



שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב) (תקינה ישראלית)

דצמבר 2017



שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב)

(תקינה ישראלית)

דצמבר 2017

תוכן עניינים

סעיף	מבוא
א-כ	
1-10	תיקון תקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה
	תיקון תקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים הנובע מהתיקון לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה
11-12	ביטול גילוי דעת מספר 10, הצגת מס שירותים בדין וחשבון כספי של מוסד בנקאי או חברת ביטוח
13	
14-18	תיקון תקן חשבונאות מספר 27 דכוש קבוע
19-31	תיקון תקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים
32-34	תיקון גילוי דעת מספר 29 צדדים קשורים

שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב)

(תקינה ישראלית)

דצמבר 2017

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-34. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. הוועדה המקצועית אימצה בשנת 2010 את הגישה של התקינה הבינלאומית לרכז תיקונים מצומצמים בהיקפם לתקני דיווח כספי בינלאומיים קיימים במסגרת שיפורים שנתיים. הוועדה המקצועית דנה לאחרונה במספר תיקונים הנדרשים על מנת להתאים תקנים ישראליים לתקנים הבינלאומיים המקבילים. מאחר שהתיקונים הנדרשים מצומצמים בהיקפם, החליטה הוועדה המקצועית לכלול אותם במסגרת שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב). על מנת לאפשר זיהוי ברור של התיקונים שבוצעו מובא בתקן זה הנוסח של הסעיף המתוקן כאשר תוספות לסעיף מסומנות בקו תחתי והשמטות מהסעיף מסומנות בקו חוצה.

התאמת תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה

ב. תקן חשבונאות מספר 19 פורסם בשנת 2004 והתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי 12. מאז פרסום תקן חשבונאות מספר 19, תוקן תקן חשבונאות בינלאומי 12. מטרת התיקונים לתקן חשבונאות מספר 19 היא התאמת התקן לתקן חשבונאות בינלאומי 12 כיום תוך התאמה לתקינה הישראלית.

מדידת מסים נדחים בגין נכסים הנמדדים לפי מודל הערכה מחדש

ג. התיקון מבהיר כי המדידה של מסים נדחים בגין נכסים שאינם בני פחת הנמדדים לפי מודל הערכה מחדש משקפת את השלכות המס של השבת הערך בספרים באמצעות מכירה.

מדידת מסים נדחים בגין נדל"ן להשקעה הנמדד לפי מודל השווי ההוגן

ד. בהתאם לתיקון נקבעה הנחה, הניתנת להפרכה, שהערך בספרים של נדל"ן להשקעה הנמדד לפי מודל השווי ההוגן יושב באמצעות מכירה. בהתאם לכך, אלא אם כן ההנחה הופרכה, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים משקפת את השלכות המס של השבת הערך

בספרים של הנדל"ן להשקעה בכללותו באמצעות מכירה. הנחה זו מופרכת אם הנדל"ן להשקעה הוא בר-פחת והוא מוחזק במודל עסקי שמטרתו לצרוך במהות את כל ההטבות הכלכליות הגלומות בנדל"ן להשקעה לאורך זמן ולא באמצעות מכירה. הנחה זו נקבעה מאחר שבמרבית המקרים נדל"ן להשקעה מושכר למספר שנים ולאחר מכן נמכר וכאשר לא קיימת תוכנית ספציפית למכירה קיים קושי לקבוע איזה חלק מערכו בספרים יושב באמצעות שימוש ואיזה חלק יושב באמצעות מכירה וקביעה זו היא סובייקטיבית.

סיווג מסים נדחים - תיקון לתקן חשבונאות מספר 34

ה. התיקון קובע כי נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים יסווגו במלואם כנכסים לא שוטפים או כהתחייבויות לא שוטפות, זאת על מנת לפשט את ההצגה של הדוחות הכספיים.

ביטול גילוי דעת מספר 10

ו. תקן זה מבטל את גילוי דעת מספר 10, הצגת מס שירותים בדין וחשבון כספי של מוסד בנקאי או חברת ביטוח. גילוי דעת מספר 10 פורסם בשנת 1974 ותחולתו היא על מוסדות בנקאיים וחברות ביטוח. בהתאם לגילוי דעת מספר 10 יש לכלול את מס השכר כסעיף הוצאה נפרד בדוח רווח או הפסד ולא כחלק מהוצאות המסים על ההכנסה. מאז פרסום גילוי הדעת שונתה החקיקה בנושא מס שכר ומס רווח, ושינויים אלה משנים את ההקשר בין מס השכר לבין מס הרווח. יש להניח שאילו פורסם גילוי דעת מספר 10 לאחר ביצוע השינויים בחקיקה, הקביעה בגילוי דעת מספר 10 היתה שונה. בנוסף, גילוי הדעת חל רק על חברות ביטוח ומוסדות בנקאיים, אך חברות הביטוח מיישמות את התקינה הבינלאומית והמוסדות הבנקאיים מיישמים את הוראות הפיקוח על הבנקים. לאור האמור לעיל ולאור קיומו של תקן חשבונאות מספר 19, החליטה הוועדה המקצועית כי גילוי הדעת אינו נחוץ עוד.

התאמת תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע לתקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע

ז. תקן חשבונאות מספר 27 פורסם בשנת 2007 והתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי 16. מאז פרסום תקן חשבונאות מספר 27, תוקן תקן חשבונאות בינלאומי 16. מטרת התיקונים לתקן חשבונאות מספר 27 היא התאמת התקן לתקן חשבונאות בינלאומי 16 כיום.

הערכה מחדש של פריט רכוש קבוע שנמדד לפי מודל הערכה מחדש

ח. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, כאשר מבוצעת הערכה מחדש של פריט רכוש קבוע שנמדד לפי מודל הערכה מחדש קיימות שתי שיטות להתאמת הערך בספרים של אותו נכס. התיקון מבהיר שיטות אלה.

שיטת ההפחתה של פריט רכוש קבוע

ט. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, שיטת ההפחתה שנעשה בה שימוש תשקף את התבנית שבה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס. התיקון קובע כי שיטת פחת המבוססת על הכנסות המופקות מפעילות שכוללת את השימוש בפריט רכוש קבוע אינה נאותה,

זאת מאחר שהכנסות אלה משקפות בדרך כלל גורמים אחרים מאשר צריכת ההטבות הכלכליות של הנכס.

