

# תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה

## International Accounting Standard 12 Income Taxes

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 12 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

## תוכן העניינים

החל מסעיף

## תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה

	מטרת התקן
1	תחולה
5	הגדרות
7	בסיס מס
	הכרה בהתחייבויות מסים שוטפים ובנכסי מסים שוטפים
12	הכרה בהתחייבויות מסים נדחים ובנכסי מסים נדחים
15	הפרשים זמניים חייבים במס
15	צירופי עסקים
19	נכסים המוצגים בשווי הוגן
20	מוניטין
21	הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות
22	הפרשים זמניים ניתנים לניכוי
24	מוניטין
32א	הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות
33	הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו וזיכויי מס שטרם נוצלו
34	בחינה מחדש של נכסי מסים נדחים שלא הוכרו
37	השקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות וזכויות בהסדרים משותפים
38	מדידה
46	הכרה במסים שוטפים ובמסים נדחים
57	פריטים שהוכרו ברווח או הפסד
58	פריטים שהוכרו מחוץ לרווח או הפסד
61א	מסים נדחים הנובעים מצירוף עסקים
66	מסים שוטפים ומסים נדחים הנובעים מעסקאות תשלום מבוסס מניות
68א	הצגה
71	נכסי מסים והתחייבויות מסים
71	קיצוז
71	הוצאת מסים
77	הוצאת מסים (הכנסת מסים) המתייחסת לרווח או הפסד מפעילויות רגילות

## תוכן העניינים (המשך)

החל מסעיף

78	הפרשי שער על התחייבויות מסים נדחים זרים או על נכסי מסים נדחים זרים
79	<b>גילוי</b>
א88	רפורמת מס בינלאומית – כללי מודל פילאר 2
89	<b>מועד תחילה</b>
99	<b>ביטול פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 21 אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של מסים נדחים: השבה של נכסי בסיס (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 12) שפורסם בדצמבר 2010*</b>
	<b>אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של הכרה בנכסי מסים נדחים בגין הפסדים שלא מומשו (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 12) שפורסם בינואר 2016*</b>
	<b>אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של מסים נדחים המתייחסים לנכסים ולהתחייבויות הנובעים מעסקה יחידה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 12) שפורסם במאי 2021*</b>
	<b>אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של רפורמת מס בינלאומית – כללי מודל פילאר 2 (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 12) שפורסם במאי 2023*</b>
	<b>דוגמאות להמחשה*</b>
	<b>בסיס למסקנות*</b>

\* 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 שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 12 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

### מטרת התקן

מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה. הנושא העיקרי בטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה הוא הטיפול בהשלכות המסים השוטפות והעתידיות של:

- (א) ההשבה העתידית (הסילוק העתידי) של הערך בספרים של נכסים (התחייבויות) המוכרים בדוח על המצב הכספי של ישות; וכן
- (ב) עסקאות ואירועים אחרים בתקופה השוטפת, המוכרים בדוחות הכספיים של ישות.

בהכרה בנכס או בהתחייבות טבוע העיקרון כי הישות המדווחת צופה 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 מסים, תקן זה דורש מישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים (בנכס מסים נדחים), למעט מספר מצומצם של חריגים.

תקן זה דורש מישות לטפל בהשלכות המסים 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 ברווח כולל אחר ובין ישירות בהון), יוכרו אף הן מחוץ לרווח או הפסד (בין ברווח כולל אחר ובין ישירות בהון, בהתאמה). באופן דומה, ההכרה בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים נדחים בצירוף עסקים משפיעה על סכום המוניטין הנובע מצירוף עסקים זה או על 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. לצורכי תקן זה, מסים על ההכנסה כוללים את כל המסים המקומיים והמסים הזרים המבוססים על ההכנסה החייבת. 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 בזיכויי מס בגין השקעות. אולם, תקן זה דן בטיפול החשבונאי בהפרשים זמניים, אשר עשויים לנבוע ממענקים כאלה או מזיכויי מס כאלה בגין השקעות.
- 4A. תקן זה חל על מסים על ההכנסה הנובעים מחוק מס שנחקק או שחקיקתו הושלמה למעשה כדי ליישם את כללי מודל פילאר 2 שפורסמו על ידי הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכליים (Organisation for Economic Co-operation and Development) (OECD), כולל חוק מס שמחיל מס מקומי מינימלי נוסף המתואר בכללים אלה. חוק מס כזה, והמסים על ההכנסה הנובעים ממנו, מכונים להלן כ"חקיקת פילאר 2" וכ"מסים על ההכנסה בגין פילאר 2". כחריג לדרישות בתקן זה, ישות לא תכיר בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים נדחים המתייחסים למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 ולא תיתן גילוי למידע לגביהם.

## הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:
  - רווח חשבונאי (*accounting profit*) הוא רווח או הפסד לתקופה לפני ניכוי הוצאת מסים.
  - הכנסה חייבת (הפסד לצורכי 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 ההכנסה.
  - 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 לצורכי מס) לתקופה.

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

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

- (א) הפרשים זמניים ניתנים 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 של התחייבות בדוח על המצב הכספי לבין בסיס המס שלהם. הפרשים זמניים עשויים להיות:

- (א) **הפרשים זמניים חייבים במס (taxable temporary differences)**, שהם הפרשים זמניים אשר יגרמו לסכומים חייבים במס לצורך קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות יושב או יסולק; או
- (ב) **הפרשים זמניים ניתנים לניכוי (deductible temporary differences)**, שהם הפרשים זמניים אשר יגרמו לסכומים הניתנים לניכוי לצורך קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות יושב או יסולק.

**בסיס המס (tax base)** של נכס או של 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 (ומהכנסת מסים נדחים).

## בסיס מס

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.

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

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

<b>דוגמאות</b>	
1.	ההתחייבויות השוטפות כוללות הוצאות שנצברו, אשר ערכן בספרים הוא 100. ההוצאה המתייחסת תנוכה לצורכי מס על בסיס מזומן. <b>בסיס המס של ההוצאות שנצברו הוא אפס.</b>

המשך ...

...המשך

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

9. לפריטים אחדים יש בסיס מס, אך הם אינם מוכרים כנכסים וכהתחייבויות בדוח על המצב הכספי. לדוגמה, עלויות מחקר מוכרות כהוצאה לצורך קביעת הרווח החשבונאי בתקופה שבה הן התהוו, אך ייתכן כי לא יותרו בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורכי מס) עד לתקופה מאוחרת יותר. ההפרש בין בסיס המס של עלויות המחקר, שהוא הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות, לבין הערך בספרים בסך אפס, הוא הפרש זמני ניתן לניכוי שגורם לנכס מסים נדחים.

10. במקרים שבהם בסיס המס של נכס או של התחייבות אינו ברור (immediately apparent), יש להסתייע בעיקרון היסודי שעליו מבוסס תקן זה: שישות, למעט מספר מצומצם של חריגים, תכיר בהתחייבות מסים נדחים (בנכס 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 שבו להשבה זו או לסילוק זה לא היו השלכות מסים כלשהן. דוגמה ג לאחר סעיף 51א ממחישה נסיבות שבהן 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 ושל ההתחייבויות בדוחות הכספיים המאוחדים לבין בסיס המס המתאים. בסיס המס נקבע תוך התייחסות

לדוח מאוחד לצורכי מס, בתחומי שיפוט שבהם מגישים דוח כזה. 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 לצורכי מס, אשר ניתן להעברה אחורה, כדי להשיב מסים שוטפים של תקופה קודמת, תוכר כנכס.
14. כאשר הפסד לצורכי מס מנוצל להשבת מסים שוטפים של תקופה קודמת, ישות מכירה בהטבה כנכס בתקופה שבה ההפסד לצורכי מס מתרחש, מאחר 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 מ:
- (א) ההכרה לראשונה במוניטין; או
- (ב) ההכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות במסגרת עסקה אשר:
- (i) אינה צירוף עסקים;
- (ii) במועד העסקה, אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורכי מס); וכן
- (iii) במועד העסקה, אינה יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים.
- 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 לצורכי מס. הפרש זה הוא הפרש זמני חייב במס והמחויבות לשלם בתקופות עתידיות את המסים על ההכנסה שנבעו מכך היא 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.

