



## פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-11 בפברואר, 2025, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

### פנייה של החשב הכללי – הטיפול החשבונאי בהתחייבות בגין פנסיה תקציבית ומענקי יובל

#### בתקופת הפנסיה בבתי חולים ממשלתיים (צורפה לתיק הישיבה)

1. היו"ר מציין כי הנושא הראשון לדיון הוא הטיפול החשבונאי בהתחייבות בגין פנסיה תקציבית ומענקי יובל בתקופת הפנסיה בבתי חולים ממשלתיים. מבקש ממשלתף<sup>1</sup> להציג את הסוגיה.

2. המשתתף מציין כי הוזמנו לדיון ליטל שמול מהחשב הכללי, חיה פרנקל ואיתי פיטוסי ממשד הבריאות, יקרת שבח מנג'רית בכירה במחלקה המקצועית בדלויט ודניאלה אליגון רו"ח ואקטוארית של חלק מבתי החולים הממשלתיים. מוסיף כי חטיבת חשבונאות באגף החשב הכללי פנתה למוסד לתקינה בהמלצת אחד המשרדים הגדולים והפנייה צורפה לתיק הישיבה. מציין כי לתיק הישיבה צורפה גם טיוטת נייר עמדה של אחד המשרדים הגדולים בנושא. מציין כי אחד המשרדים הגדולים הם יועצים חשבונאיים של החשב הכללי. בדעה כי קיימת בעיה ביישום של תקן חשבונאות מספר 18 (להלן-תקן 18) על ידי בתי החולים. מציין כי קיימים 2 נושאים – הראשון קשור ליישום סעיף 17 לתקן 18. מציין כי סעיף 17 עוסק בפנסיה תקציבית שקיימת בכל בתי החולים הממשלתיים או בפנסיה שקיימת בבתי חולים שבשליטת קופות החולים. מוסיף כי בתי החולים אינם מפקידים סכומים באופן שוטף ואילו מנהלת הגמלאות או קופת החולים (החברה האם) לוקחות על עצמן את ההתחייבות. מציין כי בלשון הסעיף מנהלת הגמלאות מנהלת, מתקצבת ומשלמת את הפנסיה התקציבית. מוסיף כי המסקנה בסעיף היא שהאחריות והמחויבות עברה לבעל השליטה – המדינה או קופת החולים וכי יש להכיר בהוצאות כנגד קרן הון. מציין כי ניתן להתייחס לכך כהקצבה, אך הסעיף קבע בדומה למקרים אחרים בממשלה כי יש להכיר בכך כהטבה מבעל שליטה ולהכיר בהוצאה כנגד קרן הון. מציין כי בפרקטיקה בבתי החולים נמדדת בכל תקופה המחויבות האקטוארית גם בגין סכומי העבר ובהתאם מעודכנת קרן ההון דרך הדוח על השינויים בנכסים נטו (לא מוכרת התחייבות). בדעה כי המשמעות של קרן הון היא שהמחויבות עברה לבעל השליטה וזקיפה נוספת לקרן הון צריכה להיות בגין הטבה נוספת בכל שנה בגין זכויות נוספות שנצברו במהלך השנה על ידי העובדים של בתי החולים.

3. היו"ר מציין כי קיימות שתי הסתייגויות בדוחות הכספיים של בתי החולים. שואל מי רו"ח של בתי החולים. המשתתף מציין כי כמעט כל משרדי רואי החשבון הגדולים מבקרים את

<sup>1</sup> ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

בתי החולים. מוסיף כי קיימות הוראות שמשרד הבריאות מוציא לבתי החולים וכי ההסתייגות נובעת מפרשנות של שני סעיפים בתקן 18. מציין כי הנושא הראשון הוא סעיף 17 והנושא השני הוא סעיף 42 לנספח א לתקן 18. מציין כי סעיף 42 לתקן 18 קובע שניתן לזקוף שינויים בהתחייבויות אקטואריות בהתאם למדיניות שמאפשר סעיף 23 לתקן חשבונאות מספר 39 לדוח על הפעילויות או לדוח על השינויים בנכסים נטו (במקביל לרווח כולל אחר). מוסיף כי ההסתייגות היא מאחר שכל השינויים בהתחייבות האקטוארית של בתי החולים נזקפים לדוח על השינויים בנכסים נטו מבלי שתבוצע הבחנה בין מדידות מחדש לבין שינויים אחרים, למרות שסעיף 23 לתקן חשבונאות מספר 39 מאפשר בחירת מדיניות חשבונאית (זקיפה לרווח או הפסד או לרווח כולל אחר) אך ורק לגבי מדידות מחדש (כלומר, רק לגבי הטבות לאחר סיום העסקה ורק לגבי מדידות מחדש ולא לגבי עלות שירות שוטפת, עלות שירות עבר, רכיב הריבית וכו).

4. חבר ועדה<sup>2</sup> מציין כי הדבר נובע מהנחיה של משרד הבריאות וכי הנושא נדון בוועדה המקצועית בינואר 2017 במסגרת הדיונים לגבי תקן חשבונאות מספר 39. מוסיף כי בפרוטוקול של ישיבת הוועדה המקצועית ציינה צדיק כי קיימת הנחיה של משרד הבריאות שנוגדת את הוראת תקן 18. המשתתף מסכים.

5. חבר ועדה אחר שואל אם מטרת הדיון היא לבטל את ההסתייגויות. מציין כי מעבר לפרשנות של תקן 18 קיימת אי זמינות של נתונים ולפיכך ייתכן שגם אם הוועדה המקצועית תהיה בדעה שהפרשנות לתקן 18 היא שונה, לא בטוח שניתן יהיה לבטל את ההסתייגות עקב אי זמינות של הנתונים (הבחנה בין מדידות מחדש לבין הרכיבים האחרים וכו). מציין כי תחשיב ההפקדה שבתי החולים מחויבים אליה מבוסס על תחשיב אקטוארי. מוסיף כי באחד מבתי החולים קיימת מחויבות להפקיד 72% בלבד, כלומר לבתי החולים נותרת מחויבות אקטוארית (ולפיכך ממילא נדרש חישוב אקטוארי).