קביעת אורך חיים שימושיים של פריט רכוש קבוע

י. תקן חשבונאות מספר 27 קובע כי בקביעת אורך חיים שימושיים של נכס יש להביא בחשבון גם התיישנות טכנית והתיישנות מסחרית. התיקון מבהיר כי ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

התאמת תקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים לתקן חשבונאות בינלאומי 38, נכסים בלתי מוחשיים

יא. תקן חשבונאות מספר 30 פורסם בשנת 2007 והתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי 38. מאז פרסום תקן חשבונאות מספר 30, תוקן תקן חשבונאות בינלאומי 38. מטרת התיקונים לתקן חשבונאות מספר 30 היא התאמת התקן לתקן חשבונאות בינלאומי 38 כיום.

קריטריון יכולת הזיהוי

יב. התיקון מדגיש כי קריטריון יכולת הזיהוי בהגדרת נכס בלתי מוחשי מתקיים גם כאשר נכס ניתן להפרדה גם אם הישות אינה מתכוונת לעשות כן.

נכס בלתי מוחשי שנרכש בצירוף עסקים

יג. התיקון מבהיר כי קריטריון המדידה המהימנה של עלות הנכס נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירוף עסקים.

עיתוי ההכרה ביציאה כהוצאה כאשר לא נרכש או נוצר נכס בלתי מוחשי שניתן להכיר בו

יד. התיקון מבהיר כי כאשר מתהווה יציאה על מנת לספק הטבות כלכליות עתידיות לישות, אך לא נרכש או נוצר כל נכס בלתי מוחשי אשר ניתן להכיר בו, עיתוי ההכרה ביציאה כזו כהוצאה הוא המועד שבו לישות יש זכות גישה לסחורות או כאשר הישות מקבלת את השירותים. אולם, אין מניעה להכיר במקדמה כנכס כאשר בוצע תשלום מראש עבור הסחורות לפני שהישות השיגה זכות גישה לסחורות או כאשר בוצע תשלום עבור השירותים לפני שהישות קיבלה שירותים אלה.

הערכה מחדש של נכס בלתי מוחשי שנמדד לפי מודל הערכה מחדש

טו. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, כאשר מבוצעת הערכה מחדש של נכס בלתי מוחשי שנמדד לפי מודל הערכה מחדש קיימות שתי שיטות להתאמת הערך בספרים של אותו נכס. התיקון מבהיר שיטות אלה וקובע כי סכום התיאום של ההפחתה שנצברה מהווה חלק מהעלייה או הירידה בערך בספרים ומטופל כהערכה מחדש.

קביעת אורך חיים שימושיים של נכס בלתי מוחשי

טז. תקן חשבונאות מספר 30 קובע כי בקביעת אורך חיים שימושיים של נכס בלתי מוחשי יש להביא בחשבון גם התיישנות טכנולוגית והתיישנות מסחרית. התיקון מבהיר כי ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס בלתי מוחשי יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנולוגית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

שיטת ההפחתה של נכס בלתי מוחשי

יז. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, שיטת ההפחתה שנעשה בה שימוש תשקף את התבנית שבה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס. התיקון קובע כי קיימת הנחה הניתנת להפרכה ששיטת הפחתה המבוססת על ההכנסות המופקות מפעילות הכוללת את השימוש בנכס בלתי מוחשי אינה נאותה, זאת מאחר שהכנסות אלה משקפות בדרך כלל גורמים שאינם קשורים ישירות לצריכה של ההטבות הכלכליות הגלומות בנכס. אולם, כאשר הגורם המגביל הדומיננטי שטבוע בנכס הבלתי מוחשי הוא עמידה בסף הכנסות (לדוגמה, במקרה בו החוזה פוקע כאשר לישות מתהווה סכום מוגדר של הכנסות) ההכנסות שיופקו יכולות להוות בסיס נאות להפחתה. התיקון מספק גם הנחיות נוספות לקביעת שיטת הפחתה נאותה.

תיקון גילוי דעת מספר 29 צדדים קשורים

יח. גילוי דעת מספר 29 כולל הגדרה של צדדים קשורים. בהתאם להגדרה צד קשור הוא גם צד המחזיק בעשרה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק של הצד האחר או מכוח ההצבעה בו או מהסמכות למנות בו מנהלים או צד המכהן כמנהל או כמנהל כללי. התיקון מבהיר כי כוונת ההתייחסות במסגרת ההגדרה לסמכות למנות מנהלים היא לסמכות למנות דירקטורים.

יט. כמו כן, התיקון מתקן טעות סופר שנפלה בגילוי הדעת בסעיף 4(3).

מועד תחילה

כ. מועד התחילה של התיקונים שפורטו לעיל הוא לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2018 או לאחוריו. יישום מוקדם מותר.

שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב)

(תקינה ישראלית)

דצמבר 2017

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה

1. לסעיף 5 תיווסף הגדרה של "צירוף עסקים" כלהלן:

צירוף עסקים (Business combination) – עסקה או אירוע אחר בהם רוכש מקבל שליטה בעסק אחד או יותר, למעט צירוף עסקים תחת אותה שליטה.

2. סעיף 10 יתוקן כלהלן:

10. כאשר בסיס המס של נכס או התחייבות אינו ברור, ניתן להיעזר בעיקרון היסודי שעליו מבוסס תקן זה: שעל ישות, למעט חריגים מסוימים, להכיר בהתחייבות (נכס) מסים נדחים כאשר ההשבה או הסילוק של הערך בספרים של נכס או התחייבות יגרום לתשלומי מס עתידיים גבוהים (נמוכים) יותר מאשר מצב בו ההשבה זו או לסילוק זה לא יהיו תוצאות מס כלשהן. דוגמא ג'ב' לאחר סעיף 51א ו-52 מדגימה נסיבות בהן ניתן להיעזר בעיקרון יסודי זה, לדוגמא, כאשר בסיס המס של הנכס או התחייבות תלוי באופן ההשבה או הסילוק הצפוי.

3. יוסף סעיף 27א כלהלן:

27א. כאשר ישות מעריכה אם תהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל הפרש זמני הניתן 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 מעריכה הפרש זמני ניתן לניכוי בשילוב עם כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי האחרים שלה. אולם, אם חוק מס מגביל את הניצול של הפסדים לניכוי כנגד הכנסה מסוג מסוים, הפרש זמני ניתן לניכוי נבחן בשילוב רק עם הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אחרים מהסוג המתאים.

4. סעיף 28 יתוקן כלהלן:

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

א. לא לפני באותה התקופה בה צפוי היפוך הפרש הזמני הניתן לניכוי, או

ב. בתקופות אליהן ניתן להעביר קדימה או אחורה הפסד לצורך מס, הנובע מנכס המסים הנדחים.

בנסיבות אלה, נכס המסים הנדחים מוכר בתקופה בה נוצרים ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.