<b>דוגמה</b>
<p>ערכו בספרים של נכס, שעלותו 150, הוא 100. הפחת המצטבר לצורכי מס הוא 90 ושיעור המס הוא 25%.</p> <p><i>בסיס המס של הנכס הוא 60 (עלות בסך 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. כתוצאה מכך, 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 לבין בסיס המס בסך 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.</i></p>

17. הפרשים זמניים אחדים נוצרים כאשר הכנסה או הוצאה נכללות ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללות בהכנסה החייבת בתקופה אחרת. הפרשים זמניים כאלה מתוארים, לעיתים קרובות, כהפרשי עיתוי. להלן דוגמאות להפרשים זמניים מסוג זה, שהם הפרשים זמניים חייבים במס ולפיכך גורמים להתחייבויות מסים נדחים:

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

(ב) פחת המשמש לצורך קביעת ההכנסה החייבת (הפסד לצורכי מס) עשוי להיות שונה מהפחת, המשמש לצורך קביעת 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 ושל תקופות קודמות. הפרש זמני חייב במס נוצר, וגורם להתחייבות מסים נדחים, כאשר הפחת לצורכי מס הוא מואץ (אם הפחת לצורכי מס איטי יותר מהפחת החשבונאי נוצר הפרש זמני ניתן לניכוי וגורם לנכס מסים נדחים); וכן

(ג) עלויות פיתוח עשויות להיות מהוונות ומופחתות לאורך תקופות עתידיות לצורך קביעת הרווח החשבונאי, אך מנוכות לצורך קביעת ההכנסה החייבת בתקופה שבה הן התהוו. בסיס המס של עלויות פיתוח כאלה הוא אפס, מאחר שהן כבר נוכו מההכנסה החייבת. ההפרש הזמני הוא ההפרש בין הערך בספרים של עלויות הפיתוח לבין בסיס המס שלהן בסך אפס.

18. הפרשים זמניים נוצרים גם כאשר :

(א) הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו והתחייבויות 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, המתייחסים 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 שניטלו בצירוף עסקים מוכרים לפי שוויים ההוגן במועד הרכישה. הפרשים זמניים נוצרים כאשר בסיס המס של הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל התחייבויות 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 העלות לבעלים הקודמים, נוצר הפרש זמני חייב במס שגורם להתחייבות מסים נדחים. התחייבות המסים הנדחים הנובעת מכך משפיעה על המוניטין (ראה סעיף 66).

## נכסים המוצגים בשווי הוגן

20. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים 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 40 נדל"ן להשקעה, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות). בתחומי שיפוט אחדים, ההערכה מחדש או ההצגה מחדש האחרת של נכס לשווי הוגן משפיעה על ההכנסה החייבת (הפסד לצורכי 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 של ההצגה מחדש, ולפיכך בסיס המס של הנכס אינו מותאם. אף על פי כן, ההשבה העתידית של הערך בספרים תגרום לזרימה 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 שיוצר התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים. זאת, גם כאשר:

- (א) הישות אינה מתכוונת לממש את הנכס. במקרים כאלה, הערך בספרים המשוערך 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 התקבולים ממימוש הנכס מושקעים בנכסים דומים. במקרים כאלה, בסופו של דבר יידרש לשלם את המס בעת המכירה של הנכסים הדומים או בעת השימוש בהם.

## מוניטין

21. מוניטין הנובע מצירוף עסקים נמדד כעודף של (א) על (ב) להלן:

- (א) הסכום המצרפי של:
- (i) התמורה שהועברה, שנמדדת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, אשר בדרך כלל דורש שווי הוגן למועד הרכישה;
- (ii) הסכום של זכויות כלשהן ברכש שאינן מקנות שליטה, שמוכרות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3; ושל
- (iii) בצירוף עסקים שהושג בשלבים, השווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות ברכש שהוחזקו קודם לכן על ידי הרוכש.

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

רשויות מס רבות אינן מתירות הפחתות בערך בספרים של מוניטין כהוצאה הניתנת לניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת. יתרה מכך, בתחומי שיפוט כאלה, לעיתים קרובות, עלות המוניטין אינה ניתנת לניכוי כאשר חברה בת מממשת את העסק שהמוניטין מיוחס אליו (underlying business). בתחומי שיפוט כאלה, בסיס המס של המוניטין הוא אפס. הפרש כלשהו בין הערך בספרים של המוניטין לבין בסיס המס שלו בסך אפס, הוא הפרש זמני חייב במס. אולם, תקן זה אינו מתיר להכיר בהתחייבות מסים נדחים הנובעת מכך, מאחר שהמוניטין נמדד כשייר וההכרה בהתחייבות מסים נדחים תגדיל את הערך בספרים של מוניטין.

21.א הפחתות עוקבות של התחייבות מסים נדחים שלא הוכרה, מאחר שהיא נובעת מההכרה לראשונה במוניטין, יחשבו גם הן כהפחתות שנבעו 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 שנובעת מכך. אם לאחר מכן, הישות מכירה בהפסד מירידת ערך בסך 20 ש"ח בגין מוניטין זה, סכום ההפרש הזמני החייב במס המתייחס למוניטין קטן מ-100 ש"ח ל-80 ש"ח, ומכך נובעת גם הפחתה בערך של התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה. ירידה זו בערך של התחייבות המסים הנדחים שלא הוכרה תיחשב גם היא כמתייחסת להכרה לראשונה במוניטין ולפיכך, בהתאם לסעיף 15(א), אסור להכיר בה.

21.ב התחייבויות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים חייבים במס המתייחסים למוניטין מוכרות בכל זאת 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 שנה זו הפרש זמני חייב במס בסך 20 ש"ח. מאחר שההפרש הזמני החייב במס הזה אינו מתייחס להכרה לראשונה במוניטין, התחייבות המסים הנדחים הנובעת מכך מוכרת.

### הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות

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

(א) בצירוף עסקים, ישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים והדבר משפיע על הסכום של המוניטין או של הרווח מרכישה במחיר הזדמנותי שהישות מכירה בהם(ראה סעיף 19);

(ב) אם העסקה משפיעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת או יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים, ישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים ומכירה בהוצאת המסים הנדחים או בהכנסת המסים הנדחים הנובעות מכך ברווח או הפסד (ראה סעיף 59);

(ג) אם העסקה אינה צירוף עסקים, אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת וכן אינה יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים, הישות הייתה מכירה, בהיעדר הפטור הניתן על ידי סעיפים 15 ו-24, בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים הנובעים מכך ומתאימה את הערך בספרים של הנכס או של התחייבות בסכום זהה. תיאומים כאלה היו גורמים לדוחות הכספיים להיות שקופים פחות. לפיכך, תקן זה אינו מתיר לישות להכיר בהתחייבות המסים הנדחים או בנכס המסים הנדחים הנובעים מכך, בין במועד ההכרה לראשונה ובין לאחר מכן (ראה דוגמה להלן). יתר על כן, ישות אינה 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 בסך 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 בהתחייבות המסים הנדחים הנובעת מכך בסך 400, מאחר שהתחייבות זו נבעה מההכרה לראשונה בנכס.

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

22.א. עסקה שאינה צירוף עסקים עשויה להוביל להכרה לראשונה בנכס ובהתחייבות, ובמועד העסקה, היא אינה משפיעה על הרווח החשבונאי

וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת. לדוגמה, במועד התחלת החכירה, חוכר מכיר בדרך כלל בהתחייבות חכירה ואת הסכום המקביל כחלק מהעלות של נכס זכות שימוש. בהתאם לחוק המס שחל, הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים עשויים להיווצר בהכרה לראשונה של הנכס ושל ההתחייבות בעסקה כזו. הפטור הניתן על ידי סעיפים 15 ו-24 אינו חל על הפרשים זמניים כאלה וישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים ובנכס מסים נדחים כלשהם הנובעים מכך.

23. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*, המנפיק של מכשיר פיננסי מורכב (לדוגמה, איגרת חוב ניתנת להמרה) מסווג את רכיב ההתחייבות של המכשיר כהתחייבות ואת הרכיב ההוני של המכשיר כהון. בתחומי שיפוט אחדים, בסיס המס של רכיב ההתחייבות במועד ההכרה לראשונה זהה לערך בספרים הראשוני של הסכום של רכיב ההתחייבות ושל הרכיב ההוני. ההפרש הזמני החייב במס הנובע מכך נוצר מההכרה לראשונה ברכיב ההוני בנפרד מרכיב ההתחייבות. לפיכך, החריג המפורט בסעיף 15(ב) אינו חל. כתוצאה מכך, הישות מכירה בהתחייבות המסים הנדחים הנובעת מכך. 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 מסים נדחים (כהכנסת מסים נדחים).