6. המשתתף מציין כי הפנייה של אגף החשב הכללי ושלומי כהן החשבונאי הראשי היתה במטרה לצמצם הסתייגויות בדוחות הכספיים של בתי החולים. מוסיף כי בדיון הכוונה היא לדון בסוגיות החשבונאיות ובפרשנות הנאותה של תקן 18, תוך הבהרת התקן על ידי תיקונו או על ידי פרסום הבהרה לתקן. מסכים כי מאחר שבתי החולים אינם מפקידים בפועל בתוכנית פנסיה נדרש תחשיב של ההפקדה הרעיונית (מה הסכום שבית החולים היה נדרש להפקיד) שהיא ההטבה מבעל השליטה. מוסיף כי ככל שנותרת חבות בידי בית החולים, סעיף 13 קובע שבית החולים נדרש להכיר בהתחייבות בגין מחויבות אקטוארית. מציין כי אם קיימת בעיה של זמינות נתונים, ובית החולים אינו פועל בהתאם לתקן 18, ההסתייגות לא תוסר. מוסיף כי המטרה היא להתמקד בשתי הסוגיות החשבונאיות שהועלו וייתכן שבעקבות כך משרד הבריאות יתקן את הנחיותיו.

---

<sup>2</sup> ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

7. חבר ועדה נוסף מציין כי קרא את הסיבות התומכות במדיניות החשבונאית שנכללה בהנחיות של משרד הבריאות וייתכן כי נדרשת חשיבה מחודשת. מציין כי הסיבות שנמנו כגון שמירה על עקביות, או מדידת בתי החולים בהתאם לדוח הכספי או רלוונטיות של הדוח הכספי רלוונטיות לכל משתמש בדוחות הכספיים וכי משרד הבריאות ואגף החשב הכללי יכולים לנתח את הדוחות הכספיים.

8. פיטוסי מציינת כי הרלוונטיות וההשוואתיות של הדוחות הכספיים היא חשובה במיוחד כאשר חלק מבתי החולים הם בבעלות קופות החולים וחלק מבתי החולים הם ממשלתיים. מוסיפה כי הצגה אקטוארית מאיינת את היכולת להשוות בין הדוחות הכספיים האלה והיא דרמטית ומעוותת את יכולת ההשוואה. מציינת כי ההשוואה מושתתת בעיקר על בתי החולים הממשלתיים וכי בבתי החולים של קופת חולים כללית אין כמעט פנסיה תקציבית. מוסיפה כי משנת 2022 יש סנקציות על בתי חולים אשר נוצר להם גירעון והמדידה היא לפי הדוחות הכספיים. מציינת כי להצטרפות של עובד בפנסיה תקציבית מבית חולים אחר או שינוי ברכיב אקטוארי כלשהו יש השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים שאינה בשליטת בית החולים והשפעה זו עשויה להביא את בית החולים לגירעון ולסנקציה. מציינת כי אין המדובר רק ביכולת לנתח את תוצאות הפעילות של בית החולים. מוסיפה כי ניתן למצוא פרמטרים אחרים השוואתיים נכונים יותר שישקפו עלות אלטרנטיבית שנחסכת מבתי חולים ממשלתיים (שבתי חולים אחרים מחויבים לשאת בה). מוסיפה כי במתכונת הנוכחית קיימת עלות של מעל 30 מיליארד שקל של חבות אקטוארית של פנסיה תקציבית שאינה מנוהלת על ידי בתי החולים.

9. חבר הוועדה הנוסף מציין כי לצורך ההשוואה בין בתי החולים החבות האקטוארית היא משמעותית. מוסיף כי ההשפעה של העובדה שמנהלת הגמלאות נוטלת על עצמה את המחויבות האקטוארית על יכולת ההשוואה או על קנסות או סנקציות צריכה להיות מנוטרלת ברמת המדינה (ברמת הנוסחה) ולא בדוחות הכספיים של בתי החולים. מציין כי המדינה מסוגלת לבצע התאמות, במידת הצורך.

10. היו"ר שואל על איזה חלק בדברי המשתתף חבר הוועדה הנוסף חולק. מציין כי כאשר המדינה משלמת את הפנסיה התקציבית במקום בית החולים, ייערך חישוב של ההוצאה שהיתה נדרשת מבית החולים אילו לא המדינה היתה משלמת את הפנסיה התקציבית וההוצאה תוכר כנגד קרן הון. מוסיף כי יבוצע חישוב אקטוארי.

11. פיטוסי מציינת כי כיום ההפרש בין ההערכה האקטוארית בתקופה אחת לזו שלאחריה לא נזקף לדוח על הפעילויות, אלא כמיון בדוח על השינויים בנכסים נטו וזאת מאחר שמדובר בהשפעה דרמטית על הדוחות הכספיים. מוסיפה כי הסוגיה לדיון אינה זו, אלא את הפרשנות שניתנה על ידי משרד הבריאות לסעיף 17 לתקן 18.

12. משתתף אחר מציין כי המדינה אינה רק בעלת מניות, אלא היא גם קובעת את התעריף של בתי החולים ולכן לא בטוח כי מדובר על הטבה מבעל מניות. מוסיף כי אם בית החולים היה

נדרש לשאת בהתחייבות האקטוארית ובעלויות הפנסיה עבור העובדים, בית החולים היה מקבל הכנסה נוספת במסגרת התעריף. מציין כי נסיבות כאלה וראייה כזו קיימת בחברת חשמל ובמקומות אחרים במדינה. מוסיף כי בעל המניות הוא גם קובע את התעריף ולפיכך ה"הטבה" אינה ניתנת כבעל מניות, אלא חלף הכנסה של השתתפות בפנסיה של בתי החולים.

13. חבר הוועדה האחר מציין כי הטענה היא שמלבד חישוב ההפקדה הרעיונית שבית החולים היה אמור לשאת בה, הדוחות הכספיים של בתי החולים אינם אמורים לכלול את השינויים בשווי ההתחייבות האקטוארית מאחר שהיא אינה התחייבות של בתי החולים.

14. המשתתף האחר מציין כי כנגד ההפקדה הרעיונית של בתי החולים אמורה היתה להתקבל הכנסה ולפיכך היתה אמורה להיות מוכרת הכנסה וכנגדה הוצאה. מוסיף כי ההשפעה על דוח על הפעילויות אמורה להיות אפס.

15. המשתתף מסכים, אך מציין כי תקן 18 דן בנושא וקבע כי מידי שנה נדרשת הכרה בהוצאה. המשתתף האחר מציין כי תקן 18 דן במקרה שבו בעל השליטה נתן הטבה לגוף שבשליטתו. בדעה כי במקרה של הפנסיות של בתי החולים מדובר במקרה שונה שכן אין המדובר בהטבה. בדעה כי המדינה, במקום לקחת על עצמה את ההתחייבות הפנסיונית, היתה יכולה לכלול במסגרת ההקצבות שניתנות לבתי החולים סכומים עבור הפנסיות של עובדי קופות החולים. בדעה כי תקן 18 מתייחס רק לצד ההוצאות ואין זה נאות לטפל בצד ההוצאות מבלי לטפל בצד ההכנסות.