5. סעיף 29 והדוגמה שלאחריה יתוקנו כלהלן:

29. כאשר לישות אין מספיק הפרשים זמניים חייבים במס המתייחסים לאותה רשות מס, נכס המסים הנדחים יוכר רק עד לסכום בו:

א. צפוי שלישות תהיה הכנסה חייבת בסכום מספיק המתייחסת כלפי לאותה רשות מס ולאותה ישות חייבת במס, בסכום שישפיק לניצול נכס המסים הנדחים באותה תקופה של ההיפוך הצפוי של הפרש הזמני הניתן לניכוי בתקופות בהן צפוי היפוך ההפרשים הזמניים שיצרו אותו (או בתקופות בהן אליהן ניתן יהיה לנצל להעביר קדימה או אחורה הפסדים לצורכי מס שיצרו את הנובע מנכס המסים הנדחים). כדי להעריך אם תהיה לישות בהערכת ההכנסה החייבת כאמור לעיל בסכום מספיק בתקופות עתידיות, ישות,

(i) משווה את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי להכנסה חייבת עתידית לפני ניכוי מס הנובעים מהיפוך של הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אלה. השוואה זו מראה את המידה שבה הכנסה חייבת עתידית היא מספיקה לישות על מנת לנכות את הסכומים הנובעים מההיפוך של הפרשים זמניים ניתנים לניכוי אלה; וכן

(ii) מתעלמת מסכומים חייבים במס שנובעים אין להביא בחשבון מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי בעתיד, אשר חזויים להיווצר שיווצרו באופן בתקופות עתידיות, הואיל ואותם הפרשים זמניים יביאו ליצירת נכס המסים הנדחים חדש שעל מנת לנצלו צריכה להיות הכנסה חייבת עתידית נוספת שיווצר כתוצאה מאותם הפרשים זמניים ניתנים לניכוי, ידרוש גם הוא שתיווצר הכנסה חייבת עתידית בכדי שניתן יהיה לנצלו, או

ב. קיימות בידי הישות אפשרויות לתכנון מס, אשר ייצרו הכנסה חייבת בתקופות המתאימות.

דוגמא

בשנת 20X1 הכירה הישות בהוצאות פיצויים בסך 100 אשר לא שולמו במזומן. הישות מצפה כי הרווח החשבונאי לשנת 20X2 יסתכם בסך 200 ש"ח וזאת לאחר הכרה בהוצאות פיצויים בסך 600 ש"ח, אשר לא שולמו במזומן. בשנת 20X1 הישות בוחנת יצירת נכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי או בגין הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו בסך 1,000 ש"ח. להלן נתונים לגבי שנת 20X1 וכן להערכת ההנהלה תחזית לגבי ההכנסה החייבת לשנה הבאה הינה כדלקמן:

20X2 (תחזית)	20X1 (בפועל)	
ש"ח	ש"ח	
		רווח (הפסד) חשבונאי לפני מסים על ההכנסה
200	(1,100)	
		הוצאות פיצויים (המהוות הפרש זמני הניתן לניכוי)
600	100	
800	(1,000)	הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס)

ש"ח

200	רווח חשבונאי לפני מסים על ההכנסה
600	הוצאות פיצויים (המהוות הפרש זמני הניתן לניכוי)
800	הכנסה חייבת

בהתאם לסעיף 29, בתחזית ההכנסה החייבת לא יובאו בחשבון סכומים חייבים במס הנובעים מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי, אשר צפויים להיווצר בתקופות עתידיות (הוצאות הפיצויים בשנה הבאה). לפיכך, לצורך הערכה אם קיימת הכנסה חייבת בסכומים מספיקים על מנת להכיר בנכס מסים נדחים, על הישות להתייחס להכנסה חייבת בסכום של 200 ש"ח בלבד. התייחסות להכנסה חייבת של 800 ש"ח תביא ליצירת נכס מסים נדחים, אשר יהיה כפוף כשלעצמו לקיומה של הכנסה חייבת בעתיד.

6. סעיף 52 ימוספר מחדש כסעיף 51א, דוגמא א' שלאחריו תתוקן, דוגמאות ב' ו-ג' יושמטו ובמקומן תוסף דוגמא ב' חדשה כלהלן:

51א52. בחלק מתחומי השיפוט, האופן שבו ישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של נכס (התחייבות) עלול להשפיע על אחד או שני הפריטים הבאים:

א. שיעור המס החל, כאשר הישות משיבה (מסלקת) את הערך בספרים של הנכס (התחייבות), וכן

ב. בסיס המס של הנכס (התחייבות).

במקרים אלו, הישות מודדת את התחייבויות המסים הנדחים ואת נכסי המסים הנדחים לפי שיעור המס ובסיס המס, בהתאם לאופן הצפוי של הסילוק או ההשבה.

דוגמא ג'

בדוגמא זו העובדות זהות לעובדות בדוגמא ב', למעט העובדה שבעת מכירת הנכס במחיר העולה על עלותו, ייכלל הפחת שנצבר לצורכי מס במסגרת ההכנסה החייבת (לפי שיעור מס של 30%) והתמורה מהמכירה תחויב במס בשיעור של 40%, לאחר ניכוי עלות מתואמת לאינפלציה בסך 110 ש"ח.

אם בכוונת הישות להשיב את הערך בספרים של הנכס על ידי שימוש בו, על הישות להפיק הכנסה חייבת בסך 150 ש"ח, אך באפשרותה יהיה לנכות רק הוצאת פחת של 70 ש"ח. בהתאם לכך, בסיס המס הינו 70 ש"ח, קיים הפרש זמני בסך 80 ש"ח החייב במס, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 24 ש"ח (80 לפי שיעור של 30%), כמתואר בדוגמא ב'.

אם בכוונת הישות להשיב את הערך בספרים באמצעות מכירה מיידית של הנכס בתמורה של 150 ש"ח, תהיה הישות רשאית לנכות את העלות המותאמת בסך 110 ש"ח. התמורה נטו בסך 40 ש"ח תחויב במס בשיעור של 40%. בנוסף, הפחת הנצבר לצורכי מס בסך 30 ש"ח ייכלל בהכנסה החייבת, ויחויב במס לפי שיעור מס של 30%. בהתאם לכך, בסיס המס הינו 80 ש"ח (110 פחות 30 ש"ח), קיים הפרש זמני חייב במס בסך 70 ש"ח, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 25 ש"ח (40 ש"ח לפי שיעור מס של 40%, בתוספת 30 ש"ח לפי שיעור מס של 30%). אם בסיס המס אינו ברור בדוגמא האמורה, ניתן להיעזר בעיקרון היסודי המפורט בסעיף 10.

(הערה: בהתאם לסעיף 61, המסים הנדחים הנוספים, הנובעים מההערכה מחדש, 1111111111 כולל אחד).

