

תיקון IAS 12 הכרה בנכס מס נדחה בגין הפסדים שטרם מומשו הנובעים ממכשירי חוב הנמדדים בשווי הוגן & תיקון IAS 7 גילויים בדבר שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

בשורה התחתונה:

תיקון IAS 12

- התיקון מבהיר כי הפסדים שטרם מומשו אשר נוצרו ממכשירי חוב הנמדדים בדוחות הכספיים בשווי הוגן ולצרכי מס על בסיס עלות, עשויים ליצור הפרשים זמניים הניתנים לניכוי.
- התיקון מבהיר כי:
 - הערך בספרים של הנכס אינו מגביל את אומדן ההכנסה החייבת העתידית; וכן
 - כאשר משווים הפרשים זמניים הניתנים לניכוי עם הכנסה חייבת עתידית, ההכנסה החייבת העתידית אינה כוללת ניכוי מס הנובעים מהיפוך אותם הפרשים זמניים הניתנים לניכוי.

תיקון IAS 7

- התיקון קובע כי נדרש לתת גילוי למידע שיאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השינויים בהתחייבויות אשר נובעות מפעילויות מימון, הן שינויים הכרוכים בתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם כרוכים בתזרימי מזומנים.
- התיקונים יישמו לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

תיקון IAS 12

מדוע פורסם התיקון?

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRS IC) קיבלה בקשה להבהיר את אופן יישום תקן חשבונאות בינלאומי IAS 12 מסים על הכנסה לגבי הכרה במס נדחה בנסיבות הבאות:

- ישות מחזיקה במכשיר חוב המסווג כנכס פיננסי זמין למכירה הנמדד בדוחות הכספיים בשווי הוגן. בסיס המס של מכשיר החוב הינו עלות. השווי ההוגן של מכשיר החוב נמוך מעלותו;
- הישות מעריכה שצפוי (probable) שמנפיק מכשיר החוב יעמוד בכל התשלומים החוזיים שלו ורק שינויים בריביות השוק גרמו לשווי הוגן של מכשיר החוב להיות מתחת לעלות;
- חוקי המס אינם מאפשרים להפסד להיות מנוכה אלא רק כאשר ההפסד ממומש לצרכי מס. (בדר"כ בעת מימוש מכשיר החוב בפועל);
- לישות יש את הכוונה והיכולת להחזיק במכשיר החוב עד אשר ההפסדים הלא ממומשים מתהפכים (באמצעות פירעון מכשיר החוב על ידי המנפיק);
- חוקי המס קובעים כי הפסד הון ניתן לקיזוז כנגד רווחי הון בלבד, ואילו הפסדים שוטפים ניתנים לקיזוז הן כנגד רווחי הון והן כנגד הכנסות שוטפות; וכן
- לישות אין מספיק הפרשים זמניים חייבים במס או הכנסה חייבת עתידית אשר כנגדם ניתן לנצל את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.

מטרת התיקון היא להסביר את אופן יישום העקרונות הקיימים ב IAS 12 לגבי המקרה שתואר לעיל.

מהם התיקונים ל IAS 12 ?

התיקון מבהיר כי הפסדים שטרם מומשו הנובעים מהנסיבות שתוארו לעיל יוצרים הפרש זמני הניתן לניכוי, בין אם הישות המחזיקה במכשיר החוב צופה להשיב את ערכו בספרים באמצעות החזקתו עד לפירעון ובין אם באמצעות מכירתו.

הוועדה לפרשנויות הסיקה שהשיטה המאזנית בהתאם לתקן IAS 12, אשר מתמקדת בהפרשים זמניים, אינה דורשת מישות להניח שהנכס יושב רק לפי ערכו בספרים כאשר אומדים את ההכנסה החייבת העתידית.

השיטה המאזנית מתמקדת בהפרש שבין ערך הנכס או ההתחייבות בדוח על המצב הכספי לבין בסיס המס שלו לתאריך המאזן. על ידי שימוש בשיטה זו, השפעת המס על הישות מוגבלת. מכל מקום, השיטה אינה מעידה על התנאים שישררו כאשר ההפרש הזמני יתהפך וכיצד ההיפוך ישפיע על תוצאות המס.

כאשר חוקי המס מגבילים את ניצול ההפסדים כך שניתן לנכותם רק כנגד הכנסה מסוג מסוים, יש לבחון האם ניתן להכיר בנכס מס נדחה במשולב עם מסים נדחים הנובעים מהפרשים זמניים הניתנים לניכוי מאותו סוג.

התיקון מבהיר שכאשר אומדים את ההכנסה החייבת העתידית, הישות יכולה להניח שהנכס יושב בסכום הגבוה מערכו בספרים אם ההשבה צפויה ולא חלה ירידת ערך בנכס. יש להתחשב בכל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בביצוע האומדן.