## הפרשים זמניים ניתנים לניכוי

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

(א) אינה צירוף עסקים;

(ב) במועד העסקה, אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת (ההפסד לצורכי מס); וכן

(ג) במועד העסקה, אינה יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים.

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

25. בהכרה בהתחייבות טבועה העיקרון כי הערך בספרים יסולק בתקופות עתידיות באמצעות תזרים שלילי מהישות של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. כאשר משאבים זורמים מהישות, חלק או מלוא הסכומים שלהם עשויים להיות ניתנים לניכוי לצורך קביעת ההכנסה

החייבת לתקופה מאוחרת יותר מהתקופה שבה ההתחייבות מוכרת. במקרים כאלה, קיים הפרש זמני בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין בסיס המס שלה. בהתאם לכך, נכס מסים נדחים נוצר בגין המסים על ההכנסה, אשר יהיו ניתנים להשבה בתקופות עתידיות, כאשר חלק זה של ההתחייבות יותר בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת. באופן דומה, אם הערך בספרים של נכס נמוך מבסיס המס שלו, ההפרש יוצר נכס מסים נדחים בגין המסים על ההכנסה אשר יהיו ניתנים להשבה בתקופות עתידיות.

<b>דוגמה</b>
<p>ישות מכירה בהתחייבות בסך 100 בגין עלויות אחריות מוצר שנצברו. עלויות אחריות המוצר לא יהיו ניתנות לניכוי לצורכי מס עד שהישות תשלם תביעות. שיעור המס הוא 25%.</p> <p><i>בסיס המס של ההתחייבות הוא אפס (ערך בספרים בסך 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%). ההפרש בין הערך בספרים בסך 100 לבין בסיס המס, בסך אפס, הוא הפרש זמני ניתן 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 להפיק תועלת מהפחתה בתשלומי המס.</i></p>

26. להלן דוגמאות להפרשים זמניים ניתנים לניכוי, הגורמים לנכסי מסים נדחים:

(א) עלויות הטבה לאחר פרישה עשויות להיות מנוכות לצורך קביעת הרווח החשבונאי בתקופה שבה השירות ניתן על ידי העובד, אך מנוכות לצורך קביעת ההכנסה החייבת כאשר הישות מפקידה 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. הפרש זמני ניתן לניכוי כזה גורם לנכס מסים נדחים כאשר הטבות 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 שבה הן התהוו, אך ייתכן כי לא יותרו בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורכי מס) עד לתקופה מאוחרת יותר. ההפרש בין בסיס המס של עלויות המחקר, שהוא הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות, לבין

הערך בספרים בסך אפס, הוא הפרש זמני ניתן לניכוי שגורם לנכס מסים נדחים;

(ג) למעט מספר מצומצם של חריגים, ישות מכירה בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ובהתחייבויות שניטלו בצירוף עסקים לפי שוויים 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 ניתן לניכוי שגורם לנכס 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 הנובע מכך משפיע על המוניטין (ראה סעיף 66); וכן

(ד) נכסים מסוימים עשויים להיות מוצגים בשווי הוגן, או עשויים להיות משוערכים, מבלי שיבוצע תיאום מקביל לצורכי מס (ראה סעיף 20). הפרש זמני ניתן לניכוי נוצר אם בסיס המס של הנכס עולה על ערכו בספרים.

<b>דוגמה הממחישה את סעיף 26(ד)</b>
<p>זיהוי הפרש זמני ניתן לניכוי בסוף שנה 2:</p> <p>ישות א' רוכשת עבור 1,000 ש"ח, בתחילת שנה 1, מכשיר חוב בעל ערך נומינלי בסך 1,000 ש"ח העומד לפדיון בעוד 5 שנים ונושא שיעור ריבית של 2% לתשלום בסוף כל שנה. שיעור הריבית האפקטיבי הוא 2%. מכשיר החוב נמדד בשווי הוגן.</p> <p>בסוף שנה 2, השווי ההוגן של מכשיר החוב ירד ל-918 ש"ח כתוצאה מעלייה בשיעורי ריבית השוק ל-5%. צפוי שישות א' תגבה את כל תזרימי המזומנים החוזיים אם היא תמשיך להחזיק במכשיר החוב.</p> <p>רווחים (הפסדים) כלשהם בגין מכשיר החוב חייבים במס (ניתנים לניכוי) רק בעת מימושם. הרווחים (ההפסדים) הנובעים מהמכירה או מהפדיון של מכשיר החוב מחושבים לצורכי מס כהפרש בין הסכום שנגבה לבין העלות המקורית של מכשיר החוב.</p> <p>בהתאם לכך, בסיס המס של מכשיר החוב הוא העלות המקורית שלו.</p>

המשך...

...המשך

ההפרש בין הערך בספרים של מכשיר החוב בדוח על המצב הכספי של ישות א' בסך 918 ש"ח לבין בסיס המס שלו בסך 1,000 ש"ח יוצר הפרש זמני ניתן לניכוי בסך 82 ש"ח בסוף שנה 2 (ראה סעיפים 20 ו-26(ד)), מבלי להתחשב אם ישות א' צופה להשיב את הערך בספרים של מכשיר החוב על ידי מכירה או על ידי שימוש, כלומר על ידי החזקת המכשיר וגביית תזרימי המזומנים החוזיים, או על ידי שילוב של השניים.

זאת מאחר שהפרשים זמניים ניתנים לניכוי הם הפרשים בין הערך בספרים של נכס או של התחייבות בדוח על המצב הכספי לבין בסיס המס שלהם אשר יגרמו לסכומים הניתנים לניכוי לצורך קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס) בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות יושב או יסולק (ראה סעיף 5). ישות א' משיגה ניכוי שווה ערך לבסיס המס של הנכס בסך 1,000 ש"ח לצורך קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס) במכירה או בפדיון.

27. ההיפוך של הפרשים זמניים ניתנים לניכוי גורם לניכויים לצורך קביעת 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.

א.27. כאשר ישות בוחנת אם תהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפרש זמני ניתן לניכוי, הישות מביאה בחשבון אם חוק מס מגביל את המקורות של הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לבצע ניכויים בעת ההיפוך של הפרש זמני ניתן לניכוי זה. אם חוק מס אינו מטיל מגבלות כאמור, ישות בוחנת הפרש זמני ניתן לניכוי בשילוב עם כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי האחרים שלה. אולם, אם חוק מס מגביל את הניצול של הפסדים לניכוי כנגד הכנסה מסוג ספציפי, הפרש זמני ניתן לניכוי נבחן בשילוב רק עם הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אחרים מהסוג המתאים.

28. צפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפרש זמני ניתן לניכוי, כאשר ישנם מספיק הפרשים זמניים חייבים במס, המתייחסים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, ואשר חוזיים להתהפך:

(א) באותה תקופה של ההיפוך החזוי של ההפרש הזמני הניתן לניכוי; או

(ב) בתקופות שניתן להעביר אליהן קדימה או אחורה הפסד לצורכי מס, הנובע מנכס המסים הנדחים.

בנסיבות כאלה, נכס המסים הנדחים מוכר בתקופה שבה ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי נוצרים.

29. כאשר אין מספיק הפרשים זמניים חייבים במס המתייחסים לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, נכס המסים הנדחים מוכר רק במידה:

(א) שצפוי לישות תהיה הכנסה חייבת בסכום מספיק, המתייחסת לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, באותה תקופה של ההיפוך של ההפרש הזמני הניתן לניכוי (או בתקופות שניתן להעביר אליהן קדימה או אחורה הפסד לצורכי מס, הנובע מנכס המסים הנדחים). כדי להעריך אם תהיה לישות הכנסה חייבת בסכום מספיק בתקופות עתידיות, ישות:

(i) משווה את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי להכנסה חייבת עתידית שאינה כוללת ניכויי מס הנובעים מההיפוך של הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אלה. השוואה זו מראה את המידה שבה הכנסה חייבת עתידית היא מספיקה לישות כדי לנכות את הסכומים הנובעים מההיפוך של הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אלה; וכן

(ii) מתעלמת מסכומים חייבים במס הנובעים מהפרשים זמניים ניתנים לניכוי אשר חזויים להיווצר בתקופות עתידיות, מאחר שנכס המסים הנדחים שינבע מאותם הפרשים זמניים ניתנים לניכוי, ידרוש גם הוא שתיווצר הכנסה חייבת עתידית כדי שניתן יהיה לנצלו; או

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

29.א. אומדן ההכנסה החייבת הצפויה עשוי לכלול השבה של חלק מנכסי הישות בסכום העולה על הערך בספרים שלהם אם קיימות ראיות מספיקות שצפוי שהישות תשיג זאת. לדוגמה, כאשר נכס נמדד בשווי הוגן, הישות תשקול אם קיימות ראיות מספיקות כדי להגיע למסקנה שצפוי שהישות תשיב את הנכס בסכום העולה על ערכו בספרים. זה עשוי להיות המקרה, לדוגמה, כאשר ישות צופה להחזיק מכשיר חוב הנושא ריבית קבועה ולגבות את תזרימי המזומנים החוזיים.

