדות זהות לעובדות בדוגמה ב', פרט לעובדה שבעת מכירת הפריט במחיר העולה על עלותו, ייכלל הפחת שנצבר לצורכי מס במסגרת ההכנסה החייבת (שמחויבת במס לפי שיעור של 30%) והתמורה מהמכירה תחויב במס בשיעור של 40%, לאחר ניכוי של עלות מותאמת לאינפלציה בסך 110.</p> <p>אם הישות מצפה להשיב את הערך בספרים של הפריט על ידי שימוש בו, על הישות להפיק הכנסה חייבת בסך 150, אך יהיה באפשרותה לנכות פחת של 70 בלבד. בהתאם לכך, בסיס המס הוא 70, קיים הפרש זמני חייב במס בסך 80, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 24 (80 לפי שיעור של 30%), כמו בדוגמה ב.</p> <p>אם הישות מצפה להשיב את הערך בספרים על ידי מכירה מיידית של הפריט בתמורה של 150, הישות תוכל לנכות את העלות המותאמת בסך 110. התמורה נטו בסך 40 תחויב במס בשיעור של 40%. בנוסף, הפחת שנצבר לצורכי מס בסך 30 ייכלל בהכנסה החייבת, ויחויב במס לפי שיעור של 30%. בהתאם לכך, בסיס המס הוא 80 (110 פחות 30), קיים הפרש זמני חייב במס בסך 70, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 25 (40 לפי שיעור מס של 40%, בתוספת 30 לפי שיעור מס של 30%). אם בסיס המס אינו ברור באופן מידי בדוגמה זו, ניתן להיעזר בעיקרון היסודי המפורט בסעיף 10.</p> <p>(הערה: בהתאם לסעיף 61א, המסים הנדחים הנוספים, הנובעים מההערכה מחדש, מוכרים ברווח כולל אחר).</p>			

51.ב. אם התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים מנכס שאינו בר-פחת הנמדד לפי מודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות בינלאומי 16, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים צריכה לשקף את השלכות המס של השבת הערך בספרים של הנכס שאינו בר-פחת באמצעות מכירה, ללא קשר לבסיס המדידה של הערך בספרים של נכס זה. בהתאם לכך, אם חוקי המס קובעים שיעור מס החל על הסכום החייב במס הנובע מהמכירה של נכס ששונה משיעור המס החל על הסכום החייב במס כתוצאה מהשימוש בנכס, שיעור המס הראשון ייושם במדידת התחייבות המסים הנדחים או נכס המסים הנדחים הקשור לנכס שאינו בר-פחת.

51.ג. אם התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים מנדל"ן להשקעה שנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40, קיימת הנחה, הניתנת להפרכה, שהערך בספרים של הנדל"ן להשקעה יושב באמצעות מכירה. בהתאם לכך, אלא אם כן ההנחה הופרכה, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים תשקף את השלכות המס של השבת הערך בספרים של הנדל"ן להשקעה בכללותו באמצעות מכירה. הנחה זו מופרכת אם הנדל"ן להשקעה הוא בר-פחת והוא מוחזק במודל עסקי שמטרתו לצרוך במהות את כל ההטבות הכלכליות הגלומות בנדל"ן להשקעה לאורך זמן ולא באמצעות מכירה. אם ההנחה הופרכה, יש ליישם את הדרישות של סעיפים 51 ו-51א.

דוגמה הממחישה את סעיף 51ג

לנדל"ן להשקעה עלות 100 ושווי הוגן של 150. הנדל"ן נמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40. הנדל"ן מורכב מקרקע שעלותה 40 ושווי ההוגן שלה הוא 60 ומבנה שעלותו 60 ושווי ההוגן שלו הוא 90. לקרקע יש אורך חיים שימושיים בלתי מוגבל.

הפחת הנצבר של המבנה לצרכי מס הוא 30. שינויים שלא מומשו בשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה אינם משפיעים על ההכנסה החייבת. אם הנדל"ן להשקעה נמכר תמורת סכום הגבוה מהעלות שלו, ההיפוך של הפחת שנצבר לצרכי מס של 30 ייכלל בהכנסה החייבת וימוסה בשיעור מס רגיל של 30%. כאשר תמורת המכירה עולה על העלות, חוקי המס קובעים שיעורי מס של 25% לנכסים המוחזקים לתקופה הקצרה משנתיים ו-20% לנכסים המוחזקים לתקופה של שנתיים או יותר.

המשך...

... המשך

דוגמה הממחישה את סעיף 51ג

מאחר שהנדל"ן להשקעה נמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40, קיימת הנחה הניתנת להפרכה שהישות תשיב את הערך בספרים של הנדל"ן להשקעה בכללותו באמצעות מכירה. אם ההנחה אינה מופרכת, המסים הנדחים משקפים את השלכות המס של השבת הערך בספרים בכללותו באמצעות מכירה, גם אם הישות מצפה להרוויח הכנסות שכירות מהנדל"ן להשקעה לפני מכירה.

בסיס המס של הקרקע, אם היא נמכרת, הוא 40 וישנו הפרש זמני חייב במס של 20 (40 - 60). בסיס המס של המבנה, אם הוא נמכר הוא 30 (30 - 60) וישנו הפרש זמני חייב במס של 60 (30 - 90). כתוצאה מכך, סך ההפרש הזמני החייב במס המתייחס לנדל"ן להשקעה הוא 80 (20 + 60).

בהתאם לסעיף 47, שיעור המס הוא השיעור אשר צפוי לחול בתקופה בה הנדל"ן להשקעה ימומש. לכן, התחייבות המסים הנדחים שנובעת מכך מחושבת כלהלן, אם הישות מצפה למכור את הנדל"ן אחרי שהחזיקה בו לתקופה העולה על שנתיים:

התחייבות מסים נדחים	שיעור המס	הפרש זמני חייב במס	
9	30%	30	פחת נצבר לצרכי מס
<u>10</u>	20%	<u>50</u>	עודף התמורה על העלות
<u>19</u>		<u>80</u>	סה"כ

אם הישות מצפה למכור את הנדל"ן לאחר שהחזיקה בו לתקופה הקצרה משנתיים, החישוב שלעיל יתוקן על מנת ליישם שיעור מס של 25%, ולא שיעור מס של 20% על עודף התמורה על העלות.