16. המשתתף מציין כי המשתתף האחר העלה נקודה נכונה וניתן לדון בה ולשנות את תקן 18 במידת הצורך. מוסיף כי כיום תקן 18 קובע כי יש להתייחס לכך כהטבה מבעל שליטה. מציין כי אינו בקיא במלוא מערכת היחסים בין המדינה לבין בתי החולים הממשלתיים או במערכת היחסים בין בתי החולים של קופות החולים לבין קופות החולים. מסכים שיש אלמנט מסוים שאינו של בעל שליטה אלא של תקצוב. מציין כי בעל השליטה לוקח על עצמו את ההתחייבות הפנסיונית של פנסיה תקציבית, אך חלף זה היה אמור לתת תעריף גבוה יותר. מוסיף כי גם בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה אשר מדווחים לפי התקינה הממשלתית ויש אלמנט של פנסיה תקציבית, מוכרת הוצאה כנגד קרן הון. מציין כי הדבר בולט יותר בדוחותיהם הכספיים של מאחר שעיקר ההכנסות שלהם הוא תקציבים מהממשלה ולמרות זאת אלמנט הפנסיה התקציבית מטופל כהוצאה כנגד קרן הון (הטבה מבעל שליטה) וזאת בהתאם לתקן ממשלתי העוסק בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין. מציין כי ניתן לדון בכל הסוגיה – אם בכלל מדובר בהטבה מבעל שליטה, אך מטרת הדיון היתה לדון בהוראות של תקן 18 הקיים. מוסיף כי הנושא מזכיר את הדיון שהתקיים בעניין תשלום מבוסס מניות בחברות cost plus שבו נקבע כי אם חברת האם נותנת תשלום מבוסס מניות לעובדי הבת וחברת הבת אינה חברת cost plus יש להכיר בהוצאה כנגד קרן הון ואם חברת הבת היא חברת cost plus יש להכיר בהוצאה כנגד חו"ז. בדעה כי מדובר על נושא ראוי, אך הוא נושא רחב היקף.

17. היו"ר מציין כי חבר ועדה רביעי הביע מחאה על תקן 18 וקבע כי אין מקום להוציא תקני חשבונאות לענף מסוים. מציין כי ייתכן שיש לבטל את תקן 18 ולהשיג הבנה בין משרד הבריאות לבין בתי החולים וקופות החולים לגבי הטיפול החשבונאי בנושא זה.
18. פיטוסי מציינת כי החשיבות של תקן 18 היא בייצור השוואתיות בין בתי החולים ובין קופות החולים בענף שנשלט במלואו מבחינת מחירון, היצע, רישוי, כמות הצוות הרפואי שיכול לספק את השירות וכו' על ידי המדינה. משתתף נוסף מסכים כי ההשוואתיות חשובה בכל מקרה.
19. המשתתף מציין כי בתקן 18 כתוב כי לאחר בחינה הוחלט כי בתי החולים הם ישות ממשלתית עסקית ולפיכך הם אינם בתחולת כללי החשבונאות הממשלתיים. מציין כי זו הסיבה העיקרית לפרסום תקן 18.
20. המשתתף הנוסף מציין כי לא נהוג לפרסם תקני חשבונאות לחברות ממשלתיות ספציפיות, אלא הן מיישמות את כללי החשבונאות המקובלים. מסכים עם היו"ר וחבר הוועדה הרביעי.
21. חבר הוועדה הנוסף מציין כי לעניין חברות בפיקוח תעריפי קיימים כללים מיוחדים בעולם. המשתתף הנוסף משיב כי מדובר על סוג מסוים של חברות ועל תקינה רוחבית לכל אותן חברות. מוסיף כי ייתכנו סוגיות מיוחדות בגופים מסוימים שהמוסד לתקינה יכול לדון בהם ולסייע ביישום תקני החשבונאות. בדעה כי התקינה צריכה להיות מבוססת עקרונית. חבר הוועדה הנוסף מסכים באופן עקרוני, אך מציין כי הפיקוח התעריפי אינו דוגמה לסוגיה אלא לסקטור שנקבע לו תקן חשבונאות.
22. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי יש ניתן לדון בסוגיה, אך יש לבטל את תקן 18. מציין כי כשפורסם תקן 18, נעשה ניסיון לקבץ את כל תקני החשבונאות לתקן אחד שיעסוק ביישומם על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים, אך מאז פורסמו עוד כ-30 תקנים. מצטרף לעמדת היו"ר והמשתתף הנוסף כי התקינה החשבונאית צריכה להיות תקינה מבוססת עקרונית ולא תקינה לגופים ספציפיים או לאופן יישום התקינה החשבונאית בגופים ספציפיים. מוסיף כי יש לבחון את התקינה החשבונאית הכללית ואת אופן יישומה גם לבתי החולים הציבוריים ולקופות החולים. מתנגד לקביעה בתקן 18 כי באופן גורף הטיפול בפנסיה תקציבית צריך להיות הכרה בהוצאה כנגד הון. מסכים עם המשתתף האחר כי למדינה יש עמדות שונות למול בתי החולים – עמדה של בעל שליטה, של ריבון ושל מתקצב. בדעה כי תקן 18 לא יכול להגביל ולקבוע באופן קטגורי מה הטיפול בפנסיה תקציבית מבלי לאפשר בחינה של העמדה שבה המדינה לוקחת על עצמה את מימון הפנסיה התקציבית. מוסיף כי יתמוך בביטול תקן 18. מציין כי ניתן לבחון כל מקרה לגופו.
23. חבר הוועדה הנוסף מסכים שאין להתקין תקנים לענפים מסוימים. מוסיף כי הביא את הדוגמה של פיקוח תעריפי כדוגמה לתקן שמבוסס על כללים ולא על עקרוניות.