30. הזדמנויות לתכנון מס הן פעולות אשר הישות תבצע במטרה ליצור הכנסה חייבת או להגדיל אותה בתקופה מסוימת לפני פקיעת תוקפם של הפסד לצורכי מס או של זיכוי מס שהועברו קדימה. לדוגמה, בתחומי שיפוט אחדים, ניתן ליצור הכנסה חייבת או להגדיל אותה על ידי:

(א) בחירה שהחויב 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 כדי לשקף עליית ערך זו; וכן
- (ד) מכירת נכס המפיק הכנסה שאינה חייבת במס (לדוגמה, בתחומי שיפוט אחדים, איגרת חוב ממשלתית) במטרה לרכוש השקעה אחרת המפיקה הכנסה החייבת במס.

במקרים שבהם הזדמנויות לתכנון מס מקדימות הכנסה חייבת מתקופה מאוחרת יותר לתקופה מוקדמת יותר, הניצול של הפסד לצורכי מס או של זיכוי מס שהועברו קדימה עדיין תלוי בקיומה של הכנסה חייבת עתידית ממקורות שאינם הפרשים זמניים שייווצרו בעתיד.

31. כאשר לישות היסטוריה של הפסדים שהתרחשו לאחרונה, עליה להביא בחשבון את ההנחיות בסעיפים 35 ו-36.
32. [בוטל]

### מוניטין

- 32א. אם הערך בספרים של מוניטין הנובע מצירופי עסקים נמוך מבסיס המס שלו, ההפרש יוצר נכס מסים נדחים. נכס המסים הנדחים הנובע מההכרה לראשונה במוניטין יוכר כחלק מהטיפול החשבונאי בצירופי עסקים במידה שבה צפוי שתהיה הכנסה חייבת עתידית שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי.

### הכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות

33. מקרה אחד שבו נכס מסים נדחים נוצר בעת ההכרה לראשונה בנכס הוא כאשר מענק ממשלתי שאינו חייב במס המתייחס לנכס מנוכה לצורך קביעת הערך בספרים של הנכס, אך לצורכי מס אינו מנוכה מהסכום בר הפחת של הנכס (במילים אחרות, בסיס המס שלו); הערך בספרים של הנכס נמוך מבסיס המס שלו ולפיכך נוצר הפרש זמני ניתן לניכוי. מענקים ממשלתיים עשויים להירשם גם כהכנסה נדחית, ואז ההפרש בין ההכנסה הנדחית לבין בסיס המס שלה בסך אפס הוא הפרש זמני ניתן לניכוי. ללא קשר לשיטת ההצגה שישות מאמצת, הישות אינה מכירה בנכס המסים הנדחים הנובע 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 ושל זיכויי מס שטרם נוצלו, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת עתידית שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו ואת זיכויי המס שטרם נוצלו.

35. הקריטריונים להכרה בנכסי מסים נדחים הנובעים מההעברה קדימה של הפסדים לצורכי מס ושל זיכויי מס, שטרם נוצלו, זהים לקריטריונים להכרה בנכסי מסים נדחים הנובעים מהפרשים זמניים ניתנים לניכוי. אולם, קיומם של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו היא ראייה חזקה כי ייתכן שלא תהיה הכנסה חייבת עתידית. לפיכך, כאשר לישות יש היסטוריה של הפסדים שהתרחשו לאחרונה, הישות מכירה בנכס מסים נדחים הנובע מהפסדים לצורכי מס או מזיכויי 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 ההפסדים 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 מביאה בחשבון את הקריטריונים הבאים לצורך בחינת 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, שגורמים לסכומים 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 שיפקעו ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או זיכויי המס שטרם נוצלו;

(ג) אם ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו נובעים 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 את האפשרות שהישות תוכל להפיק הכנסה חייבת בעתיד בסכומים מספיקים לצפויה יותר 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 של זכויות בהסדרים משותפים (משמע, החלק של החברה האם או 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 הזכות. הפרשים כאלה עשויים 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 חברה אם 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 המיוחס 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 ששני התנאים הבאים מתקיימים:

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

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

40. לאור העובדה שחברה אם 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). יתר על כן, לעיתים קרובות, יהיה זה לא מעשי לקבוע את סכום המסים על ההכנסה שיידרש להיות משולם כאשר ההפרש הזמני יתהפך, לפיכך, כאשר החברה האם קבעה שרווחים אלה לא יחולקו בעתיד הנראה לעין, החברה האם אינה 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*). אם ההכנסה החייבת או ההפסד לצורכי מס של הישות (ולכן בסיס המס של הנכסים הלא כספיים ושל ההתחייבויות הלא כספיות שלה) נקבע במטבע שונה, שינויים בשער החליפין יוצרים הפרשים זמניים הגורמים להכרה בהתחייבות מסים נדחים או (בכפוף לסעיף 24) בנכס מסים נדחים. המסים הנדחים הנובעים מכך נזקפים לרווח או הפסד (ראה סעיף 58).

42. משקיע בחברה כלולה אינו שולט באותה ישות ובדרך כלל אינו בעמדה המאפשרת לו לקבוע את מדיניות הדיבידנד שלה. לפיכך, בהיעדר 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. במקרים אחדים, ייתכן שמשקיע לא יוכל לקבוע את סכום המס שיידרש לשלם אם הוא ישיב את עלות ההשקעה שלו בחברה כלולה, אך יוכל לקבוע שסכום זה יהיה שווה לסכום מינימלי מסוים או יעלה עליו. במקרים כאלה, התחייבות המסים הנדחים נמדדת 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. **ישות תכיר בנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים 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. ישות מביאה בחשבון את ההנחיות המפורטות בסעיפים 28–31 לצורך קבלת ההחלטה אם יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים ניתנים לניכוי המיוחסים להשקעות שלה בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות ולזכויות שלה בהסדרים משותפים.

## מדידה

46. התחייבויות מסים שוטפים (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 חקייתם 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 חקייתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח.

48. נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים נמדדים, בדרך כלל, תוך שימוש בשיעורי המס (ובחוקי המס) אשר נחקקו. אולם, בתחומי שיפוט אחדים, יש להכרזות של הממשלה על שיעורי מס (ועל חוקי מס) השפעה למעשה של חקיקה בפועל, שייתכן שתושלם כעבור תקופה של מספר חודשים. בנסיבות כאלה, נכסי מסים והתחייבויות מסים נמדדים לפי שיעור המס שהוכרז (ולפי חוקי 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 (ההפסד לצורכי מס) בתקופות שבהן חזויים הפרשים הזמניים להתהפך.

50. [בוטל]

51. המדידה של התחייבויות מסים נדחים ושל נכסי מסים נדחים תשקף את השלכות המסים שינבעו מהאופן שבו הישות צופה, בסוף תקופת הדיווח, שהיא תשיב או תסלק את הערך בספרים של נכסיה ושל התחייבויותיה.

51א. בתחומי שיפוט אחדים, האופן שבו ישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של נכס (התחייבות) עשוי להשפיע על אחד מהבאים או על שניהם:

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

(ב) בסיס המס של הנכס (ההתחייבות).