דוגמא ב'

פריט רכוש קבוע שעלותו היא 100 ש"ח וערכו בספרים הוא 80 ש"ח, הוערך מחדש לסך של 150 ש"ח. לא בוצעה התאמה מקבילה לצורכי מס. הפחת שנצבר לצורכי מס הוא 20 ש"ח ושיעור המס הוא 24%. אם הנכס נמכר, התמורה מהמכירה תחויב במס בשיעור של 24%, לאחר ניכוי יתרת עלות מתואמת לאינפלציה בסך 88 ש"ח.

אם הישות מצפה להשיב את הערך בספרים של הנכס על ידי שימוש בו, על הישות להפיק הכנסה חייבת בסך 150 ש"ח, אך באפשרותה יהיה לנכות הוצאת פחת של 80 ש"ח. בהתאם לכך, בסיס המס הינו 80 ש"ח, קיים הפרש זמני חייב במס בסך 70 ש"ח וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 16.8 ש"ח (70 לפי שיעור של 24%).

אם הישות מצפה להשיב את הערך בספרים באמצעות מכירה מיידית של הנכס בתמורה של 150 ש"ח, תהיה הישות רשאית לנכות את יתרת העלות המותאמת בסך 88 ש"ח. התמורה נטו בסך 62 ש"ח תחויב במס בשיעור של 24%. בהתאם לכך, בסיס המס הינו 88 ש"ח, קיים הפרש זמני חייב במס בסך 62 ש"ח, וקיימת התחייבות מסים נדחים בסך 14.88 ש"ח (62 ש"ח לפי שיעור מס של 24%).

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

7. יוספו סעיפים 51ב-51ה וכן דוגמה הממחישה את סעיף 51ג כלהלן:

51ב. אם התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים מנכס שאינו בר-פחת הנמדד לפי מודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים צריכה לשקף את השלכות המס של השבת הערך בספרים של הנכס שאינו בר-פחת באמצעות מכירה, ללא קשר לבסיס המדידה של הערך בספרים של נכס זה. בהתאם לכך, אם חוקי המס קובעים שיעור מס החל על הסכום החייב במס הנובע מהמכירה של נכס ששונה משיעור המס החל על הסכום החייב במס כתוצאה מהשימוש בנכס, שיעור המס הראשון ייושם במדידת התחייבות המסים הנדחים או נכס המסים הנדחים הקשור לנכס שאינו בר-פחת.

51ג. אם התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים נובעים מנדל"ן להשקעה שנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות מספר 16, קיימת הנחה, הניתנת להפרכה, שהערך בספרים של הנדל"ן להשקעה יושב באמצעות מכירה. בהתאם לכך, אלא אם כן ההנחה הופרכה, המדידה של התחייבות המסים הנדחים או של נכס המסים הנדחים תשקף את השלכות המס של השבת הערך בספרים של הנדל"ן להשקעה בכללותו באמצעות מכירה. הנחה זו מופרכת אם הנדל"ן להשקעה הוא בר-פחת והוא מוחזק במודל עסקי שמטרתו לצרוך במהות את כל ההטבות הכלכליות הגלומות בנדל"ן להשקעה לאורך זמן ולא באמצעות מכירה. אם ההנחה הופרכה, יש ליישם את הדרישות של סעיפים 51 ו-51א.

דוגמה הממחישה את סעיף 51ג

לנדל"ן להשקעה עלות 100 ושווי הוגן של 150. הנדל"ן נמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות מספר 16. הנדל"ן מורכב מקרקע שעלותה 40 ושווי ההוגן שלה הוא 60 ומבנה שעלותו 60 ושווי ההוגן שלו הוא 90. לקרקע יש אורך חיים שימושיים בלתי מוגבל.

הפחת הנצבר של המבנה לצרכי מס הוא 30. שינויים שלא מומשו בשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה אינם משפיעים על ההכנסה החייבת. שיעור המס על הכנסה רגילה הוא 25% ושיעור המס על רווח הון הוא 20%.

מאחר שהנדל"ן להשקעה נמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות מספר 16, קיימת הנחה הניתנת להפרכה שהישות תשיב את הערך בספרים של הנדל"ן להשקעה בכללותו באמצעות מכירה. אם ההנחה אינה מופרכת, המסים הנדחים משקפים את השלכות המס של השבת הערך בספרים בכללותו באמצעות מכירה, גם אם הישות מצפה להרוויח הכנסות שכירות מהנדל"ן להשקעה לפני מכירה.

המשך ...

...המשך

דוגמה הממחישה את סעיף 51ג

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

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

ערך בספרים	150
בסיס המס	70
הפרש זמני חייב במס	80
שיעור מס רווח הון	20%
	<u>16</u>

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 ניתנת להפחתה. לפיכך, ההנחה של השבה באמצעות מכירה אינה
מופרכת עבור הקרקע. כתוצאה מכך, התחייבות המסים הנדחים תשקף את השלכות המס של
השבת הערך בספרים של המבנה באמצעות שימוש והשבת הערך בספרים של הקרקע באמצעות
מכירה.

בסיס המס של המבנה אם ייעשה בו שימוש הוא 30 (30 - 60) וישנו הפרש זמני חייב במס של 60
(30 - 90), וכתוצאה מכך התחייבות מסים נדחים של 15 (60 * 25%).

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

אם ההנחה של השבה באמצעות מכירה מופרכת עבור המבנה, התחייבות המסים הנדחים
המתייחסת לנדל"ן להשקעה היא 19 (15 + 4).

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

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

8. **הדוגמה לאחר סעיף 68 תתוקן כלהלן:**

דוגמה

ישות רכשה חברה בת, שלה הפרשים זמניים הניתנים לניכוי בסך 300 ש"ח. שיעור המס נכון למועד הרכישה היה 30%. נכס המסים הנדחים המיוחס, בסך 90 ש"ח, לא הוכר כנכס מזוהה בקביעת סכום המוניטין (500 ש"ח) שנבע מהרכישה. המוניטין מופחת על פני 10 שנים. שנתיים לאחר מועד הרכישה העריכה הישות כי צפויה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים, על מנת לאפשר לישות להשיב את ההטבה בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי. יתרת הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי במועד זה הינה 240 ש"ח.

הישות מכירה בנכס מסים נדחים בסך 90 72 ש"ח (300 240 לפי שיעור מס של 30%), ומכירה בהכנסות מסים נדחים בסך 90 72 ש"ח. כמו כן, הישות מקטינה את יתרת המוניטין ומכירה בהוצאות מסים נדחים בסך 72 90 ש"ח. כתוצאה מכך, יתרת המוניטין מופחתת לסכום שהיה מוכר אילו נכס המסים הנדחים היה מוכר כנכס מזוהה במועד צירוף העסקים.