אם, במקום זאת, הישות מחזיקה את המבנה במודל עסקי שמטרתו לצרוך במהות את כל ההטבות הכלכליות הגלומות במבנה לאורך זמן ולא באמצעות מכירה, הנחה זה מופרכת עבור המבנה. אולם, הקרקע אינה ניתנת להפחתה. לפיכך, ההנחה של השבה באמצעות מכירה אינה מופרכת עבור הקרקע. כתוצאה מכך, התחייבות המסים הנדחים תשקף את השלכות המס של השבת הערך בספרים של המבנה באמצעות שימוש והשבת הערך בספרים של הקרקע באמצעות מכירה.

... המשך

... המשך

דוגמה הממחישה את סעיף 51ג

בסיס המס של המבנה אם ייעשה בו שימוש הוא 30 (30 - 60) וישנו הפרש זמני חייב במס של 60 (30 - 90), וכתוצאה מכך התחייבות מסים נדחים של 18 ($60 * 30\%$).

בסיס המס של הקרקע אם היא תימכר הוא 40 וישנו הפרש זמני חייב במס של 20 (40 - 60), וכתוצאה מכך התחייבות מסים נדחים של 4 ($20 * 20\%$).

כתוצאה מכך, אם ההנחה של השבה באמצעות מכירה מופרכת עבור המבנה, התחייבות המסים הנדחים המתייחסת לנדל"ן להשקעה היא 22 ($18 + 4$).

751. ההנחה שניתנת להפרכה בסעיף 51ג חלה גם כאשר התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים ממדידת נדל"ן להשקעה בצירוף עסקים אם הישות תשתמש במודל השווי ההוגן למדידה העוקבת של נדל"ן להשקעה זה.

51ה. סעיפים 51ב-51ד אינם משנים את הדרישות ליישום הכללים שבסעיפים 24-33 (הפרשים זמניים הניתנים לניכוי) וסעיפים 34-36 (הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו וזיכויי מס שטרם נוצלו) של תקן זה בעת ההכרה והמדידה של נכסי מסים נדחים.

52. [הועבר ומוספר מחדש כ-51א]

52א. בתחומי שיפוט מסוימים, מסים על ההכנסה משולמים לפי שיעור גבוה יותר או נמוך יותר אם הרווח הנקי כולו או חלקו, או אם יתרת העודפים כולה או חלקה, מחולקים כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בתחומי שיפוט אחרים, יתכן שניתן יהיה לקבל החזר מס בגין מסים על הכנסה או שיידרש לשלם מסים על הכנסה, אם הרווח הנקי כולו או חלקו, או אם יתרת העודפים כולה או חלקה, מחולקים כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בנסיבות אלה, נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים נמדדים בהתאם לשיעור המס החל על רווחים לא מחולקים.

52ב. בנסיבות המתוארות בסעיף 52א, השלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים מוכרות כאשר מוכרת התחייבות לתשלום הדיבידנד. השלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים קשורות באופן ישיר יותר לאירועים או לעסקאות בעבר מאשר לחלוקות לבעלים. לפיכך, השלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים מוכרות ברווח

או הפסד לתקופה, כפי שנדרש בהתאם לסעיף 58, למעט במידה שההשלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים נוצרו כתוצאה מהנסיבות המתוארות בסעיפים 58(א) ו-58(ב).

דוגמה הממחישה את סעיפים 52א ו-52ב

הדוגמה הבאה עוסקת במדידת נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים במקרה של ישות שפועלת בתחום שיפוט, בו מסים על ההכנסה משולמים בשיעור גבוה יותר בגין רווחים לא מחולקים (50%), כאשר בעת חלוקת הרווחים ניתן לקבל החזר של סכום מס. שיעור המס על רווחים מחולקים הוא 35%. בסוף תקופת הדיווח, 31 בדצמבר 20X1, הישות לא מכירה בהתחייבות בגין דיבידנדים שהוצעו או שהוכרזו לאחר תקופת הדיווח. כתוצאה מכך, לא מוכרים כלל דיבידנדים בשנת 20X1. ההכנסה החייבת לשנת 20X1 היא 100,000. ההפרש הזמני החייב במס נטו בגין שנת 20X1, הוא 40,000.

הישות מכירה בהתחייבות מסים שוטפים והוצאת מסים שוטפים על הכנסה בסך 50,000. הישות לא מכירה בנכס כלשהו בגין הסכום שיושב פוטנציאלית כתוצאה מדיבידנדים עתידיים. בנוסף, הישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים והוצאת מסים נדחים בסכום של 20,000 (40,000 לפי שיעור מס של 50%), המייצגים את המסים על ההכנסה שתשלם הישות כאשר היא משיבה או מסלקת את הערך בספרים של נכסיה ושל התחייבויותיה, בהתאם לשיעור המס החל על רווחים לא מחולקים.

לאחר מכן, ביום 15 במרס 20X2, מכירה הישות בהתחייבות בגין דיבידנדים בסך 10,000 המחולקים מרווחים תפעוליים בגין שנים קודמות.

ביום 15 במרס 20X2, מכירה הישות בהשבה של מסים על ההכנסה בסכום של 1,500 (15% מסכום הדיבידנדים שהוכרו כהתחייבות) כנכס מסים שוטפים וכהפחתה מהוצאת מסים שוטפים על הכנסה לשנת 20X2.

53. אין להוון נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים.