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

<b>דוגמה א</b>
<p>הערך בספרים של פריט רכוש קבוע הוא 100 ובסיס המס שלו הוא 60. שיעור המס שיחול במצב שבו הפריט יימכר הוא 20% ושיעור המס שיחול על כל הכנסה אחרת הוא 30%.</p> <p>הישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים בסך 8 (40 לפי שיעור מס של 20%), אם היא צופה למכור את הפריט ללא שימוש נוסף ובהתחייבות מסים נדחים בסך 12 (40 לפי שיעור מס של 30%) אם היא צופה להחזיק את הפריט ולהשיב את ערכו בספרים באמצעות שימוש בו.</p>

<b>דוגמה ב</b>																
<p>פריט רכוש קבוע, שעלותו היא 100 ושערכו בספרים הוא 80, מוערך מחדש לסך של 150. לא מבוצע 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 התקבולים מהמכירה על העלות לא יחויב במס.</p> <p>בסיס המס של הפריט הוא 70 וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 80. אם הישות צופה להשיב את הערך בספרים של הפריט על ידי שימוש בו, עליה להפיק הכנסה חייבת בסך 150, אך יהיה באפשרותה לנכות פחת בסך 70 בלבד. בהתאם לכך, קיימת התחייבות מסים נדחים בסך 24 (80 לפי שיעור מס של 30%). אם הישות צופה להשיב את הערך בספרים על ידי מכירה מיידית של הפריט תמורת תקבולים בסך 150, תחושב התחייבות המסים הנדחים כדלקמן:</p>																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">הפרש זמני חייב במס</th> <th style="text-align: left;">שיעור מס</th> <th style="text-align: left;">התחייבות מסים נדחים</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>30</td> <td>30%</td> <td>9</td> <td>פחת שנצבר לצורכי מס</td> </tr> <tr> <td>50</td> <td>אפס</td> <td>—</td> <td>עודף התקבולים על העלות</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;">80</td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black;">9</td> <td>סך הכול</td> </tr> </tbody> </table>	הפרש זמני חייב במס	שיעור מס	התחייבות מסים נדחים		30	30%	9	פחת שנצבר לצורכי מס	50	אפס	—	עודף התקבולים על העלות	80		9	סך הכול
הפרש זמני חייב במס	שיעור מס	התחייבות מסים נדחים														
30	30%	9	פחת שנצבר לצורכי מס													
50	אפס	—	עודף התקבולים על העלות													
80		9	סך הכול													
<p>(הערה: בהתאם לסעיף 61א, המסים הנדחים הנוספים, הנוצרים מההערכה מחדש, מוכרים ברווח כולל אחר)</p>																

## דוגמה ג

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%) והתקבולים מהמכירה יחויבו במס בשיעור של 40%, לאחר ניכוי של עלות מותאמת לאינפלציה בסך 110.

אם הישות צופה להשיב את הערך בספרים של הפריט על ידי שימוש בו, עליה להפיק הכנסה חייבת בסך 150, אך יהיה באפשרותה לנכות פחת בסך 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.

אם הישות צופה להשיב את הערך בספרים על ידי מכירה מיידית של הפריט תמורת תקבולים בסך 150, הישות תוכל לנכות את העלות המותאמת בסך 110. התקבולים נטו בסך 40 יחויבו במס בשיעור של 40%. נוסף על כך, 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 בדוגמה זו, יש להסתייע בעיקרון היסודי המפורט בסעיף 10.

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

51. אם התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים מנכס שאינו בר-פחת הנמדד תוך שימוש במודל ההערכה מחדש בתקן חשבונאות בינלאומי 16, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים תשקף את השלכות המסים 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 הנגזר מהמכירה של נכס ששונה משיעור המס החל על הסכום החייב במס הנגזר מהשימוש בנכס, שיעור המס הראשון ייושם במדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים המתייחסים לנכס שאינו בר-פחת.

51. אם התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים מנדליין להשקעה הנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40, קיימת הנחה, הניתנת להפרכה, שהערך בספרים של הנדליין להשקעה יושב באמצעות מכירה. בהתאם לכך, אלא אם כן ההנחה הופרכה, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים תשקף את השלכות המסים של השבת הערך בספרים של הנדליין להשקעה בכללותו באמצעות מכירה. הנחה זו מופרכת אם הנדליין להשקעה הוא בר-פחת והוא מוחזק במודל עסקי שמטרתו לצרוך במהות את כל ההטבות הכלכליות הגלומות בנדליין להשקעה

לאורך זמן ולא באמצעות מכירה. אם ההנחה הופרכה, הדרישות של סעיפים 51 ו-51א ייושמו.

### דוגמה הממחישה את סעיף 51ג

העלות של נדל"ן להשקעה היא 100 והשווי ההוגן שלו הוא 150. הנדל"ן נמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40. הנדל"ן מורכב מקרקע שעלותה 40 והשווי ההוגן שלה הוא 60 וממבנה שעלותו 60 והשווי ההוגן שלו הוא 90. לקרקע יש אורך חיים שימושיים בלתי מוגבל.

הפחת שנצבר של המבנה לצורכי מס הוא 30. שינויים שלא מומשו בשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה אינם משפיעים על ההכנסה החייבת. אם הנדל"ן להשקעה יימכר בתמורה הגבוהה מהעלות שלו, ההיפוך של הפחת שנצבר לצורכי מס בסך 30 ייכלל בהכנסה החייבת וימוסה בשיעור מס רגיל של 30%. לגבי תקבולים מהמכירה העולים על העלות, חוקי המס קובעים שיעורי מס של 25% לנכסים המוחזקים לתקופה הקצרה משנתיים ושל 20% לנכסים המוחזקים לתקופה של שנתיים או יותר.

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 המסים של השבת הערך בספרים בכללותו באמצעות מכירה, גם אם הישות צופה להרוויח הכנסות שכירות מהנדל"ן להשקעה לפני מכירה.

בסיס המס של הקרקע, אם תימכר, הוא 40 וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 20 (40 – 60). בסיס המס של המבנה, אם יימכר הוא 30 (30 – 60) וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 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 שבה ימומש הנדל"ן להשקעה. לכן, התחייבות המסים הנדחים הנובעת מכך מחושבת כלהלן, אם הישות צופה למכור את הנדל"ן אחרי שהחזיקה בו לתקופה העולה על שנתיים:

המשך ...

...המשך

הפרש זמני חייב במס	שיעור מס	התחייבות מסים נדחים	פחת שנצבר לצורכי מס
30	30%	9	עודף התקבולים על העלות
50	20%	10	סך הכול
<u>80</u>		<u>19</u>	

אם הישות צופה למכור את הנדל"ן לאחר שהחזיקה בו לתקופה הקצרה משנתיים, החישוב שלעיל יתוקן כדי ליישם שיעור מס של 25%, ולא שיעור מס של 20% על עודף התקבולים 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 זו מופרכת עבור המבנה. אולם, הקרקע אינה בת הפחתה. לפיכך, ההנחה של השבה באמצעות מכירה אינה מופרכת עבור הקרקע. כתוצאה מכך, התחייבות המסים הנדחים תשקף את השלכות המסים של השבת הערך בספרים של המבנה באמצעות שימוש והשבת הערך בספרים של הקרקע באמצעות מכירה.

בסיס המס של המבנה, אם ייעשה בו שימוש, הוא 30 (30 – 60) וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 60 (30 – 90), הגורם להתחייבות מסים נדחים בסך 18 (30% \* 60).

בסיס המס של הקרקע, אם תימכר, הוא 40 וקיים הפרש זמני חייב במס בסך 20 (40 – 60), הגורם להתחייבות מסים נדחים בסך 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 הניתנת להפרכה בסעיף 51 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 העקרונות בסעיפים 24–33 (הפרשים זמניים ניתנים לניכוי) ובסעיפים 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]

52. בתחומי שיפוט אחדים, מסים על ההכנסה משולמים לפי שיעור גבוה יותר או נמוך יותר אם הרווח הנקי, כולו או חלקו, או יתרת העודפים, כולה או חלקה, מחולקים כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בתחומי שיפוט אחדים אחרים, ייתכן שניתן יהיה לקבל החזר מס בגין מסים על ההכנסה או שיידרש תשלום מסים על ההכנסה, אם הרווח הנקי, כולו או חלקו, או 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.

52.ב. [בוטל]

#### דוגמה הממחישה את סעיפים 52 ו-57א

הדוגמה הבאה עוסקת במדידה של נכסי מסים שוטפים ונדחים ושל התחייבויות מסים שוטפים ונדחים לגבי ישות שפועלת בתחום שיפוט, שבו 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 אינה מכירה בהתחייבות בגין דיבידנדים שהוצעו או שהוכרזו לאחר תקופת הדיווח. כתוצאה מכך, דיבידנדים אינם מוכרים 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 ובהוצאת מסים שוטפים על ההכנסה בסך 50,000. הישות אינה מכירה בנכס כלשהו בגין הסכום שיושב פוטנציאלית כתוצאה מדיבידנדים עתידיים. הישות גם מכירה בהתחייבות מסים נדחים ובהוצאת מסים נדחים בסך 20,000 (לפי שיעור מס של 50%), המייצגים את המסים על ההכנסה שתשלם הישות כאשר היא תשיב או תסלק את הערך בספרים של נכסיה ושל התחייבויותיה, בהתאם לשיעור המס החל על רווחים לא מחולקים.