24. פיטוסי מציינת כי תקן 18 עוסק גם בקופות החולים והפעילות בקהילה מהווה כמחצית מפעילות זו. מוסיפה כי יש להביא זאת לדיון מחודש אם קיימת כוונה לבטל את התקן.
25. היו"ר מציינ כי גם בעבר עלו מספר בעיות לגבי השוואת קופות החולים ולא נמצא לכך פתרון. מוסיף כי ביטול תקן 18 יביא לכך שהסוגיות האלה ידונו בפורומים אחרים.
26. המשתתף מציינ כי בהתאם לגישה שהוצגה על ידי היו"ר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי והמשתתף הנוסף יש לבטל גם את תקן חשבונאות מספר 9 שעוסק במוסדות להשכלה גבוהה. המשתתף הנוסף מציינ כי תקן חשבונאות מספר 9 מאמץ את התקינה החשבונאית המתאימה לגבי מוסדות להשכלה גבוהה ובשונה מתקן 18 אינו קובע את הטיפול החשבונאי בעסקאות ספציפיות. מציינ כי היה נושא של התחולה של התקנים על מוסדות להשכלה גבוהה ותקן חשבונאות מספר 9 קבע את התחולה.
27. חבר הוועדה מציינ כי תקן חשבונאות מספר 40 ביטל את תקן חשבונאות מספר 9. צדיק מסכימה.
28. חבר הוועדה הרביעי מציינ כי קיים סקטור אחד בלבד שבו יש לטפל בתקינה החשבונאית והוא מלכ"רים. מוסיף כי בתקינה הבינלאומית אין תקן אף למלכ"רים. חבר הוועדה מציינ כי למרות שאין בתקינה הבינלאומית תקן למלכ"רים, במדינות רבות (ארה"ב, אוסטרליה, אנגליה וכו') קיימת תקינה ספציפית למלכ"רים. מוסיף כי הצורך בתקן עלה גם מאחר שקופות החולים הם לא בדיוק מוסדות ללא כוונת רווח ואין גופים דומים בעולם.
29. המשתתף מציינ כי היתרון של המוסד לתקינה הוא שמדובר בגוף אובייקטיבי ומקצועי וניתן להביא את המומחים על מנת להבין טוב יותר את אופן התקצוב של בתי החולים ואת הסוגיה שהועלתה על ידי המשתתף האחר. מציינ כי קיומו של תקן חשבונאות מביא לעקביות ולהשוואתיות ואם התקן יבוטל, לא בהכרח בגוף אחר יהיו מומחים דומים ומקצועיים לחשבונאות. בדעה כי ראוי שהוועדה לתקינה חשבונאית ממשלתית תקבע את כללי החשבונאות למגזר הציבורי ושהוועדה המקצועית לתקינה בחשבונאות תקבע את כללי החשבונאות לחברות הפרטיות וכך יינתן מענה לכלל הגופים בישראל תוך שמירה על עקביות ופרשנות אחידה. בדעה כי אין לצפות מהחשב הכללי או ממשרד הבריאות להוות גוף תקינה חשבונאית.
30. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי ראוי להביא את הסוגיות ולדון בהן בוועדה המקצועית. מציינ כי תקן 18 הוא בעייתי שכן הוא מספק הנחות והקלות לבתי החולים ולקופות החולים בניגוד לכללי חשבונאות מקובלים. בדעה כי בתי החולים וקופות החולים צריכים להיות כפופים לכללי חשבונאות מקובלים ואם נדרשת התאמה או פרשנות ליישום התקינה החשבונאית בבתי החולים ו/או בקופות החולים ניתן לדון בכך בוועדה המקצועית.

31. חבר הוועדה הרביעי מציין כי ניתן לדון באופן היישום של תקן חשבונאות מספר 39 (ולא בתקן 18). מוסיף כי אם המדינה נושאת בעלויות כחלק מהתקציב, כפי שטען המשתתף האחר, יש לכלול הכנסה והוצאה במקביל בדוחות הכספיים של בתי החולים ואם המדינה נותנת את הפנסיה כהטבה שבעל שליטה נותן לגוף שבשליטתו יש להכיר בהוצאה כנגד קרן הון. מוסיף כי מדובר על עובדות שיש להבין אותן.
32. חבר הוועדה מציין כי השאלה היא הפרשנות לסיפא של הסעיף – האם המדינה נוטלת על עצמה את כלל המחויבות. משתתף רביעי מציין כי זו שאלה משפטית אם המדינה נטלה על עצמה את הסיכון האקטוארי ואת סיכון ההשקעה. המשתתף מסכים.
33. חבר הוועדה הנוסף שואל אם המדינה נוטלת על עצמה התחייבויות לפנסיה של בתי חולים שאינם בבעלותה, שאותם היא מתקצבת באופן דומה. פיטוסי משיבה כי רוב רובם של העובדים בבתי החולים שאינם בבעלותה אינם זכאים לפנסיה תקציבית, שלה זכאים עובדי מדינה והעובדים בשני בתי החולים העירוניים. מוסיפה כי המדינה על מנת לייצב את קופות החולים נתנה להם תקציבים רבים וייתכן שבין היתר נכלל תקציב עבור הפנסיות של קופות החולים שהקופה לא יכולה לעמוד בהם בתעריפים הנוכחיים הקיימים. מציינת כי ה-eco system של קופות החולים הוא מאוד מורכב – המדינה מעבירה כסף עבור שירותים, הקופות מבצעות את השירותים והמדינה נותנת תקציבים בנוסף על מנת לשמור על יציבות קופות החולים.
34. חבר הוועדה הנוסף מציין כי נדרשת בחינה מעמיקה על מנת להבין באיזה עמדה המדינה נוטלת על עצמה את המחויבות הפנסיונית של בתי החולים – כהטבה של בעל שליטה או כריבון מתקצב. מסביר כי הבנה זו תשפיע על הטיפול החשבונאי.
35. פיטוסי מציינת כי מרבית ההכנסות של בתי החולים הם ממכירת שירותים לקופות החולים, אך היכולת של קופות החולים לממן את השירות נסמכת ב-100% על תקציב המדינה. מוסיפה כי יש לבחון כל פעילות של בתי החולים וקופות החולים כגוף נשלט, מאחר שלגופים אלה אין אפשרות להרחיב את הפעילות שלהם בלי השפעה המעוגנת בחוק.
36. חבר הוועדה הנוסף מציין כי לא ניתן לקבוע טיפול חשבונאי מבלי להבין באיזה עמדה המדינה נוטלת על עצמה את המחויבות הפנסיונית, שכן אחרת הטיפול החשבונאי שייקבע עשוי לפגוע בהשוואתיות.
37. היו"ר מציין כי הנושא סבוך מאוד ולא ניתן במסגרת הישיבה לקבוע טיפול חשבונאי מבלי להבין את האופן שבו המדינה מתקצבת את בתי החולים. מוסיף כי תקן 18 אינו מביא להשוואתיות וייתכן שאף פוגע בהשוואתיות ובכך אינו משרת את מטרות משרד הבריאות והחשב הכללי להשוות בין בתי החולים. מציע לבטל את תקן 18. מציע להקים צוות מומחים לעניין בתי החולים שיכלול את משרד הבריאות, רואי החשבון של בתי החולים, המשתתף וצוותו ולדון בסוגיה.

38. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי יש לבטל את תקן 18 ולפרסם הבהרה לעניין יישום תקן חשבונאות מספר 39 בבתי החולים. מסכים שיש להקים צוות שידון בנושא ויביא לוועדה המקצועית הצעה להבהרה לתקן חשבונאות מספר 39 לבתי חולים. היו"ר מציין כי ניתן יהיה לדון לאחר שתבוצע עבודה.
39. המשתתף מציין כי גופים רבים מדווחים בהתאם לתקן 18 ולכן ביטולו עשוי להיות בעייתי. הציע להבהיר את הסעיפים, אך מסכים עם הערתו של המשתתף האחר שהיא קריטית לטיפול החשבונאי. מוסיף כי הטיפול החשבונאי ישפיע על העודף/גירעון של בית החולים ויביא לסנקציות על בית החולים וזאת בנוסף לאי יכולת השוואה. מציין כי פתרון נוסף יכול להיות התאמה לדוחות הכספיים לצורך קביעה אם בתי החולים הם גרעוניים. מוסיף כי מדובר על סוגיה משמעותית שהוועדה המקצועית צריכה להכריע בה לאחר שהצוות יבדוק ויברר את כל העובדות בנושא. מציין כי בסוגיה אחרת (חברות cost plus) הוועדה המקצועית קיבלה החלטה חשובה ושילבה זאת בתקן חשבונאות מספר 24 (מעודכן) (וזאת כתוספת לתקן דיווח כספי בינלאומי 2).
40. היו"ר מציין כי מדובר על נושא מסובך יותר ולכן מציע שיוקם צוות משנה שילמד את הנושא בצורה מעמיקה יותר מכפי שניתן בישיבה אחת של הוועדה המקצועית.
41. פיטוסי בדעה כי לא ניתן לבטל את תקן 18 מבלי לספק לגופים אלה פתרון אחר.
42. המשתתף הנוסף מציין כי יקבעו הוראות מעבר. חבר הוועדה הרביעי מציין כי התהליך יתקיים במקביל וכי הצוות יבחן את הסוגיה של יישום תקן חשבונאות מספר 39 בבתי החולים. מוסיף כי לפני ביטול תקן 18 ייבחן הצורך בהבהרות נוספות שיידרשו כתוצאה מביטול תקן 18.
43. היו"ר מציע להקים צוות שבראשו יעמוד המשתתף וישתתפו בו נציגים מטעם בתי החולים, קופות החולים, משרד הבריאות, החשב הכללי, רואי החשבון של בתי החולים וקופות החולים והוועדה המקצועית. **חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר ועדה חמישי וחבר ועדה שישי תומכים.**
44. המשתתף שואל מה מצופה מבתי החולים ליישם בדוחות הכספיים השנתיים. היו"ר מציין כי בתי החולים ימשיכו בטיפול החשבונאי בו נקטו עד כה ורו"ח יסתייג בחוות דעתו, כפי שהיה עד כה. חבר הוועדה מציין כי הבעיה היא המצב העובדתי המשפטי.
45. המשתתף הרביעי מציין כי במסמך של המשתתף הוצגו שתי הנחות – שנותרת מחויבות לבתי החולים או שלא נותרת מחויבות לבתי החולים. שואל אם נותרת מחויבות לבתי החולים – כלומר אם המדינה פושטת רגל העובד עדיין יכול לדרוש את הפנסיה מבתי החולים - מדוע ההצגה אינה בברוטו ומדוע ההתייחסות לפיצוי מהמדינה היא כנכס שיפוי.

46. המשתתף מציין כי נייר העמדה מפרש את סעיף 17 לתקן 18. מוסיף כי המשתתף האחר והמשתתף הרביעי מעלים שאלות כבדות משקל לגבי הקביעה בסעיף 17. המשתתף הרביעי מציין כי אין סתירה לסעיף 17, אלא במקום לחייב את המחויבות יש להכיר בנכס שיפוי, במקרה שבו נותרת לבית החולים מחויבות.

47. המשתתף שואל אם ניתן לקיים דיון לגבי הטיפול החשבונאי הנאות במקרים שבהם בעל השליטה נוטל על עצמו את מחויבות החברה שבשליטתו לפנסיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 39 ואם החברה צריכה להמשיך להכיר בשינויים בהתחייבות האקטוארית. המשתתף הרביעי בדעה כי אם בעל השליטה נוטל על עצמו את המחויבות האקטוארית, מבחינת החברה מדובר על תוכנית להפקדה מוגדרת. המשתתף מסכים.

48. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי נטילת המחויבות על ידי בעל השליטה לא אמורה לשנות את סיווג התוכנית. חבר הוועדה מסכים עם חבר הוועדה הרביעי.

49. היו"ר מציין כי אין לקיים דיון בנושא זה כעת, אלא רק לאחר שהצוות יגבש את עמדתו.

50. היו"ר שואל אם מי מהנוכחים מעוניין להשתתף בצוות. חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי והמשתתף הנוסף משיבים בחיוב. חבר הוועדה מציע לכלול בצוות שותף ביקורת ממשרדו שעוסק בבתי החולים.

51. היו"ר מודה לנציגי משרד הבריאות ולנציגי החשב הכללי על השתתפותם בישיבה.

### **תיקון 277 לפקודת מס הכנסה – מיסוי רווחים לא מחולקים והשפעתו על הדוחות הכספיים (להלן – התיקון) (מסמך לדיון צורף לתיק הישיבה)**

52. היו"ר מציין כי חבר הוועדה החמישי הציע לדון במספר סוגיות העולות מהתיקון ובהשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של החברות הפרטיות לשנת 2024.

53. חבר הוועדה החמישי מציע תחילה לסקור את רקע המיסוי וכן מספר מקורות חשבונאיים ולאחר מכן לדון בסוגיות. מציין כי הדיון מתמקד בתיקון של סעיפים 81א-181. מוסיף כי מטרת התיקון היא לקבוע מנגנון אוטומטי שכופה חלוקת דיבידנד מרווחים צבורים מסוימים (שאינם בהכרח העודפים החשבונאיים). מציין כי התיקון למעשה מאפשר לכל חברה לבחור באחת משתי חלופות:

- א. תשלום דיבידנד בשיעור של 6% מאותם רווחים צבורים מסוימים, או
- ב. תוספת מס בשיעור של 2% על אותם רווחים צבורים לתחילת השנה בניכוי מגיני מס שנקבעו בסעיף.

54. חבר הוועדה החמישי מציין כי התיקון חל על חברת מעטים, וכי התיקון צפוי להיות רלוונטי לחברות פרטיות רבות. מציין כי אין מנגנון מס מקביל בעולם ולפיכך יהיה קשה למצוא

טיפול חשבונאי לנושא דומה. מוסיף כי קיים סעיף דומה בחוק האמריקאי, אך הוא סעיף רדום שאינו מיושם. מוסיף כי קיימות הוראות מעבר שמקלות על החברות בין השנים 2030-2025, אך לא מציע להתעמק בהן.