54. קביעה מהימנה של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים על בסיס ערכם המהוון דורשת עריכת לוח זמנים (scheduling) מפורט של עיתוי ההיפוך של כל הפרש זמני. במקרים רבים, עריכת לוח זמנים כזה אינה מעשית או שהיא מסובכת מאוד. לפיכך, אין זה נאות לדרוש היוון של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים. מתן היתר להיוון, ללא דרישה מחייבת, ייצור נכסי מסים

נדחים והתחייבויות מסים נדחים שאינם בני-השוואה בין ישויות. לפיכך, תקן זה אינו דורש ואינו מתיר להוון נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים.

55. הפרשים זמניים נקבעים בהתייחס לערך בספרים של נכס או של התחייבות. כלל זה חל גם כאשר הערך בספרים נקבע בעצמו על בסיס מהוון, לדוגמה במקרה של מחויבויות בגין הטבות פרישה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד).

56. הערך בספרים של נכס מסים נדחים ייסקר בסוף כל תקופת דיווח. ישות תפחית את הערך בספרים של נכס מסים נדחים במידה שלא צפוי עוד שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שתאפשר את ניצולו המלא או החלקי של נכס מסים נדחים זה. כל הפחתה שכזו תבוטל במידה שהסבירות לכך שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים תהפוך להיות צפויה.

הכרה במסים שוטפים ובמסים נדחים

57. הטיפול החשבונאי בהשפעות של מסים שוטפים ושל מסים נדחים של עסקה או של אירוע אחר הוא עקבי לטיפול החשבונאי בעסקה עצמה או באירוע האחר עצמו. סעיפים 58 עד 68 מיישמים כלל זה.

פריטים שהוכרו ברווח או הפסד

58. מסים שוטפים ומסים נדחים יוכרו כהכנסה או כהוצאה ויכללו ברווח או הפסד לתקופה, למעט במידה שהמסים נובעים:

(א) מעסקה או מאירוע אשר מוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, מחוץ לרווח או הפסד, בין אם ברווח כולל אחר או בין אם ישירות בהון (ראה סעיפים 61א-65); או

(ב) מצירוף עסקים (למעט הרכישה על ידי ישות השקעה, כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאומדים, של חברה בת אשר נדרשת להימדד בשווי הוון דרך רווח או הפסד) (ראה סעיפים 66-68).

59. מרבית התחייבויות המסים הנדחים ונכסי המסים הנדחים נוצרים כאשר הכנסה או הוצאה נכללות ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללות בהכנסה החייבת (בהפסד לצורכי מס) בתקופה אחרת. המסים הנדחים, שנוצרים כתוצאה מכך, מוכרים ברווח או הפסד. להלן מספר דוגמאות:

- (א) כאשר הכנסות מריבית, מתמלוגים או מדיבידנד מתקבלות באיחור (in arrears), ונכללות ברווח החשבונאי על בסיס יחסי לזמן (time apportionment basis) בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות, אך נכללות בהכנסה החייבת (בהפסד לצורך מס) על בסיס מזומן; וכן
- (ב) כאשר עלויות של נכסים בלתי מוחשיים הונו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38, והן מופחתות בקביעת רווח או הפסד אך נוכו לצורכי מס במועד שבו הן התהוו.
60. הערך בספרים של נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים עשוי להשתנות, גם אם לא חל שינוי כלשהו בסכום ההפרשים הזמניים המתייחסים. מצב זה עשוי להתרחש, לדוגמה, כתוצאה מ:
- (א) שינוי בשיעורי המס או בחוקי המס;
- (ב) בחינה מחדש של יכולת ההשבה של נכסי מסים נדחים; או
- (ג) שינוי באופן ההשבה החזוי של נכס.
- המסים הנדחים הנובעים מאירועים אלה מוכרים ברווח או הפסד, למעט במידה שהם מתייחסים לפריטים, אשר הוכרו בעבר מחוץ לרווח או הפסד (ראה סעיף 63).

פריטים שהוכרו מחוץ לרווח או הפסד

61. [בוטל]
- 61א. מסים שוטפים ומסים נדחים יוכרו מחוץ לרווח או הפסד אם המסים מתייחסים לפריטים שהוכרו, באותה תקופה או בתקופה אחרת, מחוץ לרווח או הפסד. לכן, מסים שוטפים ומסים נדחים המתייחסים לפריטים שהוכרו באותה תקופה או בתקופה שונה:
- (א) ברווח כולל אחר, יוכרו ברווח כולל אחר (ראה סעיף 62).
- (ב) ישירות בהון, יוכרו ישירות בהון (ראה סעיף 62א).
62. תקני דיווח כספי בינלאומיים דורשים או מתירים להכיר בפריטים מסוימים ברווח כולל אחר. להלן דוגמאות לפריטים כאלה:
- (א) שינוי בערך בספרים, הנובע מהערכה מחדש של רכוש קבוע (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16); וכן

(ב) [בוטל]

(ג) הפרשי שער, הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21).

(ד) [בוטל]

62. תקני דיווח כספי בינלאומיים דורשים או מתירים לזקוף פריטים מסוימים ישירות להון. דוגמאות לפריטים אלה הן:

(א) תיאום ליתרת הפתיחה של עודפים, הנובע משינוי במדיניות חשבונאית שיושם למפרע או מתיקון של טעות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינוי באומדנים חשבונאיים וטעויות); וכן

(ב) סכומים הנובעים מהכרה לראשונה ברכיב הוני של מכשיר פיננסי מורכב (ראה סעיף 23).

63. בנסיבות חריגות, ייתכן שיהיה קשה לקבוע את סכום המסים השוטפים ואת סכום המסים הנדחים, אשר מתייחס לפריטים המוכרים מחוץ לרווח או הפסד (מוכרים ברווח כולל אחר או ישירות בהון). מצב זה עשוי להתרחש, לדוגמה, כאשר:

(א) קיימים שיעורים מדורגים (graduated) של מסים על ההכנסה ואין זה אפשרי לקבוע את שיעור המס שלפיו חויב במס רכיב ספציפי של הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס);

(ב) שינוי בשיעור המס או בחוקי מס אחרים משפיע על נכס מסים נדחים או התחייבות מסים נדחים, המתייחסים (במלואם או בחלקם) לפריט, אשר הוכר בעבר מחוץ לרווח או הפסד; או

(ג) ישות קובעת שיש להכיר בנכס מסים נדחים, או שאין להכיר בו יותר במלואו, ונכס המסים הנדחים מתייחס (במלואו או בחלקו) לפריט, אשר הוכר בעבר מחוץ לרווח או הפסד.

