

## הנדון: פישוט הטיפול החשבונאי במסים על הכנסה

חוזר זה רלוונטי רק לחברות המיישמות את כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב (U.S. GAAP).

### רקע

בחודש דצמבר 2019 פרסמה ה-FASB את ASU 2019-12<sup>1</sup> (להלן: "העדכון"), אשר מסיר חריגים מסוימים ועורך שינויים נוספים במטרה לפשט את הטיפול החשבונאי בנושא 740 בקודיפיקציה, *מסים על הכנסה*. התיקונים בעדכון הינם חלק ממאמץ ה-FASB להפחית את העלות והמורכבות של תקני החשבונאות תוך שמירה או שיפור של תועלת המידע שניתן למשתמשי הדוחות.

### החריגים שהוסרו:

| ASU 2019-12  | הוראות הקיימות בנושא 740  |
|--|---|
| <p>התיקון מסיר את החריג ולכן, ישות עם הפסד מפעילות נמשכת לפני מסים, תחשב את הטבת המס המיוחסת לפעילות נמשכת בהתאם לגישת "With or without".</p>  | <p><u>הקצאת מס תקופתית</u>: הוצאת/הטבת המס תוקצה בין הרכיבים (פעילות נמשכת, פעילות מופסקת, רווח כולל אחר (הון) עפ"י גישת "With or Without":</p> <p><u>שלב 1</u>: חישוב סה"כ הוצאת/הטבת המס לתקופה.</p> <p><u>שלב 2</u>: חישוב הוצאת/הטבת המס המיוחסת לפעילות הנמשכת<sup>2</sup>.</p> <p><u>שלב 3</u>: ההפרש בין שלב 1 לשלב 2 יוקצה ליתר הרכיבים<sup>3</sup>.</p> <p><u>החריג</u> – כאשר לחברה קיים הפסד לתקופה מפעילות נמשכת, יש להביא בחשבון את ההכנסה שהוכרה ברכיבים אחרים בדוחות בקביעת הטבת המס שתיוחס לפעילות הנמשכת. בהתאם לספרות המקצועית, יש ליישם את החריג כאשר לחברה הפסד מפעילות נמשכת והכנסה נטו מהרכיבים האחרים.</p> |
| <p>התיקון מסיר את החריג ולכן, בעת מעבר מהשקעה בבת להשקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני, ישות תיצור התחייבות מסים נדחים על ההפרש הקיים בין בסיס המס לבין הערך בספרים של ההשקעה (outside basis difference).</p> | <p><u>השקעה בחברה זרה</u> – מעבר מהשקעה בבת להשקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני: במידה וישות לא יצרה מסים נדחים בגין ההפרש בין בסיס המס לבין הערך בספרים של ההשקעה בבת (outside basis difference), ההפרש במועד המעבר לשווי מאזני יוקפא, ורק עבור הפרשים שייוצרו מאותו מועד ישות תיצור נכס או התחייבות מסים נדחים. הוראה זו מהווה חריג לכלל, לפיו יש ליצור התחייבות מסים נדחים עבור ההפרש בין בסיס המס לבין הערך בספרים של השקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני.</p>   |

<sup>1</sup> Accounting Standards Update 2019-12, Income Taxes (Topic 740): Simplifying the Accounting for Income Taxes

<sup>2</sup> במסגרת שלב 2, רכיבים מסוימים יוקצו לפעילות הנמשכת, כגון: השפעת השינוי בשיעורי המס או בחוקי המס, סילוק השפעות מס "לא רצויות" מרווח כולל אחר מצטבר לרווח והפסד (בגין שינוי בשיעור המס) והשפעת שינוי בהערכת מימוש נכסי מסים נדחים לתחילת התקופה בשל שינוי בצפי ההכנסה החייבת.