55. חבר הוועדה החמישי מציין כי המצגת תסקור את:  
א. רקע ועיקרי הסדר המס החדש  
ב. הסוגיות החשבונאיות  
ג. מקורות חשבונאיים – סוגיית התחולה של התוספת למס – תקן חשבונאות מספר 19 או תקן חשבונאות מספר 10 או IFRIC 21 – היטלים.  
ד. הוראות רלוונטיות מתקן חשבונאות מספר 19  
ה. מועד תחילה והוראות מעבר של התיקון על מנת לקבוע אם רלוונטי לדוחות הכספיים לשנת 2024.

56. חבר הוועדה החמישי מציין כי התיקון עבר קריאה שלישית ב-31.12.24. מוסיף כי מבחינת תקן חשבונאות מספר 19 (להלן – תקן 19) מדובר על חוק שהסתיימה תהליך חקיקתו כבר בשנת 2024. מוסיף כי התיקון קובע תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו. מציין כי חברת מעטים מוגדרת כ"חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה." מוסיף כי יש התייחסות בתיקון לעניין בן אדם לנושא של קרוב וכו'. מציין כי הגדרת בת-חברה היא חברה המוחזקת בשיעור של 80 אחוז ומעלה. מציין כי מפסקי דין, תקדימים וכו' עולה כי חברה שיש לציבור עניין ממשי בה היא חברה שיש לציבור השפעה מהותית בה – 20% ומעלה.

57. חבר הוועדה האחר מציין כי קיימת סוגיה לגבי תאגידים מדווחים שהחוב שלהם (ולא מניות) נסחר.

58. חבר הוועדה הרביעי שואל אם מלבד חברות בנות וחברות כלולות של חברות ציבוריות יש סוג מסוים של חברות שהם חברות שיש לציבור עניין ממשי בהן. חבר הוועדה החמישי משיב כי לא ידוע לו על סוג נוסף.

59. משתתף חמישי מציין כי קיימות הכנסות מסוימות שמוציאות מתחולה קבלנים וכו'. חבר הוועדה החמישי מציין כי ההוצאה מתחולה היא באמצעות הכנסות מוטבות מסוימות. מציע להשלים לסקור את התיקון לפני תחילת הדיון.

60. המשתתף החמישי מציין כי קיימות פרשנויות נרחבות לגבי "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה", ועדיין לא לגמרי ברור מה נכלל בגדר "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה" - לדוגמה גופים שנתמכים על ידי המדינה. המשתתף מסכים ומציין כי במשרדו עלתה סוגיה לגבי חברת אג"ח ברצף מוסדי. מציין כי הפרשנות במשרדו היא כי חברת אג"ח ברצף מוסדי אינו נחשב "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה" ואילו חברת אג"ח סחיר נחשבת "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה".

61. חבר הוועדה החמישי מציין כי התיקון חל משנת המס 2025, אך התוספת למס חלה על רווחי העבר ותלויה ביתרת הרווחים הלא מחולקים ליום 31.12.24.
62. היו"ר שואל מה המשמעות שמועד התחילה הוא 1 בינואר 2025. חבר הוועדה החמישי מסביר כי תוספת המס מחושבת לכל שנת מס על יתרת הרווחים הלא מחולקים בניכוי מגן מס מוגדר לשנת 2025 ובהתחשב בחלוקת דיבידנד כלשהי שהתרחשה בשנת 2025. מוסיף כי יתרת הרווחים הלא מחולקים ליום 31.12.24 היא נקודת המוצא לחישוב.
63. היו"ר שואל אם יש השפעה על שנת 2024. חבר הוועדה החמישי משיב כי אם הוועדה תגיע למסקנה שהתוספת למס היא בתחולת תקן 19 לא תהיה השפעה על המסים השוטפים לשנת 2024, אך עשויה להיות השפעה על המסים הנדחים לשנת 2024. מוסיף כי אם המסקנה תהיה שהתוספת למס אינה בתחולת תקן 19 או שהתוספת למס רלוונטית רק לעניין מסים שוטפים – לא תהיה השפעה של הדוחות הכספיים לשנת 2024.
64. חבר הוועדה החמישי מציין כי ככלל חברת מעטים תהיה חייבת בתשלום תוספת למס לכל שנת מס בשיעור של 2% מהרווחים העודפים לאחר שנוכה סכום דיבידנד שחולק בשנת המס. מוסיף כי בשנת המס שמתקיים בה אחד מהבאים לא תשולם תוספת למס:
- א. סכום ההפסדים בשנת המס עולה על 10% מסכום "הרווחים הנצברים" בתום שנת המס הקודמת,
  - ב. סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה עולה על 50% מסכום "הרווחים העודפים" בתום שנת המס הקודמת, או
  - ג. סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה הוא בשיעור של 6% או יותר מסכום "הרווחים הנצברים" בתום שנת המס הקודמת.
65. חבר הוועדה החמישי מציין כי מהפטור של תשלום התוספת למס לפי סעיף ג עולים שני המסלולים – חלוקת דיבידנד בשיעור של 6% או תשלום התוספת למס. מציין כי לצורך חישוב התוספת למס יש להפחית מהרווחים העודפים (שהם בכלליות - ההכנסה החייבת המצטברת) לתחילת שנת מס את הכרית (מגן המס) הגבוהה מבין אלה (וזאת על מנת לשלם מס רק על רווחים שנותרו בחברה שאינם נחוצים לפעילותה ולהשקעה בעסק):
- א. סכום קבוע – 750 אלפי ש"ח.
  - ב. כרית ההוצאות – סכום ההוצאות המותרות בניכוי בשנת המס או ממוצע ההוצאות השנתיות המותרות בניכוי בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה – כגובה מביניהם.
  - ג. כרית הנכסים – עלות נכסי החברה בניכוי "נכסים מיוחדים", הון עצמי והלוואה מצד קשור ובתוספת עלות "חבר בני אדם מוחזק" לסוף שנת המס. המטרה היא להפחית נכסים טובים – רכוש קבוע והשקעה בחברות ריאליות ואילו נכסים מניבים כמו השקעות בניירות ערך, פקדונות וכו' לא יופחתו.

66. חבר הוועדה החמישי מציין כי מחישוב זה מתקבלים הרווחים הנצברים החייבים שבגינם יש לשלם 2% מס נוסף. מוסיף כי בכל שנה מבוצע חישוב זה. מציין כי התיקון קובע כי אין ניכוי או זיכוי במס בגין התוספת למס וכי דין התוספת למס כדין מס חברות, אלא אם כן נקבע מפורשות אחרת.

