



י"א בחשוון, תשפ"ד
26 באוקטובר, 2023

משתמשים יקרים;

הנדון: הצעה לשיפור תקנים קיימים – 2023 (תקינה ישראלית)

מצ"ב הצעה לשיפור תקנים קיימים – 2023 (תקינה ישראלית) שאושרה לאחרונה על ידי הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מפרסם הצעה לתקן זו על מנת לקבל תגובות והערות, לפני הפיכת ההצעה, לתקן סופי. הערות ותגובות נבקש להעביר אלינו בכתב באמצעות דואר אלקטרוני (iasb@iasb.org.il) עד ליום ה- 26 בינואר, 2024.

בנוסף, יקיים המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות שימוע ציבורי שבו תינתן הזדמנות לנוכחים להשמיע את תגובותיהם לגבי תוכן ההצעה. השימוע יתקיים ביום שלישי, כט' בכסלו, תשפ"ד, ה- 12 בדצמבר, 2023, בשעה 9:00 באמצעות אפליקציית זום. ההשתתפות בשימוע היא על פי הזמנות אותן ניתן לקבל על ידי פנייה בדואר אלקטרוני.

בכבוד רב,

רו"ח דב ספיר

יו"ר הוועדה המקצועית

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות



הצעה לשיפור תקנים קיימים - 2023 (תקינה ישראלית)

אוקטובר 2023



הצעה לשיפור תקנים קיימים - 2023
(תקינה ישראלית)

אוקטובר 2023

תוכן עניינים

<u>סעיף</u>	
א-טז	מבוא
	תיקון תקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה – רפורמת מס
1-5	בינלאומית – כללי מודל פילאר 2
	תיקון תקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה – צמצום ההחרגה
6-11	מהכרה במסים נדחים
	תיקון תקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע – תקבולים לפני השימוש
12-18	המיועד
19	תיקון תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים

הצעה לשיפור תקנים קיימים - 2023

(תקינה ישראלית)

אוקטובר 2023

© 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 1-19. 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

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה – רפורמת מס בינלאומית - כללי מודל פילאר 2

- א. בחודש אוקטובר 2021 פרסם הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development) כללים למודל של פילאר 2. ישראל, יחד עם כ-135 תחומי שיפוט אחרים, הסכימו למסגרת הכוללת שפרסם ה-OECD לגבי הפתרון של מודל פילאר 2 על מנת לענות על אתגרי מס הנובעים מדיגיטציה של הכלכלה¹. כללים אלה מספקים תבנית שתחומי שיפוט יכולים לאמץ לחוקים המקומיים וליישם כחלק מהגישה שהוסכם עליה. הכללים:
- (1) מטרתם להבטיח שקבוצה רב-לאומית גדולה תשלם סכום מינימלי של מסים על ההכנסה בכל תחום שיפוט שבו היא פועלת,
 - (2) יושגו על ידי יישום שיטה של מס נוסף שתוצאתו סכום כולל של מסים המשולמים על רווח המוגדר בחוק בכל תחום שיפוט המייצג לכל הפחות שיעור מינימלי של 15%,
 - (3) בדרך כלל ידרשו מהחברה האם הסופית של הקבוצה לשלם מס נוסף – בתחום השיפוט שבו נמצא מקום מושבה – על רווחי החברות הבנות שלה שחייבים במס של פחות מ-15%.
- ב. הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) הגיעה למסקנה שנדרש לחברות זמן על מנת לקבוע את אופן היישום של העקרונות של תקן חשבונאות בינלאומי 12 לגבי מס נוסף זה ושנדרש זמן לוועדה על מנת לבחון את הצורך בהנחיות נוספות כדי לתמוך ביישום עקבי של תקן חשבונאות בינלאומי 12. כמו כן, הגיעה למסקנה שלא ניתן יהיה להשלים פעולות אלה לפני שתחומי השיפוט השונים יחוקקו חוקים מקומיים בנושא.
- ג. לפיכך, בחודש מאי 2023 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה אשר:
- (1) מספק חריג זמני מהדרישות להכיר בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים נדחים המתייחסים למסים על ההכנסה בגין כללי מודל פילאר 2 ומהדרישות לתת גילוי למידע בגינם.
 - (2) כולל דרישות גילוי ממוקדות לגבי ישויות המושפעות מכללי מודל פילאר 2.