במקרים אלה, המסים השוטפים והמסים הנדחים המתייחסים לפריטים, שמוכרים מחוץ לרווח או הפסד, יקבעו על בסיס הקצאה יחסית, שתיעשה באופן סביר, של המסים השוטפים ושל המסים הנדחים של הישות בתחום השיפוט המיסוי המתאים, או לפי שיטה אחרת אשר תשיג הקצאה נאותה יותר בהתאם לנסיבות.

64. תקן חשבונאות בינלאומי 16 אינו קובע אם ישות נדרשת להעביר בכל שנה, מקרן הערכה מחדש לעודפים, סכום ששווה להפרש בין הפחת או ההפחתה של נכס שהוערך מחדש לבין הפחת או ההפחתה המבוססים על העלות של אותו נכס. אם ישות מבצעת העברה כאמור, הסכום שיועבר יהיה נטו ממסים נדחים מתייחסים כלשהם. שיקולים דומים חלים על העברות שנעשות בעת מימוש של פריט רכוש קבוע.

65. במקרים בהם נכס הוערך מחדש לצורכי מס והערכה מחדש זו מתייחסת להערכה מחדש חשבונאית בתקופה מוקדמת יותר, או להערכה מחדש חשבונאית שחזויה להתבצע בתקופה עתידית, השפעות המס הן של ההערכה מחדש של הנכס והן של התיאום לבסיס המס, מוכרות ברווח כולל אחר בתקופות בהן אירעו. אולם, אם ההערכה מחדש לצורכי מס אינה מתייחסת להערכה מחדש חשבונאית בתקופה מוקדמת יותר, או להערכה מחדש חשבונאית שחזויה להתבצע בתקופה עתידית, השפעות המס של התיאום לבסיס המס מוכרות ברווח או הפסד.

65א. כאשר ישות משלמת דיבידנדים לבעלי המניות שלה, היא עשויה להידרש לשלם חלק מהדיבידנדים לרשויות המס, עבור בעלי המניות. בתחומי שיפוט רבים, מתייחסים לסכום זה כניכוי מס במקור. סכום כזה ששולם, או שנדרש לשלמו, לרשויות המס נזקף להון כחלק מהדיבידנדים.

מסים נדחים הנובעים מצירוף עסקים

66. כמוסבר בסעיפים 19 ו-26(ג), הפרשים זמניים עשויים להיווצר בצירוף עסקים. בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, ישות מכירה בנכסי מסים נדחים (במידה שהם מקיימים את הקריטריונים להכרה בסעיף 24) או בהתחייבויות מסים נדחים כלשהם שנוצרו, כנכסים הניתנים לזיהוי או בהתחייבויות הניתנות לזיהוי במועד הרכישה. כתוצאה מכך, נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים אלה משפיעים על הסכום של המוניטין או הרווח מרכישה במחיר הזדמנותי שהישות מכירה. אולם, בהתאם לסעיף 15(א), ישות אינה מכירה בהתחייבויות מסים נדחים, הנובעות מההכרה לראשונה במוניטין.

67. כתוצאה מצירוף עסקים, ההסתברות למימוש נכס מסים נדחים של הרוכש, שנוצר לפני הרכישה, יכולה להשתנות. הרוכש עשוי להעריך שצפוי שהוא ישיב את נכס המסים הנדחים שלו, אשר לא הוכר לפני צירוף העסקים. לדוגמה, יתכן שהרוכש יוכל לנצל את ההטבה בגין הפסדיו לצורכי מס שטרם נוצלו כנגד הכנסה חייבת עתידית של הנרכש. לחלופין, כתוצאה מצירוף עסקים ייתכן שאין זה עוד צפוי שהכנסה חייבת עתידית תאפשר השבה של נכס מסים נדחים. במקרים אלה, הרוכש מכיר בשינוי בנכס מסים נדחים

בתקופה של צירוף העסקים, אך אינו כולל אותו כחלק מהטיפול החשבונאי בצירוף העסקים. לפיכך, הרוכש אינו מביא אותו בחשבון במדידת המוניטין או הרווח מרכישה במחיר הזדמנותי שהוא מכיר בצירוף העסקים.

68. ההטבה הפוטנציאלית של הפסד מועבר קדימה לצורכי מסים על ההכנסה של הנרכש, או של נכסי מסים נדחים אחרים של הנרכש, עשויה לא לקיים את הקריטריונים להכרה נפרדת כאשר צירוף העסקים טופל לראשונה, אך עשויה להתמשש לאחר מכן. ישות תכיר בהטבות מסים נדחים שהיא מימשה לאחר צירוף העסקים כלהלן:

(א) הטבות מסים נדחים שנרכשו, אשר הוכרו בתקופת המדידה כתוצאה ממידע חדש לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה יקטינו את הערך בספרים של המוניטין המתייחס לרכישה זו. אם הערך בספרים של מוניטין זה הוא אפס, הטבות מסים נדחים שנתרו יוכרו ברווח או הפסד.

(ב) כל הטבות מסים נדחים אחרות שנרכשו, ואשר מומשו יוכרו ברווח או הפסד (או, אם התקן דורש כך, מחוץ לרווח או הפסד).