67. חבר הוועדה החמישי מציין כי באופן כללי רווחים נצברים הם הנמוך מבין כלל ההכנסה החייבת בתוספת הכנסות פטורות וניכוי דיבידנדים שחולקו לבין יתרת העודפים בדוחות הכספיים בהתאם לסעיף 302(ב) לחוק החברות. מוסיף כי רווחים נצברים חייבים הם הרווחים הנצברים בניכוי רווחים פטורים – הכנסות מיוחדות כגון רווחים מוטבים, רווחים של קבלנים וכו'.

68. חבר הוועדה החמישי מציין כי הסוגיות החשבונאיות הן :

- א. האם מנגנון המיסוי האמור הינו בתחולת תקן חשבונאות ישראלי 19 (מסים על ההכנסה) או לחלופין תקן חשבונאות מספר 10?
- ב. בהנחה שמנגנון המיסוי הוא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19, מה הן השלכות המסים השוטפים והנדחים בשנת 2025 ואילך בחברת מעטים?
- ג. מהו הטיפול בעת חלוקת דיבידנד בשנת 2025 ואילך (מאחר שבהתאם לתקינה יש הבחנה בין רווחים מחולקים לבין רווחים לא מחולקים)?
- ד. מה הן השלכות המסים השוטפים והנדחים בשנת 2024 בחברת מעטים, אם בכלל?
- ה. מהן ההשלכות על מסים נדחים בחברה אם של חברת מעטים?
- ו. מהן ההשלכות על מסים נדחים בחברה המחזיקה בחברת מעטים כחברה כלולה?

69. חבר הוועדה החמישי מציין כי הסוגיות ב-d עוסקות בחברת המעטים עצמה ואילו הסוגיות ה-ו-ו עוסקות בחברה המחזיקה בחברת מעטים, מאחר שבעת קביעת הצורך בהכרה במסים נדחים בחברה מחזיקה יש גם צורך לבחון את הכוונות.

70. חבר הוועדה האחר מציין כי סוגיה נוספת היא לגבי סעיף 62 לפקודת מס הכנסה ועולה השאלה שאם המיסוי העודף הוא ברמת המחזיקה או ברמת החברה. חבר הוועדה החמישי מסכים ומציין כי לתיקון יש השפעות נוספות, אך מטרת הדיון הנוכחי הוא להתמקד בתיקון לסעיף 81 לפקודת מס הכנסה.

71. חבר הוועדה הרביעי שואל מדוע שחברה תבחר לא תחלק דיבידנד של 6%. משתתף שישי משיב כי מבחינה כלכלית כל החברות יבחרו בחלוקת דיבידנד כזה וזו היתה המטרה. חבר הוועדה הרביעי שואל אם המשמעות היא שלא יהיו חברות שישאו בתוספת למס.

72. חבר הוועדה מציין כי בהתאם לתקינה החשבונאית יש להשתמש בשיעור המס על רווחים לא מחולקים למדידת המסים.

73. חבר הוועדה החמישי מציין כי צפוי שמרבית החברות יחלקו את הדיבידנד על מנת להימנע מתשלום התוספת למס, אולם ייתכן שבשנת מס מסוימת כריות המס עשויות להיות משמעותיות.
74. המשתתף החמישי מציין כי היתרה שלגביה נעשית הבדיקה של 6% אינה אותה יתרה שבגינה משולמת התוספת למס ולכן נדרשת בדיקה בכל שנה על מנת לקבוע מהו המסלול העדיף ביותר לחברה.
75. משתתף שביעי מציין כי תיתכן גם השפעה על דוחות כספיים לשנת 2024 ולפיכך יש להמשיך בדיון.
76. המשתתף החמישי מציין כי נושא נוסף לדיון הוא הפירוק החלקי לפי הוראת השעה. מוסיף כי בשנת 2024 ניתן לתת מידע, אך לפעולות שיתבצעו במהלך שנת 2025 עשויה להיות השפעה על התוצאות.
77. חבר הוועדה החמישי מציין כי יש לבחון שאלה זו לאחר קבלת החלטה בסוגיה הראשונה והיא סוגיית התחולה. מציין כי תקן 19 קובע כי הוא ייושם לטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה. מוסיף כי מסים על ההכנסה הם מסים המבוססים על הכנסה חייבת. מציין כי תקן חשבונאות מספר 10 ו-IFRIC 21 חלים על היטלים שהם תזרימים שליליים של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, אשר מוטלים על ישויות על ידי ממשלות בהתאם לחקיקה להוציא, בין היתר, תזרימים שליליים של משאבים אשר נמצאים בתחולת תקנים אחרים (כגון מסים על ההכנסה אשר נמצאים בתחולת IAS 12).
78. חבר הוועדה החמישי מציין כי בשנת 2006 התקיים דיון בוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC – להלן "הוועדה לפרשנויות") לגבי הקביעה מתי מס מהווה מסים על ההכנסה ומתי הוא היטל. מוסיף כי הוועדה לפרשנויות קבעה כי יש להפעיל שיקול דעת בנושא. מציין כי הוועדה לפרשנויות התייחסה לשלושה אינדיקטורים:
- א. האם המס מוטל על רווח – הכנסות בניכוי הוצאות (אינדיקטור המצביע על מסים על ההכנסה) או שהמס מוטל על סכומים ברוטו (אינדיקטור המצביע על היטל).
  - ב. האם המס מוטל על הכנסות והוצאות בפועל של החברה (אינדיקטור המצביע על מסים על ההכנסה) או על פרמטרים כגון benchmark ענפי כלשהו (אינדיקטור המצביע על היטל).
  - ג. האם החברה תשלם את המס גם במקרה של הפסד (אם כן – מצביע על היטל ואם לא – מצביע על מסים על ההכנסה).
79. חבר הוועדה החמישי מציין כי אם התוספת למס היא בתחולת תקן 19, סעיף 52א קובע "בתחומי שיפוט מסוימים, מסים על ההכנסה ישולמו לפי שיעור גבוה יותר או נמוך יותר אם הרווח כולו או חלקו או אם יתרת העודפים כולה או חלקה, יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בתחומי שיפוט אחרים, יתקבל החזר מס או ישולמו מסים נוספים, אם

הרווח כולו או חלקו או יתרת העודפים כולה או חלקה, יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בנסיבות אלו, נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים ימדדו בהתאם לשיעור המס החל על רווחים בלתי מחולקים. מוסיף כי לכאורה יש למדוד את המסים על ההכנסה לפי שיעור המס בתוספת 2%, תוך התעלמות מחלוקת דיבידנד.