¹ [Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting's Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy](#)

ד. בישראל, כללי מודל פילאר 2 ישפיעו בעיקר על חברות רב-לאומיות גדולות או חברות המהוות חלק מקבוצה רב-לאומית גדולה. לאור זאת, הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות החליטה לבצע תיקון מקביל לתקן חשבונאות מספר 19, על מנת לספק לחברה חריג זמני מהדרישות להכיר מסים נדחים בגין מסים על ההכנסה הנובעים מכללי מודל פילאר 2 ועל מנת לכלול דרישות גילוי ממוקדות בדוחות כספיים שנתיים מאוחדים (בדוחות ביניים, מלבד דוחות הביניים בשנת 2023 (ראה הוראות מעבר), יש לשקול אם הגילוי נחוץ בהתאם לתקן חשבונאות מספר 14, *דיווח כספי לתקופות ביניים*).

מועד תחילה והוראות מעבר

ה. התיקונים יחולו על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. ישות תישם את הוראות המעבר המפורטות בסעיף 5 *לשיפור תקנים קיימים – 2023 (תקינה ישראלית)* (סעיף 94 לתקן).

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה – צמצום ההחרגה מהכרה במסים נדחים

ו. בחודש מאי 2021 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה* אשר צמצם את ההחרגה מהכרה במסים נדחים, כך שההחרגה לא תחול על עסקאות שבמועד ההכרה לראשונה יוצרות הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים (כגון עסקאות חכירה והתחייבויות לפירוק ולשיקום והתחייבויות דומות והסכומים המקבילים שהוכרו כחלק מהעלות של הנכס המתייחס). התיקון לתקן חשבונאות מספר 19 מבוסס על תיקון זה.

ז. יש לציין כי ייתכנו מקרים שבהם למרות שההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי וההפרשים הזמניים החייבים במס הם בסכומים שווים, נכס המסים הנדחים יהיה בסכום שונה מהתחייבות המסים הנדחים. מקרים אלה עשויים לנבוע מהמגבלה להכרה בנכס מסים נדחים עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי או משיעורי מס שונים. במקרים אלה הפרש כלשהו יוכר ברווח או הפסד בהתאם לסעיף 22(ב) לתקן חשבונאות מספר 19.

מועד תחילה והוראות מעבר

ח. התיקונים יחולו על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. ישום מוקדם יותר מותר.

ט. התיקונים ייושמו לעסקאות המתרחשות בתחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת או לאחריה. כמו כן, בתחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת הישות:

(א) תכיר בנכס מסים נדחים-במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי ובהתחייבות מסים נדחים לכל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי ולכל ההפרשים הזמניים החייבים במס הקשורים ל:

(i) נכסים והתחייבויות בגין חכירה; וכן

(ii) התחייבויות לפירוק ולשיקום והתחייבויות דומות והסכומים המקבילים שהוכרו כחלק מהעלות של הנכס המתייחס; וכן

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

תיקון תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע – תקבולים לפני השימוש המיועד

- י. בחודש מאי 2020 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* אשר דורש להכיר בתקבולים ממכירת פריטים שיוצרו לפני שהנכס היה מוכן לשימושו המיועד (לדוגמה, בעת ביצוע בדיקות תקינות) ובעלות המתייחסת לייצור פריטים אלו ברווח או הפסד. התיקון לתקן חשבונאות מספר 27 מבוסס על תיקון זה.
- יא. תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות מספר 27 המקביל לפני ביצוע תיקון זה כללו דרישה לכלול בעלות הנכס את עלות ביצוע בדיקות תקינות לאחר ניכוי תקבולים נטו ממכירת פריטים שיוצרו לפני שהנכס היה מוכן לשימושו המיועד. מאחר שהתקבולים והעלות המתייחסת מקיימים את ההגדרה של הכנסה והוצאות במסגרת המושגית והם משקפים את תוצאות הפעילות של הישות בתקופה הוחלט לתקן דרישה זו כאמור בסעיף י.
- יב. תיקון זה מבהיר כי בדיקת תקינות פעולת הנכס היא בחינה של הביצועים הפיזיים והטכניים של הנכס, ולא של הביצועים הכספיים של הנכס, על מנת לקבוע אם הנכס יכול לשמש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים או לצרכים מינהליים.
- יג. תיקון זה דורש מישות לתת גילוי לסכומי התקבולים והעלות, שנכללו ברווח או הפסד המתייחסים לפריטים שיוצרו שאינם תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות ובאילו סעיף (סעיפים) נכללו תקבולים אלה ועלות זו, אם לא הוצגו בנפרד בדוח על הרווח הכולל.