מסים שוטפים ומסים נדחים שנובעים מעסקאות תשלום מבוסס מניות

68.א. בתחומי שיפוט מיסויים מסוימים, ישות מקבלת ניכוי מס (כלומר סכום שניתן לנכותו לצורך קביעת ההכנסה החייבת) שמתייחס לתגמול (remuneration) ששולם באמצעות מניות, אופציות למניות או מכשירים הוניים אחרים של הישות. הסכום של ניכוי המס הזה עשוי להיות שונה מהוצאת התגמול המצטברת המתייחסת, ועשוי להיווצר בתקופה חשבונאית מאוחרת יותר. לדוגמה, בתחומי שיפוט מסוימים, ישות עשויה להכיר בהוצאה בגין השימוש בשירותי העובדים שהתקבלו כתמורה לאופציות למניות שהוענקו, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות, ולא לקבל ניכוי מס עד שהאופציות למניות ממומשות, והמדידה של ניכוי המס תבוסס על מחיר המניה של הישות במועד המימוש.

68.ב. כמו במקרה של עלויות מחקר שנידון בסעיפים 9 ו-26 (ב) של תקן זה, ההפרש בין בסיס המס של שירותי העובדים המתקבלים עד לסוף תקופת הדיווח (שהוא הסכום שרשויות המס יתירו כניכוי בתקופות עתידיות), לבין הערך בספרים, שהוא אפס, הוא הפרש זמני הניתן לניכוי, שבגינו יש ליצור נכס מסים נדחים. אם הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות אינו ידוע בסוף התקופה, יש לאמוד אותו, בהתבסס על המידע הניתן להשגה בסוף

התקופה. לדוגמה, אם הסכום שרשויות המס יתירו כניכוי בתקופות עתידיות תלוי במחיר המניה בתאריך עתידי, אזי המדידה של ההפרש הזמני הניתן לניכוי תתבסס על מחיר המניה של הישות בסוף התקופה.

68. כפי שצוין בסעיף 68א, הסכום של ניכוי המס (או של אומדן ניכוי המס העתידי, אשר נמדד בהתאם לסעיף 68ב) עשוי להיות שונה מהוצאת התגמול המצטברת המתייחסת. סעיף 58 של התקן דורש שמסים שוטפים ומסים נדחים יוכרו כהכנסה או כהוצאה ויכללו ברווח או הפסד לתקופה, למעט במידה שהמסים נוצרו (א) כתוצאה מעסקה או מאירוע אשר מוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, מחוץ לרווח או הפסד, או (ב) כתוצאה מצירוף עסקים (למעט הרכישה על ידי ישות השקעה של חברה בת אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד). אם הסכום של ניכוי המס (או של אומדן ניכוי המס העתידי) עולה על הסכום של הוצאת התגמול המצטברת המתייחסת, הדבר מצביע על כך שניכוי המס מתייחס לא רק להוצאת התגמול, אלא גם לפריט הוני. במצב זה, עודף של המסים השוטפים והמסים הנדחים המיוחסים יוכר ישירות בהון.

הצגה

נכסי מסים והתחייבויות מסים

69. [בוטל]

70. [בוטל]

קיצוז

71. ישות תקזז נכסי מסים שוטפים כנגד התחייבויות מסים שוטפים אם, ורק אם לישות:

(א) קיימת זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקזז את הסכומים שהוכרו; וכן

(ב) כוונה לסלק על בסיס נטו או לממש את הנכס ולסלק את ההתחייבות בו-זמנית.

72. למרות שנכסי מסים שוטפים והתחייבויות מסים שוטפים מוכרים ונמדדים באופן נפרד, הם מקוזזים בדוח על המצב הכספי בכפוף לקריטריונים הדומים לקריטריונים שנקבעו עבור מכשירים פיננסיים בתקן חשבונאות בינלאומי 32. לישות תהיה, בדרך כלל, זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקזז נכס מסים שוטפים כנגד

התחייבות מסים שוטפים, כאשר הם מתייחסים למסים על ההכנסה המוטלים על ידי אותה רשות מס ורשות המס מתירה לישות לשלם או לקבל תשלום יחיד נטו.

73. בדוחות כספיים מאוחדים, נכס מסים שוטפים של ישות אחת בקבוצה מקוזז כנגד התחייבות מסים שוטפים של ישות אחרת בקבוצה, אם ורק אם יש לישויות המעורבות זכות משפטית ניתנת לאכיפה לשלם או לקבל תשלום יחיד נטו וכן הישויות מתכוונות לשלם או לקבל סכום נטו זה או להשיב את הנכס ולסלק את ההתחייבות בו - זמנית.

74. ישות תקוזז נכסי מסים נדחים כנגד התחייבויות מסים נדחים אם, ורק אם:

(א) לישות קיימת זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקיזוז נכסי מסים שוטפים כנגד התחייבויות מסים שוטפים; וכן

(ב) נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים מתייחסים למסים על ההכנסה המוטלים על ידי אותה רשות מס על אחד מאלה:

(i) אותה ישות חייבת במס; או

(ii) ישויות שונות החייבות במס, אשר מתכוונות לסלק את התחייבויות המסים השוטפים ונכסי המסים השוטפים על בסיס נטו, או לממש את הנכסים ולסלק את ההתחייבויות בו זמנית, בכל תקופה עתידית, אשר בה סכומים משמעותיים של התחייבויות מסים נדחים או של נכסי מסים נדחים חזויים להיות מסולקים או מושבים.

75. כדי להימנע מהצורך בעריכת לוח זמנים מפורט של העיתוי של ההיפוך של כל הפרש זמני, תקן זה דורש מישות לקוזז נכס מסים נדחים כנגד התחייבות מסים נדחים של אותה ישות חייבת במס אם, ורק אם, הם מתייחסים למסים על ההכנסה המוטלים על ידי אותה רשות מס ויש לישות זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקוזז נכסי מסים שוטפים כנגד התחייבויות מסים שוטפים.