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

ביום 15 במרץ 20X2, הישות מכירה בהשבה של מסים על ההכנסה בסך 1,500 (15% מסכום הדיבידנדים שהוכרו כהתחייבות) כנכס מסים שוטפים וכהפחתה מהוצאת המסים השוטפים על ההכנסה לשנת 20X2.

53. נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים לא יהוונו.

54. קביעה מהימנה של נכסי מסים נדחים ושל התחייבויות מסים נדחים על בסיס ערכם המהוון דורשת עריכת לוח זמנים (scheduling) מפורט

של עיתוי ההיפוך של כל הפרש זמני. במקרים רבים, עריכת לוח זמנים כזו היא לא מעשית או מסובכת מאוד. לפיכך, אין זה נאות לדרוש היוון של נכסי מסים נדחים ושל התחייבויות מסים נדחים. מתן היתר להיוון, ללא דרישה מחייבת, יגרום לנכסי מסים נדחים ולהתחייבויות 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 במקרים שבהם 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 המסים השוטפים והמסים הנדחים של עסקה או של אירוע אחר הוא עקבי עם הטיפול החשבונאי בעסקה עצמה או באירוע האחר עצמו. סעיפים 58 עד 68 מיישמים כלל זה.

א.57. ישות תכיר בהשלכות המסים על ההכנסה של דיבידנדים כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 כאשר היא מכירה בהתחייבות לשלם דיבידנד. השלכות המסים על ההכנסה של דיבידנדים קשורות באופן ישיר יותר לעסקאות או לאירועים מהעבר אשר הניבו רווחים הניתנים לחלוקה מאשר לחלוקות לבעלים. לפיכך, ישות תכיר בהשלכות המסים על ההכנסה של דיבידנדים ברווח או הפסד, ברווח כולל אחר או בהון, בהתאם למיקום שבו הכירה הישות במקור בעסקאות או באירועים מהעבר אלה.

## פריטים שהוכרו ברווח או הפסד

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

(א) עסקה או אירוע המוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, מחוץ לרווח או הפסד, בין ברווח כולל אחר ובין ישירות בהון (ראה סעיפים 61א-65); או

(ב) צירוף עסקים (למעט הרכישה על ידי ישות השקעה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים, של

**חברה בת אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד  
(ראה סעיפים 66–68).**

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

(א) כאשר הכנסות מריבית, מתמלוגים או מדיבידנד מתקבלות באיחור (in arrears), ונכללות ברווח החשבונאי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה או לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים, בהתאם לעניין, אך נכללות בהכנסה החייבת (בהפסד לצורכי 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 ושל התחייבויות מסים נדחים עשוי להשתנות, אף על פי שלא חל שינוי כלשהו בסכום ההפרשים הזמניים המתייחסים. מצב זה עשוי לנבוע, לדוגמה, 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 מכך 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 המוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, מחוץ לרווח או הפסד. לכן, מסים שוטפים ומסים נדחים המתייחסים לפריטים המוכרים 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים 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]

62א. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים דורשים או מתירים לזקוף פריטים מסוימים ישירות להון. להלן דוגמאות לפריטים כאלה:

(א) תיאום ליתרת הפתיחה של העודפים, 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 ההוני של מכשיר פיננסי מורכב (ראה סעיף 23).

63. בנסיבות חריגות, ייתכן שיהיה קשה לקבוע את סכום המסים השוטפים ואת סכום המסים הנדחים, אשר מתייחסים לפריטים המוכרים מחוץ לרווח או הפסד (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 לצורכי מס);

(ב) שינוי בשיעור המס או בחוקי מס אחרים משפיע על נכס מסים נדחים או על 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 עוד במלואו, ונכס המסים הנדחים מתייחס (במלואו או בחלקו) לפריט, אשר הוכר בעבר מחוץ לרווח או הפסד.

במקרים כאלה, המסים השוטפים והמסים הנדחים המתייחסים לפריטים, המוכרים מחוץ לרווח או הפסד, ייקבעו על בסיס הקצאה יחסית, שתיעשה באופן סביר, של המסים השוטפים ושל המסים

הנדחים של הישות בתחום השיפוט המיסויי המתאים, או על בסיס 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 השווה להפרש בין הפחת או ההפחתה של נכס משוערך 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 שבהם נכס מוערך 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 שבהן התרחשו. 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, בשם 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 הנובעים מכך, כנכסים הניתנים לזיהוי או כהתחייבויות במועד הרכישה. כתוצאה מכך, נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים אלה משפיעים על הסכום של המוניטין או של 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, ייתכן שהרוכש יוכל לנצל את ההטבה בגין הפסדיו לצורכי מס שטרם נוצלו כנגד הכנסה חייבת עתידית של הנרכש. לחלופין, כתוצאה מצירוף העסקים ייתכן שאין זה צפוי עוד שהכנסה חייבת עתידית תאפשר השבה של נכס המסים הנדחים. במקרים כאלה, הרוכש מכיר בשינוי בנכס המסים הנדחים בתקופה של צירוף העסקים,

אך אינו כולל אותו כחלק מהטיפול החשבונאי בצירוף העסקים. לפיכך, הרוכש אינו מביא אותו בחשבון במדידה של המוניטין או של 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 שלא לקיים את הקריטריונים להכרה נפרדת כאשר צירוף העסקים טופל לראשונה, אך עשויה להתממש לאחר מכן. ישות תכיר בהטבות מסים נדחים שנרכשו שהיא מממשת לאחר צירוף העסקים כלהלן:

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

(ב) כל הטבות המסים הנדחים האחרות שנרכשו, אשר מומשו, יוכרו ברווח או הפסד (או, אם תקן זה דורש כך, מחוץ לרווח או הפסד).

## **מסים שוטפים ומסים נדחים הנובעים מעסקאות תשלום מבוסס מניות**

68א. בתחומי שיפוט מיסויים אחדים, 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 מס זה עשוי להיות שונה מהוצאת התגמול המצטברת המתייחסת, ועשוי להיווצר בתקופה חשבונאית מאוחרת יותר. לדוגמה, בתחומי שיפוט אחדים, 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 מומשות, והמדידה של ניכוי המס תבוסס על מחיר המניה של הישות במועד המימוש.

68ב. כמו במקרה של עלויות מחקר שנדון בסעיפים 9 ו-26(ב) לתקן זה, ההפרש בין בסיס המס של שירותי העובדים המתקבלים עד לסוף תקופת הדיווח (שהוא הסכום שרשויות המס יתירו כניכוי בתקופות עתידיות) לבין הערך בספרים בסך אפס הוא הפרש זמני ניתן לניכוי, שגורם לנכס מסים נדחים. אם הסכום שרשויות המס יתירו בניכוי בתקופות עתידיות אינו ידוע בסוף התקופה, הוא ייאמד, בהתבסס על המידע הניתן להשגה בסוף התקופה. לדוגמה, אם הסכום שרשויות המס יתירו כניכוי בתקופות עתידיות תלוי במחיר המניה במועד עתיד, אזי המדידה של ההפרש הזמני הניתן לניכוי תתבסס על מחיר המניה של הישות בסוף התקופה.

68. כפי שמצוין בסעיף 68א, הסכום של ניכוי המס (או של אומדן ניכוי המס העתידי, הנמדד 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 נובעים (א) מעסקה או מאירוע המוכרים, באותה תקופה או בתקופה אחרת, מחוץ לרווח או הפסד, או (ב) מצירוף עסקים (למעט הרכישה על ידי ישות השקעה של חברה בת הנדרשת 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 הונוי. במצב זה, העודף של המסים השוטפים והמסים הנדחים המיוחסים יוכר ישירות בהון.

## הצגה

### נכסי מסים והתחייבויות מסים

69–70. [בוטל]

#### קיצוץ

71. ישות תקיזה נכסי מסים שוטפים והתחייבויות מסים שוטפים, אם ורק אם לישות:

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

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

72. אף על פי שנכסי מסים שוטפים והתחייבויות מסים שוטפים מוכרים ונמדדים באופן נפרד, הם מקוויזים בדוח על המצב הכספי בכפוף לקריטריונים הדומים לקריטריונים שנקבעו עבור מכשירים פיננסיים בתקן חשבונאות בינלאומי 32. לישות תהיה, בדרך כלל, זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקיזוץ 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 מקוויז כנגד התחייבות מסים שוטפים של ישות אחרת בקבוצה, אם ורק אם יש לישויות המערבות 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 תקיז נכסי מסים נדחים והתחייבויות 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 חייבות במס שונות, אשר מתכוונות לסלק את התחייבויות המסים השוטפים ואת נכסי 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 לקיזוז 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 לקיזוז נכסי מסים שוטפים כנגד התחייבויות מסים שוטפים.