מועד תחילה

- יד. התיקונים יחולו על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

הוראות מעבר

- טו. התיקונים ייושמו באופן של מכאן ולהבא רק לפריטי רכוש קבוע המובאים למיקום ולמצב הדרושים לכך שהם יוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה החל מ-1 בינואר 2024 או קודם לכן אם הישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר.

תיקון תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים – תיקון טכני של הפניה

- טז. סעיף 28 לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) כולל הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד* אשר בטעות לא הוחלפה בעת פרסום תקן חשבונאות מספר 39 *הטבות עובד*.

הצעה לשיפור תקנים קיימים – 2023

(תקינה ישראלית)

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה

רפורמת מס בינלאומית – כללי מודל פילאר 2

1. במבוא לתקן, לאחר סעיף 12 יוספו כותרת וכותרת משנה ולאחריה יוספו סעיפים 13-15 כלהלן:

תיקון תקן חשבונאות מספר 19 בשנת 2023

כללי מודל פילאר 2

13. בשנת 2023 תוקן תקן חשבונאות מספר 19 על ידי שיפור תקנים קיימים – 2023

(תקינה ישראלית). אחד התיקונים מתייחס לכללי מודל פילאר 2. כללי מודל פילאר 2

שפורסמו על ידי ה-OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)

מספקים תבנית שתחומי שיפוט יכולים לאמץ לחוקים המקומיים

וליישם כחלק מהגישה שהוסכם עליה. הכללים:

(1) מטרתם להבטיח שקבוצה רב-לאומית גדולה תשלם סכום מינימלי של מסים על

ההכנסה בכל תחום שיפוט שבו היא פועלת,

(2) יושגו על ידי יישום שיטה של מס נוסף שתוצאתו סכום כולל של מסים

המשולמים על רווח המוגדר בחוק בכל תחום שיפוט המייצג לכל הפחות שיעור

מינימלי של 15%.

(3) בדרך כלל ידרשו מהחברה האם הסופית של הקבוצה לשלם מס נוסף – בתחום

השיפוט שבו נמצא מקום מושבה – על רווחי החברות הבנות שלה שחייבים במס

של פחות מ-15%.

14. הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) הגיעה למסקנה שנדרש לחברות זמן על

מנת לקבוע את אופן היישום של העקרונות של תקן חשבונאות בינלאומי 12 לגבי מס

נוסף זה ושנדרש זמן לוועדה על מנת לבחון את הצורך בהנחיות נוספות כדי לתמוך

ביישום עקבי של תקן חשבונאות בינלאומי 12. כמו כן, הגיעה למסקנה שלא ניתן יהיה

להשלים פעולות אלה לפני שתחומי השיפוט השונים יחוקקו חוקים מקומיים בנושא.

לפיכך, פורסם בחודש מאי 2023 תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על

ההכנסה אשר:

(1) מספק חריג זמני מהדרישות להכיר בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים

נדחים המתייחסים למסים על ההכנסה בגין כללי מודל פילאר 2 ומהדרישות

לתת גילוי למידע בגינם.

(2) כולל דרישות גילוי ממוקדות לגבי ישויות המושפעות מכללי מודל פילאר 2.

15. בישראל, כללי מודל פילאר 2 ישפיעו על חברות רב-לאומיות גדולות או חברות המהוות

חלק מקבוצה רב-לאומית גדולה. לאור זאת, הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי

לתקינה בחשבונאות החליטה לבצע תיקון מקביל לתקן חשבונאות מספר 19, על מנת

לספק לחברה חריג זמני מהדרישות להכיר מסים נדחים בגין מסים על ההכנסה

הנובעים מכללי מודל פילאר 2 ועל מנת לכלול דרישות גילוי ממוקדות בדוחות כספיים

שנתיים מאוחדים (בדוחות ביניים, מלבד דוחות הביניים בשנת 2023) (ראה הוראות

מעבר), יש לשקול אם הגילוי נחוץ בהתאם לתקן חשבונאות מספר 14, דיווח כספי לתקופות ביניים). התיקונים יחולו על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. ישות מיישמת את הוראות המעבר בסעיף 194.