76. בנסיבות נדירות, יתכן שלישות תהיה זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקוזז וכוונה לסלק נטו, לגבי חלק מהתקופות, אבל לא לגבי תקופות אחרות. בנסיבות נדירות כאלה, עריכת לוח זמנים מפורט עשוי להידרש כדי לקבוע באופן מהימן אם התחייבות המסים הנדחים של ישות אחת החייבת במס תגרום לתשלומי

מסים גבוהים יותר באותה תקופה שבה נכס מסים נדחים של ישות אחרת חייבת במס יגרום לתשלומים נמוכים יותר של הישות השנייה החייבת במס.

הוצאת מסים

הוצאת מסים (הכנסת מסים) המתייחסת לרווח או הפסד מפעילויות רגילות

77. הוצאת מסים (הכנסת מסים) המתייחסת לרווח או הפסד מפעילויות רגילות תוצג כחלק מרווח או הפסד בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר.

77א. [בוטל]

הפרשי שער של התחייבויות מסים נדחים זרים או נכסי מסים נדחים זרים

78. תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש שהפרשי שער מסוימים יוכרו כהכנסה או כהוצאה, אך אינו מפרט היכן יוצגו הפרשים אלה בדוח על הרווח הכולל. בהתאם, כאשר מוכרים בדוח על הרווח הכולל הפרשי שער לגבי התחייבויות מסים נדחים זרים או נכסי מסים נדחים זרים, ניתן לסווג הפרשים אלה כהוצאת מסים נדחים (הכנסת מסים נדחים) אם הצגה זו נחשבת להצגה השימושית ביותר למשתמשים בדוחות הכספיים.

גילוי

79. יינתן גילוי נפרד לרכיבים העיקריים של הוצאת מסים (הכנסת מסים).

80. רכיבי הוצאת מסים (הכנסת מסים) יכולים לכלול:

- (א) הוצאת מסים שוטפים (הכנסת מסים שוטפים);
- (ב) תיאומים כלשהם שהוכרו בתקופה לגבי מסים שוטפים בגין תקופות קודמות;
- (ג) סכום הוצאת מסים נדחים (הכנסת מסים נדחים) המתייחס ליצירה ולהיפוך של הפרשים זמניים;
- (ד) סכום הוצאת מסים נדחים (הכנסת מסים נדחים) המתייחס לשינויים בשיעורי המס או להטלת מסים חדשים;

- (ה) סכום ההטבה הנובע מהפסד מס, מזיכוי מס או מהפרש זמני, מתקופה קודמת שלא הוכרו בעבר, אשר משמש להקטנת הוצאת מסים שוטפים;
- (ו) סכום ההטבה בגין הפסד מס, זיכוי מס או הפרש זמני, מתקופה קודמת שלא הוכרו בעבר, אשר משמש להקטנת הוצאת מסים נדחים;
- (ז) הוצאת מסים נדחים, הנובעת מהורדת ערך (write-down), או מביטול הורדת ערך מהעבר, בגין נכס מסים נדחים בהתאם לסעיף 56; וכן
- (ח) סכום הוצאת מסים (הכנסת מסים), המתייחס לשינויים במדיניות חשבונאית ולטעויות, אשר נכללו ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8, מאחר ולא ניתן לטפל בהם למפרע.

81. יינתן גם גילוי נפרד לפריטים הבאים:

- (א) הסכום המצרפי של מסים שוטפים ושל מסים נדחים, המתייחס לפריטים שנזקפו ישירות להון (ראה סעיף 62א);
- (אב) הסכום של מסים על ההכנסה המתייחס לכל רכיב של רווח כולל אחר (ראה סעיף 62 ותקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007));
- (ב) [בוטל];
- (ג) הסבר לגבי הקשר בין הוצאת מסים (הכנסת מסים) לבין הרווח החשבונאי באחת או בשתי הצורות הבאות:
- (i) התאמה מספרית בין הוצאת מסים (הכנסת מסים) לבין המכפלה של הרווח החשבונאי בשיעור המס שחל (בשיעורי המס שחלים), תוך גילוי לבסיס על פיו חושב שיעור המס שחל (חושבו שיעורי המס שחלים); או
- (ii) התאמה מספרית בין שיעור המס האפקטיבי הממוצע לבין שיעור המס שחל, תוך גילוי לבסיס על פיו חושב שיעור המס שחל;
- (ד) הסבר לשינויים בשיעור המס שחל (בשיעורי המס שחלים) בהשוואה לתקופה החשבונאית הקודמת;

- (ה) הסכום (ומועד הפקיעה, אם קיים) של הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, ושל זיכויי מס שטרם נוצלו, שלא מוכר בגינם כל נכס מסים נדחים בדוח על המצב הכספי;
- (ו) הסכום המצרפי של הפרשים זמניים המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות, ולזכויות בהסדרים משותפים, אשר בגינם לא הוכרו התחייבויות מסים נדחים (ראה סעיף 39);
- (ז) עבור כל סוג של הפרש זמני, ועבור כל סוג של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו וזיכויי מס שטרם נוצלו:
- (i) הסכום של נכסי המסים הנדחים ושל התחייבויות המסים הנדחים, שהוכרו בדוח על המצב הכספי לגבי כל אחת מהתקופות שמוצגות;
- (ii) הסכום של הכנסת המסים הנדחים או של הוצאת המסים הנדחים, שהוכרה ברווח או הפסד, אם מידע זה אינו ברור מהשינויים בסכומים שהוכרו בדוח על המצב הכספי;
- (ח) בגין פעילויות שהופסקו, הוצאת המסים המתייחסת:
- (i) לרווח או להפסד בגין ההפסקה; וכן
- (ii) לרווח או הפסד מפעילויות רגילות של הפעילות שהופסקה לתקופה, יחד עם הסכומים המקבילים (corresponding) לכל אחת מהתקופות הקודמות שמוצגות;
- (ט) הסכום של השלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים לבעלי המניות של הישות שהוצעו או הוכרזו לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום, אך אינן מוכרות כהתחייבות בדוחות הכספיים;
- (י) אם צירוף עסקים שבו הישות היא הרוכש גורם לשינוי בסכום שמוכר בגין נכס מסים נדחים שנוצר לפני הרכישה (ראה סעיף 67), הסכום של השינוי; וכן
- (יא) אם ההטבות מסים נדחים שנרכשו בצירוף עסקים אינן מוכרות במועד הרכישה, אך מוכרות לאחר מועד הרכישה (ראה סעיף 68), תיאור של האירוע או השינוי בנסיבות שגרם להכרה בהטבות המסים הנדחים.