80. חבר הוועדה החמישי מציין כי סעיף 39 רלוונטי לחברה המחזיקה ולפי סעיף זה "על הישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס המתייחסים להשקעות בחברות מוחזקות, וזכויות בעסקאות משותפות, אלא אם כן מתקיימים שני התנאים הבאים:

א. הישות האם, המשקיע בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת או המשתתף יכול לשלוט בעיתוי ההיפוך של ההפרש הזמני, וכן  
ב. צפוי שההפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין."

81. חבר הוועדה החמישי מציין כי במישור של החברה המחזיקה יש אפשרות להתייחס גם לכוונות החברה המחזיקה. המשתתף מציין כי סעיף 39 יועד למצב שבו אם הרווחים לא מחולקים לא יחול עליהם מס – מצב הפוך לחוק.

82. חבר הוועדה החמישי מציע להתעמק בנושא של הוראות מעבר בשלב מאוחר יותר. שואל מה עמדת הנוכחים לעניין התחולה, כלומר אם התוספת למס היא בתחולת תקן 19 או שהיא מחוץ לתחולת תקן 19.

83. חבר הוועדה האחר מציין כי יישום תקן 19 על התוספת למס הוא מורכב מאוד. המשתתף מציין כי הן ה-IASB והן ה-FASB נתנו הקלות לעניין יישום התקינה למסים על ההכנסה בעניין פילאר 2 שהוא פשוט יותר מהנושא שנדון.

84. חבר הוועדה האחר בדעה שהתוספת למס היא בתחולת תקן 19 לאור העובדה שמדובר על מס על רווח. מוסיף כי שיעור המס שיחול על רווח בשנה מסוימת תלוי באופן חלוקת הדיבידנדים על ידי החברה. מציין כי למעשה מדובר על מסים על ההכנסה. מוסיף כי מדובר על נושא רוחבי וקיימת חשיבות לפרסם נייר עמדה בנושא. מוסיף כי יש לשקול גם היבטים פרקטיים.

85. חבר הוועדה הרביעי מסכים ומציין כי תמוה שהוועדה לפרשנויות לא כללה פרמטר לגבי הגוף שמטיל את המס/היטל. מציין כי בחברה חדשה שהוקמה בתחילת השנה (יתרת פתיחה עודפים והכנסה חייבת אפס), אשר צברה הכנסה חייבת במהלך השנה יחול מס בשיעור גבוה ב-2% על אותה הכנסה חייבת. בדעה כי התוספת למס היא מסים על ההכנסה.

86. חבר הוועדה החמישי מציין כי קיימת חשיבות לקביעת התחולה של התוספת למס מאחר שתקן 19 מבוסס על IAS 12 והתחולה שלהם היא זהה, ותהיה לכך השפעה בייחוד בעת שינוי סטטוס. מוסיף כי לאחר קביעת התחולה ניתן לספק הקלות ספציפיות.

87. המשתתף החמישי מציין כי קיים קושי מהותי במדידת המסים על ההכנסה מאחר שייתכן שהחברה תבחר במסלול הדיבידנד ובמקרה כזה התוספת למס אינה רלוונטית עבור החברה אלא עבור בעלי מניותיה. מוסיף כי ההחלטה לא תהיה בעת הכנת הדוח הכספי לשנה הראשונה. מציין כי לפעולות של החברה (חלוקת דיבידנד, רכישת נכסים וכו') בשנה לאחר מכן תהיה השפעה על החלת התוספת למס. חבר הוועדה מציין כי מדובר על בעיית מדידה.
88. חבר הוועדה מציין כי התלבטות שהיתה במשרדו לגבי התחולה נבעה מכרית הנכסים, מאחר שאחד האינדיקטורים מתייחס לכך שהמס חל על הכנסות בניכוי הוצאות ותוספת המס עשויה לחול על סכום שהוא הכנסות בניכוי הוצאות ובניכוי נכסים. מוסיף כי יחד עם זאת המסקנה היתה שמאחר שנקודת המוצא היא הכנסות בניכוי הוצאות, קיומה של כרית נכסים אינה משנה את התחולה של תקן 19.
89. חבר הוועדה החמישי מציין כי מנגנון המס מביא לכך שאם חברה אינה מחלקת דיבידנדים היא תשלם בכל שנה 2% על הכנסה חייבת מהעבר, כלומר ההכנסה החייבת מהעבר עשויה להיות ממוסה יותר מפעם אחת. חבר הוועדה מציין כי התקינה הבינלאומית והתקינה האמריקאית מתייחסות למנגנון לפיו ניתן להעביר קדימה או אחורה הפסדים כנגד הכנסות חייבות קודמות. מוסיף כי התקינה אינה מציינת כי יש להתייחס לכל שנה בנפרד, מאחר שייתכנו השפעות בגין שנים קודמות שישפיעו על השנה הנוכחית.
90. המשתתף מסכים עם חבר הוועדה החמישי כי מנגנון המס עשוי להביא לתשלום מס על אותה הכנסה חייבת יותר מפעם אחת ומסכים שהתוספת למס היא בתחולת תקן 19.
91. חבר הוועדה השישי מסכים שהתוספת למס היא בתחולת תקן 19.
92. צדיק מסכמת לצורך נייר העמדה כי הטיעונים התומכים בתחולת התוספת למס במסגרת תקן 19:
- א. התוספת למס מבוססת על רווח
  - ב. התוספת למס מבוססת על הכנסות והוצאות בפועל
  - ג. התוספת למס אינה מותרת בניכוי.
  - ד. לפי החוק מוגדר כמיסים על ההכנסה.
93. חבר הוועדה האחר מציע להרחיב את נייר העמדה ולהתייחס להיבטים נוספים הנובעים מהתיקון (סעיף 62-רווחיות עודפת או מיסוי שותפויות). **מוסכם על הנוכחים.**
94. המשתתף בדעה שיש למקד את הדיון בסעיף 81 בשלב זה מאחר שמדובר בסוגיה דחופה יותר.
95. המשתתף השביעי מציין כי בכוונת רשות המסים לפרסם הוראת ביצוע בנושא ולא כדאי

לפרסם נייר עמדה לפני פרסום רשות המסים. היו"ר משיב כי נייר העמדה לא יפורסם לפני פרסום הוראת הביצוע.

96. חבר הוועדה האחר מציין כי ניתן לחלק את הדיון לסוגיית התחולה וההשפעה על הדוחות הכספיים לשנת 2024 ולפרסם נייר עמדה בקרוב ולאחר מכן לדון בסוגיות המורכבות יותר של שנת 2025 ואילך.

97. היו"ר מציין כי הדיון יימשך בישיבה הבאה וכי לקראת הדיון תוכן טיוטה לגבי ההחלטה שהתקבלה לגבי הסוגיה הראשונה (תחולה).

98. **היו"ר נועל את הישיבה.**