

פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי –

אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה

בחודש יוני 2017 פרסמה המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) את פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 23), אשר מפרטת את הטיפול החשבונאי במסים על הכנסה במצבים של אי-ודאות.

רקע

תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה (IAS 12) קובע את דרישות ההכרה והמדידה של מסים שוטפים ושל מסים נדחים, אולם הוא אינו כולל התייחסות ספציפית למצבים שבהם לא ברור כיצד חוקי המס חלים על עסקה מסוימת או על אירוע מסוים, שעשויים להביא למחלוקת בין החברה ובין רשויות המס ביחס לטיפול שנקטה החברה בדוח המס שלה.

לאור השונות שנוצרה בפרקטיקה לגבי סוגיות שונות הקשורות להכרה ולמדידה של מסים על ההכנסה במצבים כאמור, החליטה הוועדה לפרשנויות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לפרסם פרשנות בנושא.

תחולה

הפרשנות מבהירה כיצד ליישם את דרישות ההכרה והמדידה ב-12 IAS לגבי הקביעה של הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס), של בסיסי מס, של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, של זיכויי מס שטרם נוצלו ושל שיעורי מס במקרים שבהם ישנה אי-ודאות בטיפולים לגבי מסים על ההכנסה¹.

הפרשנות אינה מתייחסת לטיפול בריבית ובקנסות שעשויים לנבוע כתוצאה מטיפול מס לא-ודאיים, אולם בבסיס למסקנות של הפרשנות צוין כי אם ישות מחשיבה ריבית וקנסות כאמור כמסים על ההכנסה, אז אותם סכומים הם בתחולת IAS 12, ולכן גם בתחולת IFRIC 23.

עמדה מוסכמת

האם על ישות להתייחס לטיפול מס לא-ודאיים בנפרד

ישות נדרשת לקבוע אם להתייחס לכל טיפול מס לא-ודאי בנפרד או ביחד עם טיפולי מס לא-ודאיים אחרים בהתאם לגישה שחזרה באופן טוב יותר את התוצאה (resolution) של אי-הוודאות.

בחינה על ידי רשויות המס²

בעת הערכה אם וכיצד טיפולי מס לא-ודאיים משפיעים על הקביעה של הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס), של בסיסי מס, של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, של זיכויי מס שטרם נוצלו ושל שיעורי מס, על הישות להניח שרשות המס תבחן את הסכומים שיש לה את הזכות לעשות כן ושיהיה לה את כל המידע הקשור בעת ביצוע הבחינה של הסכומים.

קביעה של הכנסה חייבת (הפסד לצורך מס), של בסיסי מס, של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, של זיכויי מס שטרם נוצלו ושל שיעורי מס

ישות נדרשת לשקול אם צפוי שרשות המס תקבל את טיפול המס הלא-ודאי (או את הקבוצה של טיפולי המס הלא-ודאיים).

אם ישות הגיעה למסקנה כי **צפוי** שרשות המס תקבל את הטיפול, עליה לקבוע את ההכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס), את בסיסי המס, את הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, את זיכויי המס שטרם נוצלו, או את שיעורי המס באופן עקבי עם טיפול המס שנעשה בו שימוש (או שמתוכנן לעשות בו שימוש) בדוחות המס שלה.

אם ישות הגיעה למסקנה כי **לא צפוי** שרשות המס תקבל את הטיפול, עליה לשקף את ההשפעה של אי-הוודאות בקביעה של ההכנסה החייבת (של הפסד לצורך מס), של בסיסי המס, של הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, של זיכויי המס שטרם נוצלו, או של שיעורי המס. הישות תשקף את ההשפעה של אי-הוודאות לכל טיפול מס לא-ודאי על ידי שימוש בשיטה שחזרה באופן טוב יותר את התוצאה של אי-הוודאות מבין השיטות הבאות:

¹ המונח "טיפול מס" מתייחס לטיפולים שנעשה בהם שימוש או מתוכנן כי ייעשה בהם שימוש בדוחות המס של הישות.
² המונח "רשות מס" מתייחס לגוף או לגופים אשר מחליטים אם טיפולי מס קבילים לפי חוקי המס, והוא עשוי לכלול גם בית משפט.

- **הסכום הסביר ביותר** – סכום יחיד הסביר ביותר (שיטה זו עשויה להתאים כאשר קיימות רק שתי תוצאות אפשריות או כאשר התוצאות האפשריות מרוכזות סביב ערך אחד).
- **התוחלת** – סך הסכומים המשוקללים להסתברויות בטווח של תוצאות אפשריות (שיטה זו עשויה להתאים כאשר קיימות יותר משתי תוצאות אפשריות והן אינן מרוכזות סביב ערך אחד).

אם טיפול מס לא-ודאי משפיע גם על מסים שוטפים וגם על מסים נדחים (לדוגמה, כאשר הוא משפיע גם על ההכנסה החייבת שמשמשת לקביעת המסים השוטפים וגם על בסיסי המס שמשמשים לקביעת המסים הנדחים), נדרש כי שיקולי הדעת והאומדנים ביחס למסים השוטפים וביחס למסים הנדחים יהיו עקביים.