במקרה שבמועד בו צפויה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים, שיעור המס עלה ל- 40%, על הישות להכיר בנכס מסים נדחים בסך 120 96 ש"ח (300 240 לפי שיעור מס של 40%) והכנסות מסים נדחים בסך 120 96 ש"ח. במקרה שבמועד בו צפויה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים, שיעור המס ירד ל- 20%, תכיר הישות בנכס מסים נדחים בסך 60 48 ש"ח (300 240 לפי שיעור מס של 20%), והכנסות מסים נדחים בסך 60 48 ש"ח. בשני המקרים, הישות תפחית תקטין את יתרת המוניטין בסך 72 90 ש"ח ותכיר בסכום זה כהוצאות מסים נדחים בדוח רווח או הפסד.

9. **סעיף 70 יבוטל.**

10. **יוספו סעיפים 194-194ד כלהלן:**

194. שיפור תקנים קיימים – 2017 (ב) (תקינה ישראלית), מיספר מחדש את סעיף 52 כסעיף 51א, תיקן את סעיפים 5, 10, 28, 29, את הדוגמה לאחר סעיף 29, את דוגמה א' לאחר סעיף 51א ואת הדוגמה לאחר סעיף 68, הוסיף את סעיפים 27א, 51-ב-51 (כולל דוגמה לאחר סעיף 51ג) ואת דוגמה ב' (חדשה) לאחר סעיף 51א וביטל את דוגמאות ב' ו-ג' הקיימות לאחר סעיף 51א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

194ד. ישות תיישם את התיקונים לסעיפים 28 ו-29 ואת הסעיף החדש 27א למפרע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. אולם,

ביישום לראשונה של התיקון, ניתן להכיר בשינוי ביתרת הפתיחה של ההון לתקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת בעודפים (או ברכיב אחר של ההון, אם מתאים) ללא הקצאת השינוי בין יתרת הפתיחה של העודפים לבין יתרת הפתיחה של רכיבים אחרים בהון. אם ישות מיישמת הקלה זו, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

תיקון לתקן חשבוונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים הנובע מהתיקונים לתקן חשבוונאות מספר 19, מסים על ההכנסה

11. יוסף סעיף 39 א כלהלן:

39א. כאשר ישות מציגה נכסים שוטפים ולא שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה, היא לא תסווג נכסי (התחייבויות) מסים נדחים כנכסים שוטפים (התחייבויות שוטפות).

12. יוסף סעיף 107 ב כלהלן:

107ב. שיפור תקנים קיימים – 2017 (ב) (תקינה ישראלית), הוסיף את סעיף 39א. ישות תיישם את סעיף 39א למפרע בתקופות השנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו.

ביטול גילוי דעת מספר 10 הצגת מס שירותים בדין וחשבון כספי של מוסד בנקאי או חברת ביטוח

13. גילוי דעת מספר 10 הצגת מס שירותים בדין וחשבון כספי של מוסד בנקאי או חברת ביטוח בטל.

תיקון תקן חשבוונאות מספר 27 רכוש קבוע

14. סעיף 8 יתוקן כלהלן:

8. פריטים כמו חלקי חילוף, ציוד גיבוי וציוד עזר מוצגים, בדרך כלל, כמלאי ומוכרים ברווח או בהפסד עם צריכתם. אולם, חלקי חילוף משמעותיים וציוד עזר משמעותי מוכרים בהתאם לתקן זה, כאשר הם מקיימים את הקריטריונים ההגדרה של רכוש קבוע, כאשר ישות צופה להשתמש בהם למשך יותר מתקופה אחת. אחרת, פריטים אלה מסווגים כמלאי. באופן דומה, אם ניתן להשתמש בחלקי חילוף ובציוד עזר רק בהקשר עם פריט רכוש קבוע, הם מטופלים כרכוש קבוע.

15. סעיף 35 יתוקן כלהלן:

35. כאשר פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, הערך בספרים של נכס זה מותאם לסכום המשוערך. פחת שנצבר כלשהו במועד ההערכה מחדש הנכס מטופל באחת מהדרכים הבאות:

(א) מוצג מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש יהיה שווה לסכום המשוערך שלו. בדרך כלל, משתמשים בשיטה זו כאשר נכס מוערך מחדש באמצעות שימוש במדד לעלות השחלוף המופחת שלו. הערך בספרים ברוטו מותאם באופן שהוא עקבי עם ההערכה מחדש של הערך בספרים של הנכס. לדוגמה, ניתן להציג מחדש את הערך בספרים ברוטו על ידי התייחסות לנתוני שוק נצפים או שניתן להציג אותו מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים. הפחת שנצבר במועד ההערכה מחדש מותאם על מנת שיהיה שווה להפרש בין הערך בספרים ברוטו של הנכס לבין ערכו בספרים לאחר הבאה בחשבון של הפסדים מירידת ערך שנצברו;

(ב) הפחת שנצבר מבוטל מול הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המשוערך של הנכס. בדרך כלל, משתמשים בשיטה זו לגבי בניינים.

סכום ההתאמה התיאום של, הנובע מההצגה מחדש או מביטול הפחת שנצבר, מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים, שמטופלות בהתאם לסעיפים 39 ו-40.

16. סעיף 56 יתוקן כלהלן:

56. ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס נצרכות על ידי ישות בעיקר באמצעות השימוש בו. עם זאת, גורמים אחרים, כגון התיישנות ~~ספנדולוגית~~ טכנית או התיישנות מסחרית ובלאי כאשר הנכס נשאר נכס שאינו פעיל, לעיתים קרובות, גורמים לירידה בהטבות כלכליות שהיה ניתן להשיג מהנכס. כתוצאה מכך, יש לבחון את כל הגורמים הבאים בקביעת אורך החיים השימושיים של נכס:

(א) שימוש חזוי בנכס. שימוש נבחן בהתייחס לקיבולת חזויה או לתפוקה חזויה של הנכס.

(ב) בלאי חזוי, שתלוי בגורמים תפעוליים כמו מספר משמרות שבהן ישתמשו בנכס ותוכנית תיקונים ואחזקה, והטיפול ואחזקה של הנכס כאשר הוא אינו פעיל.

(ג) התיישנות טכנית או התיישנות מסחרית, הנובעות משינויים או שיפורים בייצור, או משינוי בביקוש השוק למוצר או לשירות שמופקים על ידי הנכס. ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

(ד) מגבלות משפטיות או דומות לשימוש בנכס, כגון מועדי פקיעת חכירות קשורות.

17. סעיף 62א יוסף כלהלן:

62א. שיטת פחת המבוססת על הכנסות המופקות מפעילות שכוללת את השימוש בנכס אינה נאותה. ההכנסות המופקות מפעילות שכוללת את השימוש בנכס משקפות באופן כללי גורמים אחרים מאשר צריכת ההטבות הכלכליות של הנכס. לדוגמה, הכנסות מושפעות מתשומות ותהליכים אחרים, פעילויות מכירה ושינויים בהיקפי מכירות ובמחירי מכירה. רכיב המחיר של הכנסות עשוי להיות מושפע מאינפלציה, אשר אין לה קשר לאופן שבו נכס נצרך.