82. ישות תיתן גילוי לסכום של נכס מסים נדחים ולמהות הראיות התומכות בהכרה בו, כאשר:

(א) ניצול נכס המסים הנדחים תלוי בקיומה של הכנסה חייבת בעתיד מעבר לרווחים אשר ינבעו מההיפוך של הפרשים זמניים חייבים במס קיימים; וכן

(ב) לישות נגרם הפסד בתקופה השוטפת או בתקופה שקדמה לה בתחום השיפוט המיסויי אליו מתייחס נכס המסים הנדחים.

82.א. בנסיבות המתוארות בסעיף 52א, ישות תיתן גילוי למהות השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניותיה. כמו כן, ישות תיתן גילוי לסכומים של השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה, שניתנות לקביעה באופן מעשי, ותגלה אם קיימות השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה שאינן ניתנות לקביעה באופן מעשי.

83. [בוטל]

84. הגילויים שנדרשים על פי סעיף 81(ג) מאפשרים למשתמשים בדוחות הכספיים להבין אם הקשר בין הוצאת המסים (הכנסת המסים) לבין הרווח החשבונאי הוא בלתי רגיל ולהבין את הגורמים המשמעותיים אשר יוכלו להשפיע על קשר זה בעתיד. הקשר בין הוצאת המסים (הכנסת המסים) לבין הרווח החשבונאי עלול להיות מושפע מגורמים כגון הכנסות פטורות ממס, הוצאות שלא ניתן לנכות אותן לצורך קביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס), ההשפעה של הפסדים לצורך מס וההשפעה של שיעורי מס זרים.

85. במסגרת ההסבר על הקשר בין הוצאת המסים (הכנסת המסים) לבין הרווח החשבונאי, ישות משתמשת בשיעור מס שחל, אשר מספק את המידע בעל המשמעות הגדולה ביותר למשתמשים בדוחות הכספיים שלה. לעיתים קרובות, השיעור בעל המשמעות הגדולה ביותר הוא שיעור המס המקומי במדינה בה הישות ממוקמת, תוך צירוף של שיעור המס החל בגין מסים לאומיים יחד עם השיעורים החלים בגין מסים מקומיים כלשהם המחושבים על הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס) ברמה דומה במהות. אולם, עבור ישות הפועלת במספר תחומי שיפוט, יתכן שצירוף של התאמות נפרדות שהוכנו תוך שימוש בשיעור המס המקומי בכל אזור שיפוט יהיה בעל משמעות רבה יותר. הדוגמה להלן ממחישה איך בחירת שיעור המס שחל משפיעה על ההצגה של ההתאמה המספרית.

דוגמה הממחישה את סעיף 85

בשנת X192, היה לישות רווח חשבונאי בסך 1,500 (X19 1)-
 (2,000) בתחום השיפוט שלה (מדינה א') ובסך 1,500 (X19 1)-
 (500) במדינה ב'. שיעור המס הוא 30% במדינה א' ו- 20%
 במדינה ב'. במדינה א', לא ניתן לנכות לצרכי מס הוצאות בסך
 100 (X19 1-200).

להלן דוגמה של התאמה לשיעור המס המקומי.

X192	X191	
<u>3,000</u>	<u>2,500</u>	רווח חשבונאי
900	750	מסים בשיעור המקומי של 30%
30	60	השפעת המס של הוצאות שלא ניתן לנכותן לצורכי מס
		השפעת שיעורי מס נמוכים יותר במדינה ב'
<u>(150)</u>	<u>(50)</u>	
<u>780</u>	<u>760</u>	הוצאת מסים

להלן דוגמה להתאמה שבוצעה באמצעות צירוף ההתאמות הנפרדות של כל תחום שיפוט לאומי. בשיטה זו, השפעת ההפרשים בין שיעור המס המקומי של הישויות המדווחות לבין שיעור המס המקומי בתחומי שיפוט אחרים אינה מוצגת כסעיף נפרד בהתאמה. ישות עשויה להידרש לדון בהשפעה של שינויים מהותיים בשיעורי המס או בהרכב הרווחים שנבעו בתחומי שיפוט שונים, על מנת להסביר את ההבדלים בשיעור המס שחל (שיעורי המס שחלים), כפי שגדרש בסעיף 81(ד).

X192	X191	
<u>3,000</u>	<u>2,500</u>	רווח חשבונאי
750	700	מסים בשיעורים המקומיים שחלים על רווחים במדינה המתאימה
30	60	השפעת המס של הוצאות שלא ניתן לנכותן לצורכי מס
<u>780</u>	<u>760</u>	הוצאת מסים

86. שיעור המס האפקטיבי הממוצע הוא הוצאת המסים (הכנסת המסים) מחולקת ברווח החשבונאי.

87. לעיתים קרובות, אין זה מעשי לחשב את סכום התחייבויות המסים הנדחים שלא הוכרו, הנובע מהשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות ומזכויות בהסדרים משותפים (ראה סעיף 39). לפיכך, תקן זה דורש מישות לגלות את הסכום המצרפי של הפרשים הזמניים המתייחסים (underlying), אך אינו דורש לתת גילוי להתחייבויות המסים הנדחים. עם זאת, כאשר הדבר מעשי, מומלץ שישויות יתנו גילוי לסכומי התחייבויות המסים הנדחים שלא הוכרו, מאחר ומידע זה עשוי להועיל למשתמשים בדוחות הכספיים.

87.א. סעיף 82א דורש מישות לתת גילוי למהות השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניותיה. ישות נותנת גילוי למאפיינים החשובים של מערכות המסים על ההכנסה ולגורמים שישפיעו על הסכום של השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה של דיבידנדים.