2. יוסף סעיף 44 כלהלן :

44. תקן זה חל על מסים על ההכנסה הנובעים מחוק מס שנחקק או שחקיקתו הושלמה למעשה על מנת ליישם את כללי מודל פילאר 2 שפורסמו על ידי הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (OECD), כולל חוק מס שמחיל מס מקומי מינימלי נוסף המתואר בכללים אלה. חוק מס כזה, והמסים על ההכנסה הנובעים ממנו, מכונים להלן כ"חקיית פילאר 2" ו-"מסים על ההכנסה בגין פילאר 2". כחריג לדרישות בתקן זה, ישות לא תכיר ולא תיתן גילוי למידע לגבי נכסי מסים נדחים ולגבי התחייבויות מסים נדחים המתייחסים למסים על ההכנסה בגין פילאר 2.

3. לאחר סעיף 88, תיווסף הכותרת ויוספו סעיפים 88א-88ה כלהלן :

רפורמת מס בינלאומית – כללי מודל פילאר 2

88א. ישות תיתן גילוי 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 מסים שוטפים (הכנסת מסים שוטפים) המתייחסים למסים על ההכנסה בגין פילאר 2.

88ג. בתקופות שבהן חקיית פילאר 2, אשר חלה על הקבוצה² שבה הישות היא חברה אם, נחקקה או שחקיקתה הושלמה למעשה, אך טרם נכנסה לתוקף, ישות תיתן גילוי למידע ידוע או ניתן לאמידה באופן סביר אשר מסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את החשיפה של הישות למסים על ההכנסה בגין פילאר 2 הנובעים מחקיית זו. המידע ינתן בדוחות הכספיים המאוחדים של הישות בלבד.

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

88ה. ישות תיישם את הוראות תקן חשבונאות מספר 14, דיווח כספי לתקופות ביניים על מנת לקבוע אם נדרש גילוי כאמור בסעיפים 88ב-88ד בדוחות כספיים לתקופות ביניים המסתיימות לאחר 31 בדצמבר 2023.

4. לאחר סעיף 88ה, תיווסף המסגרת הבאה הכוללת דוגמאות הממחישות את סעיפים 88ג-88ה כלהלן :

² כהגדרתה בג"ד 57

דוגמאות הממחישות את סעיפים 88-ג-88

דוגמאות למידע שישות יכולה לתת לו גילוי על מנת לקיים את מטרת הגילוי ואת הדרישות בסעיפים 88 ו-88-ד כוללות:

(א) מידע איכותי כמו מידע לגבי האופן שבו ישות מושפעת מחקיקת פילאר 2 ותחומי 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 היתה בתוקף.

5. יוסף סעיף 194 כלהלן:

194. שיפור תקנים קיימים-2023 (תקינה ישראלית) הוסיף את סעיפים 13-15 למבוא ואת סעיפים 4 א ו-88-א-88ה. ישות:

(א) תיישם את סעיפים 4 א ו-88 א באופן מידי בעת פרסום תיקונים אלה וביישום למפרע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35; וכן

(ב) תיישם את סעיפים 88-ב-88 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 לפני כן.

צמצום ההחרגה מהכרה במסים נדחים

6. במבוא לתקן, לאחר סעיף 15 תוסף כותרת ויוספו סעיפים 16-18 כלהלן:

צמצום ההחרגה מהכרה במסים נדחים

16. בשנת 2023 תוקן תקן חשבונאות מספר 19 על ידי שיפור תקנים קיימים – 2023 (תקינה ישראלית). אחד התיקונים מתייחס לצמצום ההחרגה מהכרה במסים נדחים. בחודש מאי 2021 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה אשר צמצם את ההחרגה להכרה במסים נדחים, כך שההחרגה לא תחול על עסקאות שבמועד ההכרה לראשונה יוצרות הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי בסכומים שווים (כגון עסקאות חכירה והתחייבויות לפירוק ולשיקום והתחייבויות דומות והסכומים המקבילים שהוכרו כחלק מהעלות של הנכס המתייחס). התיקון לתקן חשבונאות מספר 19 מבוסס על תיקון זה.