18. סעיף 486 יוסף כלהלן:

486. שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב) (תקינה ישראלית) תיקן את סעיפים 8, 35 ו-56 והוסיף את סעיף 62א. ישות תיישם את התיקונים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. התיקונים ייושמו כלהלן:

(א) התיקון לסעיף 8 ייושם למפרע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

(ב) התיקון לסעיף 35 ייושם לכל הערכות מחדש שהוכרו בתקופות שנתיות המתחילות במועד היישום לראשונה של תיקון זה או לאחריו ובתקופה השנתית שקדמה לה. ישות יכולה גם להציג מידע השוואתי מותאם לתקופות קודמות כלשהן שמוצגות, אך היא אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות מציגה מידע השוואתי לתקופות קודמות כלשהן שלא הותאם, עליה לזהות בבירור את המידע שלא הותאם, להצהיר שהמידע הוצג על בסיס שונה ולהסביר בסיס זה.

(ג) התיקון לסעיף 56 והוספת סעיף 62א ייושמו באופן של מכאן ולהבא.

תיקון תקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים

19. לסעיף 8 תיווסף הגדרה של "צירוף עסקים" כלהלן:

צירוף עסקים (Business combination) – עסקה או אירוע אחר בהם רוכש מקבל שליטה בעסק אחד או יותר, למעט צירוף עסקים תחת אותה שליטה.

20. סעיף 12 יתוקן כלהלן:

12. נכס מקיים את קריטריון יכולת הזיהוי בהגדרת נכס בלתי מוחשי כאשר הוא:

(א) ניתן להפרדה, כלומר ניתן להפריד אותו או לפצל אותו מהישות ולמכור אותו, להעביר אותו, להעניק רישיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור או התחייבות קשורה, ללא קשר אם הישות מתכוונת לעשות כן; או

(ב) נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות, מבלי להתחשב אם זכויות אלה ניתנות להעברה או ניתנות להפרדה מהישות או מזכויות וממחויבויות אחרות.

21. סעיף 25 יתוקן כלהלן:

25. באופן רגיל, המחיר אותו משלמת ישות על מנת לרכוש בנפרד נכס בלתי מוחשי, משקף ציפיות לגבי ההסתברות שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס יזרמו אל הישות. ~~משמע, השפעת ההסתברות משתקפת בעלות הנכס.~~ במילים אחרות, הישות מצפה שיהיה תזרים של הטבות כלכליות גם אם ישנו חוסר וודאות לגבי העיתוי או הסכום של התזרים החיובי. לכן, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף 21(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד.

22. סעיפים 33-37 יתוקנו כלהלן:

33. אם נכס בלתי מוחשי נרכש בצירוף עסקים, העלות של נכס בלתי מוחשי זה היא שוויו ההוגן במועד הרכישה. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי משקף ציפיות שוק לגבי ההסתברות שההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס יזרמו אל הישות. ~~משמע, השפעת ההסתברות משתקפת במדידת השווי ההוגן של הנכס הבלתי מוחשי.~~ במילים אחרות, הישות מצפה שיהיה תזרים חיובי של הטבות כלכליות, גם אם ישנו חוסר וודאות לגבי העיתוי או הסכום של התזרים החיובי. לכן, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף 21(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים, אשר נרכשו בצירופי עסקים. אם נכס שנרכש בצירוף עסקים ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות, קיים מידע מספיק כדי למדוד את השווי ההוגן של הנכס באופן מהימן. לכן, קריטריון המדידה המהימנה בסעיף 21(ב) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירופי עסקים.

34. לפי, בהתאם לתקן זה ~~ולתקן דיווח כספי בינלאומי 3~~ ולתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) הטיפול החשבונאי במוניטין ובנכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת רוכש מכיר במועד הרכישה בנכס בלתי מוחשי של הנרכש, בנפרד ממוניטין, ~~אם השווי ההוגן של הנכס ניתן למדידה באופן מהימן,~~ מבלי להתחשב אם הנכס הוכר על ידי הנרכש לפני צירוף העסקים. המשמעות היא, שהרוכש מכיר בפרויקט מחקר ופיתוח בתהליך של הנרכש, כנכס נפרד ממוניטין, אם הפרויקט מקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי ~~שווי ההוגן ניתן למדידה~~

באופן-מהימן. פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך של הנרכש מקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי, כאשר הוא :

(א) מקיים את הגדרת נכס ; וכן

(ב) ניתן לזיהוי, כלומר ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או משפטיות אחרות.

מדידת השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי אשר נרכש בצירוף עסקים

35. השווי ההוגן של אִם נכסים בלתי מוחשיים, אשר שנרכשו בצירוף עסקים, ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות, קיים מידע מספיק כדי למדוד את השווי ההוגן של הנכס באופן מהימן, באופן רגיל, למדידה במהימנות מספקת על מנת שיוכרו בנפרד ממוניטין. כאשר, לגבי האומדנים ששימשו למדידת שווי הוגן של נכס בלתי מוחשי, יש תחום של תוצאות אפשריות עם הסתברויות שונות, אי וודאות זו מובאת בחשבון במדידת השווי ההוגן של הנכס, ואינה מצביעה על חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן. אם לנכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירוף עסקים, אורך חיים שימושיים מוגדר, קיימת הנחה, שניתן להפריכה, ששווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן.

36. ייתכן שנכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירופי עסקים, יהיה ניתן להפרדה, אולם רק יחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור או התחייבות קשורה נכס מוחשי קשור או נכס בלתי מוחשי קשור. לדוגמה, יתכן כי לא ניתן למכור זכות הוצאה לאור של כתב עת בנפרד ממסד נתונים קשור של מנויים, או סימן מסחרי של מים טבעיים ממעיין, אשר יכול להיות קשור למעיין מסוים ולא יכול להימכר בנפרד מהמעיין. במקרים אלה, הרוכש מכיר בנכס בלתי מוחשי בקבוצת נכסים בנכס יחד בנפרד ממוניטין, אך יחד עם הפריט הקשור אם השווי ההוגן של כל אחד מהנכסים בקבוצה אינו ניתן למדידה באופן מהימן.