שינויים בעובדות ובנסיבות

ישות צריכה להעריך מחדש שיקול דעת או אומדן, שנדרשים על ידי IFRIC 23, אם חל שינוי בעובדות או בנסיבות שעליהם אותו שיקול דעת או אומדן התבסס או כתוצאה ממידע חדש שמשפיע על שיקול הדעת או על האומדן. לדוגמה, שינוי בעובדות ובנסיבות עשוי לשנות את המסקנות של ישות לגבי קבילותו של טיפול מס או לגבי האומדן שלה להשפעה של אי-ודאות או לגבי שניהם.

דוגמאות לשינויים בעובדות או בנסיבות או למידע חדש כאמור כוללות:

- בחינות או פעולות של רשות המס, כגון: הסכמה או אי-הסכמה לגבי טיפול המס או לגבי טיפול מס דומה של הישות; מידע על כך שרשות המס הסכימה או שלא הסכימה עם טיפול מס דומה של ישות אחרת; וכן מידע לגבי סכומים ששולמו או שהתקבלו כדי להסדיר טיפול מס דומה.
- שינויים בהוראות שמפורסמות על ידי רשות המס.
- פקיעת הזכות של רשות המס לבחון או לבחון מחדש טיפול מס.

ההשפעה של שינוי בעובדות או בנסיבות או של מידע חדש יטופלו כשינוי של אומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 **מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות** (IAS 8). כמו כן, ישות נדרשת לקבוע אם שינוי שהתרחש לאחר תקופת הדיווח מהווה אירוע מחייב תיאום או אירוע שאינו מחייב תיאום בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 **אירועים לאחר תקופת הדיווח**.

גילויים

הפרשנות אינה כוללת דרישות גילוי חדשות, אלא מדגישה את הרלוונטיות של דרישות הגילוי הקיימות בסעיפים 122 ו-125-129 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 **הצגת דוחות כספיים** ובסעיף 88 ל-12 IAS (שמפנה לגילויים לגבי התחייבויות תלויות ולגבי נכסים תלויים בתקן חשבונאות בינלאומי 37 **הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים** (IAS 37)).

מועד תחילה והוראות מעבר

IFRIC 23 תיושם לתקופות דיווח שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי, תוך מתן גילוי לכך. היישום לראשונה יהיה לפי אחת משתי החלופות הבאות:

- למפרע בהתאם ל-8 IAS, אם הדבר אפשרי ללא שימוש במידע בדיעבד.
- למפרע ללא הצגה מחדש של מספרי השוואה, עם הכרה בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר בהון, כפי שמתאים) בתקופת הדיווח השנתית הכוללת את המועד של היישום לראשונה.

גילוי לגבי תקנים חדשים בתקופה שלפני יישומם

להלן גילוי לדוגמה לגבי IFRIC 23, שיינתן בדוחות הכספיים התמציתיים ביניים של 2017 במסגרת הביאור בדבר תקני דיווח כספי בינלאומיים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שטרם יושמו ושעשויים להשפיע על הדוחות הכספיים של החברה בעת יישומם לראשונה:

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך):

ד. תקנים חדשים בתקופה שלפני יישומם (המשך):

2. פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי בדבר אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה (להלן: "הפרשנות"):

הפרשנות, שפורסמה ביוני 2017, קובעת כי במקרים שבהם ישנה אי-ודאות לגבי טיפול קיים או מתוכנן במסים על ההכנסה, החברה צריכה להעריך אם צפוי שרשות המס (או בית המשפט) יקבלו את טיפול המס הלא-ודאי תחת ההנחה שרשות המס תבחן את הסכומים שיש לה את הזכות לעשות כן ושיהיה לה את כל המידע הקשור בעת ביצוע בחינה זו. אם צפוי שרשות המס תקבל את טיפול המס הלא-ודאי, הטיפול החשבונאי יהיה בהתאם לדוחות המס של החברה. אם לא צפוי שרשות המס תקבל את טיפול המס הלא-ודאי, החברה צריכה לשקף את ההשפעה של אי-הוודאות על ידי שימוש בשיטה שחזרה באופן טוב יותר את התוצאה של אי-הוודאות מבין שתי השיטות הבאות: הסכום הסביר ביותר או התוחלת. החברה נדרשת להעריך מחדש את שיקולי הדעת והאומדנים שלה כאשר חל שינוי בעובדות או בנסיבות שעליהם אותו שיקול דעת או אומדן התבסס או כתוצאה ממידע חדש שמשפיע על שיקול הדעת או על האומדן. השפעה כאמור תטופל כשינוי אומדן חשבונאי.

כמו כן, החברה נדרשת לקבוע אם להתייחס לכל טיפול מס לא-ודאי בנפרד או ביחד עם טיפולי מס לא-ודאיים אחרים בהתאם לגישה שחזרה באופן טוב יותר את התוצאה של אי-הוודאות.

הפרשנות תיושם החל מתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי, תוך מתן גילוי לעובדה זו. הפרשנות תיושם למפרע באחת משתי הדרכים הבאות:

- הצגה מחדש של מספרי השוואה (אם הדבר אפשרי ללא שימוש במידע בדיעבד); או
- הכרה בהשפעה המצטברת של היישום למפרע כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר בהון, כפי שמתאים) בתקופה שבה הפרשנות מיושמת לראשונה.

[תפורטנה ההשפעות הספציפיות העיקריות הצפויות בדוחות הכספיים של החברה בעקבות יישום הפרשנות.] [לחלופין:

החברה בוחנת את ההשפעה האפשרית של הפרשנות על הדוחות הכספיים, אולם בשלב זה אין ביכולתה להעריך השפעה כאמור.]