87.ב. לעיתים, אין זה מעשי לחשב את הסכום הכולל של השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניות. מצב זה יכול להתקיים, לדוגמה, כאשר יש לישות מספר גדול של חברות בנות זרות. אולם, אפילו בנסיבות כאמור, יתכן שניתן לקבוע בקלות חלקים מסוימים מהסכום הכולל. לדוגמה, בקבוצה מאוחדת, יתכן שהחברה האם וחלק מהחברות הבנות שלה שילמו מסים על ההכנסה לפי שיעור גבוה יותר על רווחים לא מחולקים ויתכן שהן מודעות לסכום שיוחזר בעת התשלום בעתיד של דיבידנדים לבעלי המניות מתוך העודפים המאוחדים. במקרה כזה, יש לתת גילוי לסכום זה שניתן לקבל כחזר. אם מתאים, הישות תיתן בנוסף גילוי לכך שקיימות השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה נוספות שאינן ניתנות לקביעה באופן מעשי. בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם, אם קיימים, הגילוי להשלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה מתייחס לעודפים של החברה האם.

87.ג. ישות שנדרשת לספק את הגילויים לפי סעיף 82א עשויה להידרש בנוסף לספק גילוי שמתייחס להפרשים זמניים המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות או לזכויות בהסדרים משותפים. במקרים אלה, ישות מביאה עובדה זאת בחשבון כאשר היא קובעת את המידע שינתן לו גילוי לפי סעיף 82א. לדוגמה, יתכן שישות תידרש לתת גילוי לסכום המצרפי של הפרשים זמניים המיוחסים להשקעות בחברות בנות שבגינם לא הוכרו כל התחייבויות מסים נדחים (ראה סעיף 81(ו)). אם אין זה מעשי לחשב את הסכומים של התחייבויות המסים הנדחים שלא הוכרו (ראה סעיף 87), אזי עשויים להיות סכומים של השלכות פוטנציאליות של מסים על ההכנסה של דיבידנדים שאינן ניתנות לקביעה באופן מעשי, המתייחסים לחברות הבנות אלה.

88. ישות נותנת גילוי לכל ההתחייבויות התלויות והנכסים התלויים המתייחסים למסים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עשויים להיווצר, לדוגמה, כתוצאה ממחלוקות עם רשויות המס שטרם נפתרו. באופן דומה, כאשר נחקקים או מוכרזים שינויים בשיעורי המס או בחוקי המס לאחר תקופת הדיווח, ישות נותנת גילוי לכל השפעה משמעותית של שינויים אלה על נכסי המסים השוטפים והנדחים שלה ועל התחייבויות המסים השוטפים והנדחים שלה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח).

מועד תחילה

89. למעט האמור בסעיף 91, תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1998 או לאחריו. אם ישות מיישמת תקן זה על דוחות כספיים לתקופות המתחילות לפני יום 1 בינואר 1998, עליה לתת גילוי לעובדה שהיא יישמה את תקן זה במקום ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 12 הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה, שאושר בשנת 1979.

90. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 12 הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה, שאושר בשנת 1979.

91. סעיפים 52א, 52ב, 65א, 81(ט), 82א, 87א, 87ב, 87ג והביטול של סעיף 3 ושל סעיף 50 יחולו על דוחות כספיים שנתיים¹ לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2001, או לאחריו. אימוץ מוקדם מומלץ. אם האימוץ המוקדם משפיע על הדוחות הכספיים, ישות תיתן גילוי לעובדה זו.

92. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיפים 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68ג, 77 ו-81, ביטל את סעיף 61 והוסיף את סעיפים 61א, 62א ו-77. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

¹ לאור האימוץ בשנת 1998 של מינוח מפורש יותר לצורך כתיבת מועדי תחילה, סעיף 91 מתייחס ל- 'דוחות כספיים שנתיים'. סעיף 89 מתייחס ל- 'דוחות כספיים'.

93. סעיף 68 ייושם פרוספקטיבית ממועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) להכרה בנכסי מסים נדחים שנרכשו בצירופי עסקים.
94. לפיכך, ישויות לא יתאימו את הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים קודמים אם הטבות מסים לא קיימו את הקריטריונים להכרה בנפרד במועד הרכישה והן מוכרות לאחר מועד הרכישה, אלא אם ההטבות מוכרות בתקופת המדידה כתוצאה ממידע חדש לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה. הטבות מסים אחרות שהוכרו, יוכרו ברווח או הפסד (או אם התקן דורש כך, מחוץ לרווח או הפסד).
95. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) תיקן את סעיפים 21 ו-67 והוסיף את סעיפים 32א ו-81(י) ו-81(יא). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.
96. *סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.*
97. *סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.*
98. סעיף 52 מוספר מחדש כסעיף 51א, סעיף 10 והדוגמאות שלאחר סעיף 51א תוקנו, וסעיפים 51ב ו-51ג והדוגמה שלאחר מכן וסעיפים 51ד, 51ה ו-99 הוספו על ידי מסים נדחים: השבה של נכסי בסיס, אשר פורסם בדצמבר 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2012 או לאחריה. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
- 98א. תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 2, 15, 18(ה), 24, 38, 39, 43-45, 81(ו), 87 ו-87ג. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11.
- 98ב. *הצגה של פריטים של רווח כולל אחר (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיף 77 וביטל את סעיף 77א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.*

98ג. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים 58 ו-68ג. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של ישויות השקעה מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.

98ד. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

98ה. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 15, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.]

98ו. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

ביטול פרשנות מספר 21 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 21)

99. התיקונים שבוצעו על ידי מסים נדחים: השבה של נכסי בסיס, אשר פורסם בדצמבר 2010, מחליפים את פרשנות מספר 21 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 21) מסים על הכנסה - השבה של נכסים שאינם בני פחת שהוערכו מחדש.