37. הרוכש עשוי להכיר בקבוצה של נכסים בלתי מוחשיים משלימים כנכס יחיד בתנאי שלנכסים הבודדים יש אורך חיים שימושיים דומה. לדוגמה, לעיתים קרובות נעשה שימוש במונחים "מותג" ("brand") ו"שם מותג" ("brand name") כמילים נרדפות לסימנים מסחריים ולסימנים אחרים. אולם, המונחים המוזכרים ראשוניים הם מונחי שיווק כלליים שבאופן רגיל נעשה בהם שימוש על מנת להתייחס לקבוצת נכסים משלימים כגון שם מסחרי, נוסחאות, מרשמים ומומחיות טכנולוגית הקשורים לסימן מסחרי (או לסימן שירות). הרוכש מכיר כנכס יחיד בקבוצה של נכסים בלתי מוחשיים משלימים, המרכיבים מותג, אם השווי ההוגן של כל אחד מהנכסים המשלימים אינו ניתן למדידה באופן מהימן. אם השווי ההוגן של כל אחד מהנכסים המשלימים הבודדים ניתן למדידה באופן מהימן, רוכש ראוי להכיר בהם כנכס אחד בתנאי שלנכסים הבודדים יש אורך חיים שימושיים דומה. סימן מסחרי (או סימן שירות) והשם המסחרי, הנוסחאות, המתכונים והמומחיות הטכנולוגית הקשורים אליו.

23. סעיף 38 יבוטל.

24. סעיף 47 יתוקן כלהלן:

47. סעיף 21(ב) מציין שתנאי להכרה בנכס בלתי מוחשי הוא שעלות הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי לגבי לא קיימות עסקאות בנות השוואה בשוק ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) אין הבדל משמעותי בהשוואת בתוך תחום של אומדני שווי הוגן סבירים לגבי נכס זה אינה משמעותית או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך התחום ולהשתמש בהן באמידת השווי ההוגן. אם ישות יכולה לקבוע באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל או של הנכס שנמסר, אז השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת עלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראייה ברורה יותר.

25. סעיף 69 יתוקן כלהלן:

69. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת לספק הטבות כלכליות עתידיות לישות, אך לא נרכש או נוצר כל נכס בלתי מוחשי או נכס אחר, אשר ניתן להכיר בו. במקרה של הספקת סחורות, הישות מכירה ביציאה כזו כהוצאה כאשר יש לישות זכות לגישה לסחורות אלה. במקרה של הספקת שירותים, הישות מכירה ביציאה כהוצאה כאשר היא מקבלת את השירותים. במקרים אלה, היציאה מוכרת כהוצאה בעת התהוותה. לדוגמה, למעט כאשר היציאה מהווה חלק מעלות צירוף העסקים, יציאה בגין מחקר מוכרת כהוצאה בעת התהוותה (ראה סעיף 54), אלא אם כן היא נרכשה כחלק מצירוף עסקים. דוגמאות אחרות ליציאה, המוכרת כהוצאה בעת התהוותה כוללות:

(א) יציאה בגין פעילויות הזנק (כלומר, עלויות התחלתיות (start up costs)), אלא אם יציאה זו נכללת בעלות פריט רכוש קבוע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע. עלויות התחלתיות עשויות לכלול עלויות ייסוד כגון עלויות משפטיות ועלויות משרדיות (secretarial) המתהוות בעת ייסוד ישות משפטית, יציאה להשקת מתקן חדש או עסק חדש (כלומר, עלויות קדם-הקמה) או יציאות לצורך התחלת פעילויות חדשות או השקת מוצרים חדשים או תהליכים חדשים (כלומר, עלויות קדם-תפעול).

(ב) יציאה בגין פעילויות הכשרה.

(ג) יציאה בגין פעילויות פרסום וקידום מכירות.

(ד) יציאה בגין מיקום חדש או ארגון מחדש של חלק מישות או כולה.

26. סעיף 69א יוסף כלהלן:

69א. לישות יש זכות גישה לסחורות כאשר הסחורות בבעלותה. באופן דומה, יש לישות זכות גישה לסחורות כאשר הם הוקמו על ידי ספק בהתאם לתנאי חוזה הספקה והישות יכולה לדרוש מסירה שלהם בתמורה לתשלום. שירותים מתקבלים כאשר הם מבוצעים על ידי ספק בהתאם לחוזה למסירתם לישות ולא כאשר הישות משתמשת בהם לבצע שירות נוסף, לדוגמה, למסור פרסום ללקוחות.

27. סעיף 70 יתוקן כלהלן:

70. סעיף 68 אינו מונע מישות להכיר במקדמה כנכס, כאשר בוצע תשלום מראש עבור משלוח סחורות או מתן שירותים, בטרם משלוח הסחורות או הספקת השירותים. הסחורות לפני שהישות השיגה זכות גישה לסחורות אלה. באופן דומה, סעיף 68 אינו מונע מישות להכיר במקדמה כנכס כאשר התשלום עבור השירותים בוצע לפני שהישות קיבלה שירותים אלה.

28. סעיף 80 יתוקן כלהלן:

80. אם כאשר נכס בלתי מוחשי מוערך מחדש, הערך בספרים של נכס זה מותאם לסכום המשוערך. ההפחתה שנצברה במועד ההערכה מחדש, הנכס מטופל באחת מהדרכים הבאות:

(א) מוצגת מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש יהיה שווה לסכום המשוערך שלוהערך בספרים ברוטו מותאם באופן שהוא עקבי עם ההערכה מחדש של הערך בספרים של הנכס. לדוגמה, ניתן להציג מחדש את הערך בספרים ברוטו על ידי התייחסות לנתוני שוק נצפים או שניתן להציג אותו מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים. ההפחתה שנצברה במועד ההערכה מחדש מותאמת על מנת שתהיה שווה להפרש בין הערך בספרים ברוטו של הנכס לבין ערכו בספרים לאחר הבאה בחשבון של הפסדים מירידת ערך שנצברו; או

(ב) ההפחתה שנצברה מבוטלת מול הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המשוערך של הנכס.

סכום התיאום של ההפחתה שנצברה, מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים, שמטופלות בהתאם לסעיפים 85 ו-86.