17. יש לציין כי ייתכנו מקרים שבהם למרות שההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי וההפרשים הזמניים החייבים במס הם בסכומים שווים, נכס המסים הנדחים יהיה בסכום שונה מהתחייבות המסים הנדחים. מקרים אלה עשויים לנבוע מהמגבלה להכרה בנכס מסים נדחים עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה

לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי או משיעורי מס שונים. במקרים אלה הפרש כלשהו יוכר ברווח או הפסד בהתאם לסעיף 22(ב) לתקן חשבונאות מספר 19.

18. התיקונים יחולו על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. ישות נדרשת ליישם את התיקונים בהתאם להוראות המעבר המפורטות בסעיף 94ט לתקן.

7. סעיף 15 יתוקן כלהלן:

15. יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס, למעט:

א. הפרש זמני הנוצר בעת ההכרה הראשונית במוניטין, או

ב. הפרש זמני הנוצר בעת ההכרה הראשונית בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:

1. אינה צירוף עסקים, וכן

2. במועד ההכרה הראשונית אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) – וכן

3. במועד העסקה, אינה יוצרת הפרשים זמניים החייבים במס והפרשים זמניים הניתנים לניכוי בסכומים שווים.

עם זאת, התחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים החייבים במס, הקשורים לחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, תוכר בהתאם לסעיף 39.

8. סעיף 22 יתוקן כלהלן:

22. הפרש זמני יכול להיווצר בהכרה ראשונית בנכס או בהתחייבות, לדוגמא, כאשר חלק או מלוא עלות הנכס לא יותר בניכוי לצורכי מס. הטיפול החשבונאי בהפרש זמני זה תלוי באופי העסקה שהובילה להכרה הראשונית בנכס:

א. בצירוף עסקים, הישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או נכס מסים נדחים והדבר משפיע על סכום המוניטין או המוניטין השלילי (ראה סעיף 19),

ב. אם העסקה משפיעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת, או יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים הניתנים לניכוי בסכומים שווים, הישות מכירה בכל התחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים וכתוצאה מכך בהוצאות מסים נדחים או בהכנסות מסים נדחים בדוח רווח או הפסד (ראה סעיף 59),

ג. אם מדובר בעסקה שאינה צירוף עסקים דאשר אינה משפיעה על הרווח החשבונאי אך וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת ואינה יוצרת הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים הניתנים לניכוי בסכומים שווים הישות הייתה מכירה, לולא ההחרגות בסעיפים 15 ו-24, בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים נדחים ומתאימה את הערך בספרים של הנכס או התחייבות בסכום זהה. תקן זה אינו מתיר לישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים או בנכס מסים

נדחים במועד ההכרה הראשונית או לאחר מכן (ראה דוגמא להלן). מעבר לכך, הישות לא תכיר בשינויים שיחולו לאחר מכן בהתחייבות מסים נדחים שלא הוכרה או בנכס מסים נדחים שלא הוכר גם בעת הפחתת הנכס.

9. יוסף סעיף 22א כלהלן :

22א. עסקה שאינה צירוף עסקים עשויה להוביל להכרה לראשונה בנכס או בהתחייבות ובמועד העסקה אינה משפיעה על הרווח החשבונאי וגם אינה משפיעה על ההכנסה החייבת. לדוגמה, במועד תחילת החכירה, חוכר עשוי להכיר בהתחייבות בגין חכירה ואת הסכום המקביל כחלק מהעלות של נכס. בהתאם לחוק המס המתאים, הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים הניתנים לניכוי עשויים להיווצר בהכרה לראשונה של הנכס וההתחייבות בעסקה כזו. ההחגה הניתנת על ידי סעיפים 15 ו-24 אינה חלה על הפרשים זמניים אלה וישות מכירה בהתחייבות מסים נדחים ובנכס מסים נדחים הנובע מכך.