התיקון כולל דוגמה הממחישה ניצול של הפרש זמני הניתן לניכוי ממקורות שונים של הכנסה חייבת (היפוך עתידי של הפרשים זמניים קיימים החייבים במס, הכנסה עתידית ותכנוני מס) שסכומה אינו מספיק לקזז את כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי.

ישויות צריכות שיהיו להן מספיק ראיות אשר תומכות בהערכה שסכום ההשבה של הנכס גבוה יותר מערכו בספרים. בהתאם לדוגמה שנוספה במסגרת התיקון, ניתן להניח כי המהות החוזית של תזרימי המזומנים העתידיים והערכת הסבירות שתזרימי מזומנים חוזיים אלו אכן יתקבלו, מהווים ראיה מספקת.

התיקון מבהיר שכאשר מעריכים האם תהיה הכנסה חייבת עתידית בסכום מספיק, על הישות להשוות את ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי מול ההכנסה החייבת העתידית ללא ניכוי מס הנובעים מהיפוך אותם הפרשים זמניים ניתנים לניכוי.

מועד תחילה

התיקון ייושם למפרע לתקופות דיווח שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריהם כאשר יישום מוקדם הינו אפשרי. במועד היישום הראשונה של התיקון, ניתן להכיר בשינוי ביתרת הפתיחה של ההון לתקופת ההשוואה המקודמת ביותר המוצגת כנגד יתרת עודפים בלי לפצלו בין רכיבים אחרים בהון, תוך מתן גילוי לשימוש בהקלה זו.

תיקון IAS 7

מדוע פורסם התיקון?

התיקון הינו חלק מפרויקט שיפור הגילויים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) אשר כולל מספר פרויקטים קטנים יותר שנועדו לשפר את דרישות הגילוי וההצגה הקיימות בתקנים במתכונתם הנוכחית.

מטרת התיקון ל IAS 7 הינה לשפר את המידע שישויות נותנות לגבי פעילויות המימון שלהן.

מהם התיקונים ל IAS 7 ?

התיקון קובע כי נדרש לתת גילוי למידע שיאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השינויים בהתחייבויות אשר נובעות מפעילויות מימון. הגילוי יכלול הן שינויים הכרוכים בתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם כרוכים בתזרימי מזומנים כגון שינויים הנובעים מהשגת או איבוד שליטה על חברות בנות/פעילויות אחרות, שינויים בשערי חליפין, שינויים בשווי הוגן ואחרים.

'התחייבויות אשר נובעות מפעילויות מימון' הן התחייבויות שתזרימי המזומנים בגין סווג או יסווג בעתיד כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון בדוח על תזרימי מזומנים. יודגש כי דרישות הגילוי החדשות מתייחסות גם לשינויים בנכסים פיננסיים אשר תזרימי המזומנים בגינם סווג או יסווג בעתיד כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון בדוח על תזרימי מזומנים כגון נכסים שמגדרים התחייבויות אשר נובעות מפעילות מימון.

התיקון אינו כולל הגדרה של "מימון". ה- IASB הסיק שיהיה קשה לקבוע הגדרה שתענה לצרכי כלל המשתמשים השונים בדוחות הכספיים. חלף זאת, הוחלט כי כאשר ישות קובעת שעסקה מסוימת מסווגת, או תסווג בעתיד, כפעילות מימון בדוח על תזרימי המזומנים, יש ליישם לגביה את דרישות הגילוי שנוספו בתיקון.

התיקון אינו קובע פורמט ספציפי להצגת הגילוי בדבר השינויים בהתחייבויות אשר נובעות מפעילויות מימון. אולם, התיקון מציין שישות עשויה למלא את דרישות הגילוי באמצעות התאמת יתרת הפתיחה של התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון ליתרת הסגירה שלהן בדוח על המצב הכספי. התיקון כולל דוגמה לביאור התאמה שכזה.



גילוי לשינויים שחלו בהתחייבויות אשר נובעות מפעילויות מימון יינתן בנפרד מגילוי לגבי שינויים בנכסים והתחייבויות אחרים.

מועד תחילה

התיקון יישם בדרך של 'מכאן ולהבא' לתקופות דיווח שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו כאשר יישום מוקדם הינו אפשרי. מאחר והתיקונים פורסמו פחות משנה לפני כניסתם לתוקף מחייב, לא נדרש להציג מידע השוואתי במועד היישום לראשונה.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת הלב לאמור בו.

www.deloitte.co.il

Deloitte Brightman Almagor Zohar is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 75 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets. The firm is a fully integrated member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 154 countries, Deloitte brings world class capabilities and deep local expertise to help clients succeed wherever they operate. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence. Deloitte's professionals are unified by a collaborative culture that fosters integrity, outstanding value to markets and clients, commitment to each other, and strength from diversity. They enjoy an environment of continuous learning, challenging experiences, and enriching career opportunities. Deloitte's professionals are dedicated to strengthening corporate responsibility, building public trust, and making a positive impact in their communities.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

© 2016 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.