92. ההיסטוריה של שינויים מהירים בטכנולוגיה מלמדת שתוכנת מחשב ושנכסים בלתי מוחשיים רבים אחרים רגישים להתיישנות טכנולוגית. לפן, סביר שאורך החיים השימושיים שלהם הוא קצר. ירידות עתידיות חזויות במחיר המכירה של פריט אשר יוצר תוך שימוש בנכס בלתי מוחשי יכולות להצביע על הציפייה להתיישנות טכנולוגית או מסחרית של הנכס, אשר עשויות לשקף קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

98א. קיימת הנחה הניתנת להפרכה ששיטת הפחתה המבוססת על ההכנסות המופקות מפעילות הכוללת את השימוש בנכס בלתי מוחשי אינה נאותה. ההכנסות המופקות מפעילות הכוללת את השימוש בנכס בלתי מוחשי משקפות בדרך כלל גורמים שאינם קשורים ישירות לצריכה של ההטבות הכלכליות הגלומות בנכס בלתי מוחשי. לדוגמה, הכנסות מושפעות מתשומות ותהליכים אחרים, פעילויות מכירה ושינויים בהיקפי מכירות ובמחיר מכירה. רכיב המחיר של הכנסות עשוי להיות מושפע מאינפלציה, אשר אין לה קשר לאופן שבו נכס נצרך. ניתן להפריד הנחה זו רק בנסיבות המוגבלות:

(א) בהן הנכס הבלתי מוחשי מבוטא כמדד של הכנסות, כמתואר בסעיף 98ג; או

(ב) כאשר ניתן להוכיח שהכנסות וצריכה של ההטבות הכלכליות של הנכס הבלתי מוחשי מקיימות רמת תאימות גבוהה (highly correlated).

98ב. בבחירת שיטת הפחתה נאותה בהתאם לסעיף 98, ישות יכולה לקבוע את הגורם המגביל הדומיננטי שטבוע בנכס הבלתי מוחשי. לדוגמה, החוזה שמפרט את זכויות הישות לגבי שימושה בנכס בלתי מוחשי עשוי לקבוע את שימוש הישות בנכס הבלתי מוחשי כמספר קבוע של שנים (כלומר זמן), כמספר יחידות שיוצרו או כסכום כולל קבוע של הכנסות שיופקו. זיהוי של גורם מגביל דומיננטי כזה יכול לשמש כנקודת מוצא לזיהוי הבסיס הנאות להפחתה, אך ניתן ליישם בסיס אחר אם הוא משקף באופן טוב יותר את התבנית החזויה של צריכת הטבות כלכליות.

98ג. בנסיבות שבהן הגורם המגביל הדומיננטי שטבוע בנכס בלתי מוחשי הוא עמידה בסך הכנסות, ההכנסות שיופקו יכולות להוות בסיס נאות להפחתה. לדוגמה, ישות יכולה לרכוש זיכיון לחיפוש ולכריית זהב ממכרה זהב. פקיעת החוזה עשויה להתבסס על סכום קבוע של סך הכנסות שיופקו מהכרייה (לדוגמה, חוזה עשוי לאפשר כרייה של זהב מהמכרה עד שסך הכול הכנסות מצטברות ממכירת זהב יגיע ל-2 מיליארד ש"ח) ולא להתבסס על זמן או על כמות הזהב שתיכרה. בדוגמה אחרת, הזכות להפעיל כביש אגרה יכולה להתבסס על סכום

קבוע של הכנסות שיופקו מאגרות מצטברות שחויבו (לדוגמה, חוזה יכול לאפשר הפעלה של כביש האגרה עד שהסכום המצטבר של האגרות שהופקו מהפעלת כביש האגרה יגיע ל-100 מיליון ש"ח). במקרה שבו ההכנסות נקבעו כגורם המגביל הדומיננטי בחוזה לשימוש בנכס הבלתי מוחשי, ההכנסות שיופקו עשויות להוות בסיס נאות להפחתת הנכס הבלתי מוחשי, בתנאי שהחוזה נוקב בסכום כולל קבוע של הכנסות שיופקו שעל פיו תקבע ההפחתה.

31. סעיפים 134ד-134ו יוספו כלהלן:

134ד. שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב) (תקינה ישראלית) תיקן את סעיפים 8, 12, 25, 33-37, 47, ו-92, ביטל את סעיף 38, והוסיף את סעיפים 98א-98ג. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. לפיכך, סכומים שהוכרו בגין נכסים בלתי מוחשיים ומוניטין בצירופי עסקים מהעבר לא יותאמו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

134ה. סעיפים 69, 70 ו-80 תוקנו וסעיף 69א התווסף בעקבות שיפור תקנים קיימים - 2017 (ב) (תקינה ישראלית). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

134ו. ישות תיישם את התיקון לסעיף 80 לכל הערכות מחדש שהוכרו בתקופות שנתיות המתחילות במועד היישום לראשונה של תיקון זה או לאחריו ובתקופה השנתית שקדמה לה. ישות יכולה גם להציג מידע השוואתי מותאם לתקופות קודמות כלשהן שמוצגות, אך היא אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות מציגה מידע השוואתי לתקופות קודמות כלשהן שלא הותאם, עליה לזהות בבירור את המידע שלא הותאם, להצהיר שהמידע הוצג על בסיס שונה ולהסביר בסיס זה.

תיקון גילוי דעת מספר 29 צדדים קשורים

32. סעיף 4 יתוקן כלהלן:

4. "צדדים קשורים" לצורך גילוי דעת זה הם:

(1) צדדים, שאחד מהם, במישרין או בעקיפין:

(א) מחזיק בעשרה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק של הצד האחר או מכוח

הצבעה בו או מהסמכות למנות בו מנהלים דירקטורים¹, או

(ב) רשאי למנות את המנהל הכללי, או

(ג) מכהן כמנהל או כמנהל כללי או כדירקטור.

(2) כל תאגיד, שצד, כאמור בסעיף משנה (1) של סעיף זה, מחזיק בו עשרים וחמישה

אחוזים או יותר מהון המניות המונפק שלו, או מכוח ההצבעה בו או מהסמכות

למנות מנהלים דירקטורים.

(3) בני זוג וקטיניהם של הצדדים המוזכרים בסעיף משנה (1) לעיל.

33. סעיף 9 יתוקן כלהלן:

9. צורת הגילוי והיקפו תלויים בנסיבות של כל מקרה. כמו- כן מן הראוי, שהגילוי ינוסח

בתמציתיות כדי למנוע שנוסח הדוחות הכספיים יהיה מסורבל, מחמת הוספת מידע, בצורה

ובכמות העלולות לעמעם את בהירותם של דוחות אלה ולהקשות על המשתמש בהם.

לדוגמה, הגילוי של מכירות ל"צדדים קשורים" או של הלוואות למנהלים לדירקטורים יינתן

בסכומים כוללים, אולם הגילוי של עיסקאות בעלות משמעות עם "צדדים קשורים" יינתן על

בסיס נפרד.

34. סעיף 17 יוסף כלהלן:

17. שיפור תקנים קיימים – 2017 (ב) (תקינה ישראלית), תיקן את סעיפים 4 ו-9. ישות תיישם

את התיקונים למפרע בתקופות השנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו.

¹ או מי שממלא תפקיד כאמור, אף אם תוארו שונה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

רו"ח דני ויטאן

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס

רו"ח לילי איילון

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח אלי גולדשטיין

ד"ר הדס גלנדר, רו"ח

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח עדי טל

רו"ח ארנון רצ'קובסקי