10. סעיף 24 יתוקן כלהלן :

24. יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את הפרש הזמני הניתן לניכוי, למעט:

א. [בוטל]

ב. הפרש זמני הנוצר בעת ההכרה הראשונית בנכס או בהתחייבות בעסקה אשר:

1. אינה צירוף עסקים, וכן

2. במועד ההכרה הראשונית אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס). וכן

3. במועד העסקה, אינה יוצרת הפרשים זמניים החייבים במס והפרשים זמניים הניתנים לניכוי בסכומים שווים.

נכס מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, הקשורים לחברות מוחזקות וזכויות בעסקאות משותפות, יוכר בהתאם לסעיף 44.

11. סעיפים 94ח-94ט יוספו כלהלן :

94ח. שיפור תקנים קיימים-2023 (תקינה ישראלית) תיקן את סעיפים 15, 22 ו-24 והוסיף את סעיפים 16-18 למבוא ואת סעיף 22א. ישות תיישם תיקונים אלה בהתאם לסעיף 94ט לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

94ט. ישות תיישם את התיקונים לסעיפים 15, 22 ו-24 ואת סעיף 22א שפורסמו במסגרת שיפור תקנים קיימים-2023 (תקינה ישראלית) לעסקאות המתרחשות בתחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת או לאחריה. כמו כן, בתחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת, הישות:

(א) תכיר בנכס מסים נדחים-במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי ובהתחייבות מסים נדחים לכל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי ולכל ההפרשים הזמניים החייבים במס הקשורים ל:

(i) נכסים והתחייבויות בגין חכירה; וכן

(ii) התחייבויות לפירוק ולשיקום והתחייבויות דומות והסכומים 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 בהון העצמי, כפי שמתאים) באותו מועד.

תיקון תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע

12. במבוא לתקן, לאחר סעיף כ יוספו כותרת וכותרת משנה ויוספו סעיפים כא-כה כלהלן:

תיקון תקן חשבונאות מספר 27 בשנת 2023

תקבולים לפני השימוש המיועד

כא. בשנת 2023 תוקן תקן חשבונאות מספר 27 על ידי שיפור תקנים קיימים – 2023 (תקינה ישראלית) לגבי הטיפול בתקבולים לפני השימוש המיועד. בחודש מאי 2020 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע אשר דורש להכיר בתקבולים ממכירת פריטים שיוצרו לפני שהנכס היה מוכן לשימוש המיועד (לדוגמה, בעת ביצוע בדיקות תקינות) ובעלות המתייחסת לייצור פריטים אלה ברווח או הפסד. התיקון לתקן חשבונאות מספר 27 מבוסס על תיקון זה.

כב. תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות מספר 27 המקביל לפני ביצוע תיקון זה כללו דרישה לכלול בעלות הנכס את עלות ביצוע בדיקות תקינות לאחר ניכוי תקבולים נטו ממכירת פריטים שיוצרו לפני שהנכס היה מוכן לשימוש המיועד. מאחר שהתקבולים והעלות המתייחסת מקיימים את ההגדרה של הכנסה והוצאות במסגרת המושגית והם משקפים את תוצאות הפעילות של הישות בתקופה הוחלט לתקן דרישה זו כאמור בסעיף כא.

כג. תיקון זה מבהיר כי בדיקת תקינות פעולת הנכס היא בחינה של הביצועים הפיזיים והטכניים של הנכס, ולא של הביצועים הכספיים של הנכס, על מנת לקבוע אם הנכס יכול לשמש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים או לצרכים מינהליים.

כד. תיקון זה דורש מישות לתת גילוי לסכומי התקבולים והעלות, שנכללו ברווח או הפסד המתייחסים לפריטים שיוצרו שאינם תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות ובאילו סעיף (סעיפים) נכללו תקבולים אלה ועלות זו, אם לא הוצגו בנפרד בדוח על הרווח הכולל.

כה. התיקונים יחולו על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. ישות נדרשת ליישם את הוראות המעבר בסעיף 85א.

13. סעיף 17 יתוקן כלהלן :

17. דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין :

- (א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן בתקן חשבונאות מספר 39 הטבות עובד), הנובעות במישרין מההקמה או מהרכישה של פריט רכוש קבוע ;
- (ב) עלויות הכנת אתר ;
- (ג) עלויות הובלה וטיפול ראשוניות ;
- (ד) עלויות הרכבה והתקנה ;
- (ה) עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס (כלומר בחינה אם הביצועים הטכניים והפיזיים של הנכס הם כאלה שהנכס יכול לשמש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים או לצרכים מינהליים), לאחר הפחתת התמורה נטו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לאותו מיקום ולאותו מצב (כגון דוגמיות שיוצרו בעת בדיקת הציוד) ; וכן
- (ו) שכר יועצים מקצועיים.