76. בנסיבות נדירות, ייתכן שלישות תהיה זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקיזוז וכוונה לסלק נטו, לגבי חלק מהתקופות, אך לא לגבי תקופות אחרות. בנסיבות נדירות כאלה, עריכת לוח זמנים מפורט עשויה להידרש כדי לקבוע באופן מהימן אם התחייבות המסים הנדחים של ישות חייבת במס אחת תגרום לתשלומי מסים גבוהים יותר באותה תקופה שבה נכס מסים נדחים של ישות חייבת במס אחרת יגרום לתשלומים נמוכים יותר של אותה ישות חייבת במס שנייה.

## הוצאת מסים

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

77. הוצאת המסים (הכנסת המסים) המתייחסת לרווח או הפסד מפעילויות רגילות תוצג כחלק מרווח או הפסד בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר.

77א. [בוטל]

## הפרשי שער על התחייבויות מסים נדחים זרים או על נכסי מסים נדחים זרים

78. תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש שהפרשי שער מסוימים יוכרו כהכנסה או כהוצאה, אך אינו קובע היכן יוצגו הפרשים כאלה בדוח על הרווח הכולל. בהתאם לכך, במקרים שבהם הפרשי שער על התחייבויות מסים נדחים זרים או על נכסי מסים נדחים זרים מוכרים בדוח על הרווח הכולל, ניתן לסווג הפרשים כאלה כהוצאת מסים נדחים (כהכנסת מסים נדחים) אם הצגה זו נחשבת להצגה השימושית ביותר למשתמשים בדוחות כספיים.

## גילוי

79. ייתן גילוי בנפרד לרכיבים העיקריים של הוצאת מסים (הכנסת מסים).

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

- (א) הוצאת מסים שוטפים (הכנסת מסים שוטפים);
- (ב) תיאומים כלשהם שהוכרו בתקופה לגבי מסים שוטפים בגין תקופות קודמות;
- (ג) סכום הוצאת המסים הנדחים (הכנסת המסים הנדחים) המתייחס ליצירה ולהיפוך של הפרשים זמניים;
- (ד) סכום הוצאת המסים הנדחים (הכנסת המסים הנדחים) המתייחס לשינויים בשיעורי המס או להטלת מסים חדשים;
- (ה) סכום ההטבה הנובע מהפסד לצורכי מס, מזיכוי מס או מהפרש זמני, מתקופה קודמת שלא הוכרו בעבר, אשר משמש להקטנת הוצאת מסים שוטפים;
- (ו) סכום ההטבה מהפסד לצורכי מס, מזיכוי מס או מהפרש 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 המסים (הכנסת המסים), המתייחס לשינויים במדיניות חשבונאית ולטעויות, אשר נכללו ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8, מאחר שלא ניתן לטפל בהם למפרע.

81. יינתן גם גילוי בנפרד 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 מהצורות הבאות או בשתייהן:

(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 ניתנים 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) עבור פעילויות שהופסקו, הוצאת המסים המתייחסת:

(i) לרווח או להפסד בגין ההפסקה; וכן

(ii) לרווח או הפסד מהפעילויות הרגילות 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 אינם מוכרים 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 הטבות המסים הנדחים שנרכשו בצירוף עסקים אינן מוכרות במועד הרכישה, אך מוכרות לאחר מועד הרכישה (ראה סעיף 68), תיאור של האירוע או השינוי בנסיבות שגרמו להכרה בהטבות המסים הנדחים.

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

(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 שנכס המסים הנדחים מתייחס אליו.

בנסיבות המתוארות בסעיף 52א, ישות תיתן גילוי למהות ההשלכות הפוטנציאליות של המסים על ההכנסה שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניותיה. נוסף על כך, הישות תיתן גילוי לסכומים של ההשלכות הפוטנציאליות של המסים על ההכנסה, שניתנות לקביעה באופן מעשי, ותיתן גילוי אם קיימות השלכות פוטנציאליות של המסים על ההכנסה שאינן ניתנות לקביעה באופן מעשי. .82

[בוטל] .83

84. הגילויים הנדרשים על ידי סעיף 81(ג) מאפשרים למשתמשים בדוחות כספיים 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 עשוי להיות מושפע מגורמים כגון הכנסות פטורות ממס, הוצאות שאינן ניתנות לניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת (ההפסד לצורכי מס), ההשפעה של הפסדים לצורכי 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 בדוחותיה הכספיים. לעיתים קרובות, השיעור בעל המשמעות הגדולה ביותר הוא שיעור המס המקומי במדינה שבה הישות ממוקמת, תוך צירוף של שיעור המס החל בגין מסים לאומיים יחד עם השיעורים החלים בגין מסים מקומיים כלשהם המחושבים על הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס) ברמה דומה במהות. אולם, עבור ישות הפועלת במספר תחומי שיפוט, ייתכן שצירוף של התאמות נפרדות שהוכנו תוך שימוש בשיעור המס המקומי בכל אזור שיפוט אינדיווידואלי יהיה בעל משמעות רבה יותר. הדוגמה להלן ממחישה איך בחירת שיעור המס שחל משפיעה על ההצגה של ההתאמה המספרית.

<b>דוגמה הממחישה את סעיף 85</b>	
בשנת 19X2, היה לישות רווח חשבונאי בסך 1,500 (19X1 : 2,000) בתחום השיפוט שלה (מדינה א') ובסך 1,500 (19X1 : 500) במדינה ב'. שיעור המס הוא 30% במדינה א' ו-20% במדינה ב'. במדינה א', הוצאות בסך 100 (19X1 : 200) אינן ניתנות לניכוי לצורכי מס.	
<i>להלן דוגמה של התאמה לשיעור המס המקומי.</i>	
<i>19X2</i>	<i>19X1</i>
<u>3,000</u>	<u>2,500</u>
900	750
30	60
<u>(150)</u>	<u>(50)</u>
<u>780</u>	<u>760</u>
	רווח חשבונאי
	מסים בשיעור המקומי של 30%
	השפעת המס של הוצאות שאינן ניתנות לניכוי לצורכי מס
	השפעת שיעורי מס נמוכים יותר במדינה ב'
	הוצאת מסים

המשך ...

המשך ...

להלן דוגמה של התאמה שבוצעה באמצעות צירוף התאמות נפרדות של כל תחום שיפוט לאומי. בשיטה זו, השפעת ההפרשים בין שיעור המס המקומי של הישות המדווחת לבין שיעור המס המקומי בתחומי שיפוט אחרים אינה מוצגת כפריט נפרד בהתאמה. ייתכן שישות תצטרך לדון בהשפעה של שינויים מהותיים בשיעורי המס או בהרכב הרווחים שנבעו בתחומי שיפוט שונים, כדי להסביר את ההבדלים בשיעור המס שחל (שיעורי המס שחלים), כפי שנדרש בסעיף 81(ד).

3,000	2,500	רווח חשבונאי
750	700	מסים בשיעורים המקומיים שחלים על רווחים במדינה המתייחסת
30	60	השפעת המס של הוצאות שאינן ניתנות לניכוי 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, זה לא מעשי לחשב את הסכום של התחייבויות המסים הנדחים שלא הוכרו, הנובעות מהשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות ומזכויות בהסדרים משותפים (ראה סעיף 39). לפיכך, תקן זה דורש מישות לגלות את הסכום המצרפי של ההפרשים הזמניים המתייחסים (underlying), אך אינו דורש לתת גילוי להתחייבויות המסים הנדחים. עם זאת, במקרים שבהם הדבר מעשי, מומלץ שישויות יתנו גילוי לסכומים של התחייבויות המסים הנדחים שלא הוכרו, מאחר שמידע זה עשוי להיות שימושי למשתמשים בדוחות כספיים.