14. סעיף 20 א יוסף כלהלן :

20. פריטים עשויים להיות מיוצרים במהלך הבאת פריט רכוש קבוע למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה (כמו דגימות המיוצרות בעת בדיקת תקינות פעולת הנכס). ישות מכירה בתקבולים ממכירת פריטים כאלה ובעלות של אותם פריטים ברווח או הפסד בהתאם לתקנים המתאימים. הישות מודדת את העלות של פריטים אלה תוך יישום דרישות המדידה בתקן חשבונאות מספר 26.

15. סעיף 74 יתוקן כלהלן :

74. הדוחות הכספיים יכללו גם את הפרטים הבאים :

- (א) קיומם וסכומם של מגבלות על בעלות ורכוש קבוע ששועבד כביטחון להתחייבויות ;
- (ב) סכום היציאות שהוכרו בערך בספרים של פריט רכוש קבוע במהלך הקמתו ; וכן
- (ג) סכומן של התקשרויות חוזיות לרכישה של רכוש קבוע ; וכן
- (ד) ~~אם לא ניתן גילוי נפרד בדוח על הרווח הכולל, סכום הפיצוי מצדדים שלישיים, שנכלל ברווח או בהפסד, בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם.~~

16. סעיף 74א יוסף כלהלן :

74א. אם לא הוצג בנפרד בדוח על הרווח הכולל, הדוחות הכספיים יכללו גם גילוי:

(א) לסכום הפיצוי מצדדים שלישיים, שנכלל ברווח או הפסד, בגין פריטי רכוש קבוע שערכם נפגם, שאבדו או שויתרו עליהם; וכן

(ב) לסכומי התקבולים והעלות, שנכללו ברווח או הפסד בהתאם לסעיף 20א המתייחסים לפריטים שיוצרו שאינם תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות ובאילו סעיף (סעיפים) נכללו תקבולים אלה ועלות זו.

17. סעיף 85א והכותרת שלפניו יוספו כלהלן :

הוראות מעבר נוספות

85א. שיפור תקנים קיימים-2023 (תקינה ישראלית) תיקן את סעיפים 17 ו-74 והוסיף את סעיפים כא-כה למבוא ואת סעיפים 20א ו-74א. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא רק לפריטי רכוש קבוע המובאים למיקום ולמצב הדרושים לכך שהם יוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה החל מ-1 בינואר 2024 או קודם לכן אם הישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר.

18. סעיף 86ח יוסף כלהלן :

86ח. שיפור תקנים קיימים-2023 (תקינה ישראלית) תיקן את סעיפים 17 ו-74 והוסיף את סעיפים כא-כה למבוא ואת סעיפים 20א, 74א ו-85א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

תיקון תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים

19. סעיף 28 יתוקן כלהלן :

28. עלויות המימוש, למעט אלה אשר הוכרו כהתחייבויות, מנוכות בקביעת השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. דוגמאות לעלויות אלה כוללות עלויות משפטיות, מס בולים ומיסי עסקה דומים, עלויות העתקת הנכס, ועלויות תוספתיות ישירות, הנדרשות על מנת להביא את הנכס למצב מכירה. אולם, הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות-פיטורף (כהגדרתם בתקן חשבונאות מספר 39 בינלאומי-19 הטבות עובד) ועלויות הקשורות לצמצום או ארגון מחדש של העסק בעקבות מימוש הנכס, לא ייחשבו כעלויות תוספתיות ישירות לצורך מימוש הנכס.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח יעל גירסי

רו"ח דני ויטאן

רו"ח רוני זוכוביצקי

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח שירה אייאש

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח דוד טרגין

רו"ח רונן מנשס

רו"ח אלעד עדיני

רו"ח משה פרץ

רו"ח יוני רובינזון

רו"ח גיל רוזנשטוק

רו"ח שלומי שוב