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

87ב. לעיתים, אין זה מעשי לחשב את הסכום הכולל של ההשלכות הפוטנציאליות של המסים על ההכנסה שינבעו מתשלום דיבידנדים לבעלי מניות. מצב זה עשוי להתקיים, לדוגמה, במקרים שבהם יש לישות מספר גדול של חברות בנות זרות. אולם, אפילו בנסיבות כאלה, ייתכן שניתן לקבוע בקלות חלקים אחדים מהסכום הכולל. לדוגמה, בקבוצה מאוחדת, ייתכן שהחברה האם וחלק מהחברות הבנות שלה שילמו מסים על ההכנסה לפי שיעור גבוה יותר על רווחים לא מחולקים

ושהן מודעות לסכום שיוחזר בעת התשלום בעתיד של דיבידנדים לבעלי המניות מתוך העודפים המאוחדים. במקרה זה, יינתן גילוי לסכום זה שניתן לקבל כהחזר. אם מתאים, הישות תיתן גם 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 הפוטנציאליות של המסים על ההכנסה מתייחס לעודפים של החברה האם.

87. ישות הנדרשת לספק את הגילויים בסעיף 82א עשויה להידרש גם לספק גילויים המתייחסים להפרשים זמניים המיוחסים להשקעות בחברות בנות, בסניפים ובחברות כלולות או לזכויות בהסדרים משותפים. במקרים כאלה, ישות מביאה עובדה זו בחשבון לצורך קביעת המידע שיינתן לו גילוי לפי סעיף 82א. לדוגמה, ישות עשויה להידרש לתת גילוי לסכום המצרפי של הפרשים זמניים המיוחסים להשקעות בחברות בנות שבגינם לא הוכרו התחייבויות מסים נדחים (ראה סעיף 81(ה)). אם זה לא 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 לנבוע, לדוגמה, ממחלוקות עם רשויות המס שטרם התבררו. באופן דומה, במקרים שבהם שינויים בשיעורי המס או בחוקי המס נחקקים או מוכרזים 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).

## רפורמת מס בינלאומית – כללי מודל פילאר 2

88א. ישות תיתן גילוי לכך שהיא יישמה את החריג להכרה ולגילוי מידע לגבי נכסי מסים נדחים ולגבי התחייבויות מסים נדחים המתייחסים למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 (ראה סעיף 4א).

88ב. ישות תיתן גילוי בנפרד להוצאת המסים השוטפים (להכנסת המסים השוטפים) שלה המתייחסת למסים על ההכנסה בגין פילאר 2.

88ג. בתקופות שבהן חקיקת פילאר 2 נחקקה או שחקיקתה הושלמה למעשה, אך טרם נכנסה לתוקף, ישות תיתן גילוי למידע ידוע או ניתן לאמידה באופן סביר אשר מסייע למשתמשים בדוחות כספיים להבין את החשיפה של הישות למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 הנובעים מחקיקה זו.

88. כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 88ג, ישות תיתן גילוי למידע כמותי ואיכותי לגבי חשיפתה למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 בסוף תקופת הדיווח. מידע זה אינו אמור לשקף את כל הדרישות הספציפיות של חקיקת פילאר 2 ויכול להינתן בצורה של טווח אינדיקטיבי. במידה שבה מידע אינו ידוע או אינו ניתן לאמידה באופן סביר, ישות תיתן במקום זאת גילוי להצהרה כזו ותיתן גילוי למידע לגבי התקדמות הישות בבחינת חשיפתה.

<b>דוגמאות הממחישות את סעיפים 88ג-88ד</b>	
דוגמאות למידע שישות יכולה לתת לו גילוי כדי לקיים את מטרת הגילוי ואת הדרישות בסעיפים 88 ו-88ד כוללות:	
(א)	מידע איכותי כמו מידע לגבי האופן שבו ישות מושפעת מחקיקת פילאר 2 ולגבי תחומי השיפוט העיקריים שבהם החשיפות למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 עשויות להתקיים; וכן
(ב)	מידע כמותי כמו:
(i)	אינדיקציה לחלק היחסי של הרווחים של ישות אשר עשוי להיות כפוף למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 ושיעור המס האפקטיבי הממוצע החל על רווחים אלה; או
(ii)	אינדיקציה לגבי האופן שבו שיעור המס האפקטיבי הממוצע של הישות היה משתנה אם חקיקת פילאר 2 הייתה בתוקף.

## מועד תחילה

89. למעט כמפורט 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, הישות תיתן 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, 81ט, 82א, 87א, 87ב, 87ג והביטול של סעיפים 3 ו-50 יחולו על דוחות כספיים שנתיים<sup>1</sup> לתקופות המתחילות ביום

<sup>1</sup> 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".

1 בינואר 2001, או לאחריו. אימוץ מוקדם יותר מומלץ. אם האימוץ המוקדם משפיע על הדוחות הכספיים, ישות תיתן גילוי לעובדה זו.

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

93. סעיף 68 ייושם מכאן ולהבא ממועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 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 כן ההטבות מוכרות בתקופת המדידה ונובעות ממידע חדש לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה. הטבות מסים אחרות שהוכרו יוכרו ברווח או הפסד (או אם תקן זה דורש כך, מחוץ לרווח או הפסד).

95. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 21 ו-67 והוסיף את סעיפים 32א ו-81(י) ו-(יא). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

96–97. [בוטל]

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 נוספו על ידי מסים נדחים: *השבה של נכסי בסיס*, שפורסם בדצמבר 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2012 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן 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 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של *ישויות השקעה* מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, היא תיישם גם את כל התיקונים הנכללים ב*ישויות השקעה* באותו מועד.

98ד. [בוטל]

98ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 59. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

98ו. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 20 וביטל את סעיפים 96, 97 ו-98ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

98ז. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 20. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

98ח. *הכרה בנכסי מסים נדחים בגין הפסדים שלא מומשו* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 12), שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 29 והוסיף את סעיפים 27 ו-29א ואת הדוגמה שלאחר סעיף 26. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*. אולם, ביישום לראשונה של התיקון, ניתן להכיר בשינוי ביתרת הפתיחה של ההון לתקופת ההשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת ביתרת הפתיחה של העודפים (או ברכיב אחר של הון, כפי שמתאים) ללא הקצאת השינוי בין יתרת הפתיחה של העודפים לבין רכיבים אחרים של הון. אם ישות מיישמת הקלה זו, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

98ט. *שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מחזור 2015-2017*, שפורסם בדצמבר 2017, הוסיף את סעיף 57 וביטל את סעיף 52. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו. כאשר ישות מיישמת לראשונה תיקונים אלה, היא תיישם אותם על

השלכות המסים על ההכנסה של דיבידנדים שהוכרו בתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר או לאחריה.

98. *מסים נדחים המתייחסים לנכסים ולהתחייבויות הנובעים מעסקה יחידה*, שפורסם במאי 2021, תיקן את סעיפים 15, 22 ו-24 והוסיף את סעיף 22א. ישות תיישם תיקונים אלה בהתאם לסעיפים 98א–98ב לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

98א. ישות תיישם את מסים נדחים המתייחסים לנכסים ולהתחייבויות הנובעים מעסקה יחידה לעסקאות המתרחשות בתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת או לאחריה.

98ב. בתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת, ישות המיישמת את מסים נדחים המתייחסים לנכסים ולהתחייבויות הנובעים מעסקה יחידה:

(א) תכיר בנכס מסים נדחים – במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי – ובהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי ובגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס המיוחסים:

(i) לנכסי זכות שימוש ולהתחייבויות חכירה; וכן

(ii) להתחייבויות בגין פירוק ושיקום ולהתחייבויות דומות ולסכומים המקבילים שהוכרו כחלק מהעלות של הנכס המתייחס; וכן

(ב) תכיר בהשפעה המצטברת של יישום לראשונה של התיקונים כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) באותו מועד.

98ג. *רפורמת מס בינלאומית – כללי מודל פילאר 2*, שפורסם במאי 2023, הוסיף את סעיפים 4א ו-488א–488. ישות:

(א) תיישם את סעיפים 4א ו-488א באופן מיידי בעת פרסום תיקונים אלה וביישום למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8; וכן

(ב) תיישם את סעיפים 488ב–488ד לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. ישות אינה נדרשת לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים אלה עבור תקופת ביניים כלשהי המסתיימת ביום 31 בדצמבר 2023 או לפניו.

98.ד. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.]<sup>§</sup>

## **ביטול פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 21**

99. התיקונים שבוצעו על ידי מסים נדחים: השבה של נכסי בסיס, שפורסם בדצמבר 2010, מחליפים את פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 21 מסים על ההכנסה – השבה של נכסים משוערכים שאינם בני פחת.

---

<sup>§</sup> סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