<sup>3</sup> ההפרש בין שלב 1 לשלב 2 יוקצה ליתר הרכיבים על בסיס פרופורציונלי בהתאם להשפעות המס המצטברות של כל אחד מהרכיבים.

| ASU 2019-12   | הוראות הקיימות בנושא 740   |
|---|--|
| <p>התיקון מסיר את החרג ולכן, התחייבות מסים נדחים שנוצרה בגין השקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני לא תוקפא אלא תטופל בהתאם לכללים הרגילים (אם ההשקעה בבת עומדת בכללים לאי יצירת התחייבות מסים נדחים, נבטל את ההתחייבות הקיימת ואם ההשקעה בבת לא עומדת בכללים לאי יצירת התחייבות מסים נדחים, נשאיר את ההתחייבות שהוכרה ונעדכן אותה בכל תקופה).</p> | <p><u>השקעה בחברה זרה – מעבר מהשקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני להשקעה בבת</u>: התחייבות מסים נדחים שנוצרה בגין השקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני, תוקפא בעת המעבר להשקעה בבת. הוראה זו מהווה חריג לכלל, שבמידה וישות עומדת בכללים לאי יצירת התחייבות מסים נדחים בגין השקעה בבת, היא לא תיצור התחייבות מסים נדחים בגין ההפרש בין בסיס המס לבין ערך בספרים של השקעה בבת (outside basis difference).</p> |
| <p>התיקון מסיר את החרג ולכן, גם במידה וההפסד המצטבר בתקופת ביניים עולה על ההפסד הצפוי לשנה, הטבת המס תוכר בהתאם לשיעור המס האפקטיבי השנתי.</p>  | <p><u>חישוב מסים על ההכנסה בתקופות ביניים</u>: ישות נדרשת לבצע את האומדן הטוב ביותר של שיעור המס האפקטיבי השנתי בכל תקופת ביניים (year-to-date basis), ולחשב באמצעותו את הוצאות או הכנסות המס לתקופה. <u>החריג</u> – כאשר בתקופת הביניים קיים הפסד מצטבר העולה על ההפסד הצפוי לכל השנה, הטבת המס שתוכר מוגבלת לסכום שהיה מוכר אילו סכום ההפסד הצפוי לשנה היה סכום ההפסד המצטבר בתקופת הביניים.</p>   |

### שינויים נוספים:

| ASU 2019-12   | הוראות הקיימות בנושא 740  |
|---|---|
| <p>העדכון קובע כי הוצאות המס השוטפות יטופלו בהתאם לנושא 740 במלואם. במידה וסכום המס שאינו מבוסס על הכנסה גבוה מסכום המס המבוסס על הכנסה, ישות תכיר את ההוצאה הנוספת ברווח לפני מס. (בנוסף, יש להכיר בנכס או התחייבות מסים נדחים בגין מסים משולבים בהתאם לנושא 740, לפי המס שמבוסס על הכנסה ללא התחשבות במס הפוטנציאלי שיכול להיות משולם בתקופות הבאות, במידה ושיעור המס שאינו מבוסס על הכנסה יהיה גבוה משיעור המס המבוסס על הכנסה).</p> | <p><u>משטרי מס משולבים</u>: תחומי שיפוט מסוימים מחייבים תשלום מס לפי הגבוה מבין 1. מס המבוסס על הכנסה 2. מס שאינו מבוסס על הכנסה. נושא 740 אינו חל על מס שאינו מבוסס על הכנסה, ולכן, בהתאם לסעיף (a) 740-10-15-4 במידה וסכום המס המבוסס על הכנסה גבוה מסכום המס שאינו מבוסס על הכנסה, נושא 740 יחול על ההפרש שבין סכום המס המבוסס על הכנסה לבין סכום המס שאינו מבוסס על הכנסה.</p>  |
| <p>העדכון מוסיף רשימה של גורמים שעל הישות לבחון, על מנת לקבוע האם הגידול הנוסף בבסיס המס של המוניטין קשור לצירוף העסקים בו נוצר או לעסקה נפרדת. במידה והגידול בבסיס המס קשור לצירוף העסקים בו נוצר, נכס מס נדחה יוכר רק אם בסיס המס של המוניטין עולה על הערך בספרים, אולם, אם הגידול בבסיס המס של המוניטין קשור לעסקה נפרדת, הישות תכיר בנכס מס נדחה בגין כל הגידול בבסיס המס של המוניטין.</p>  | <p><u>גידול בבסיס המס של מוניטין כתוצאה מעסקה שהתרחשה לאחר צירוף העסקים</u>: נכס מס נדחה בגין מוניטין שנוצר בצירוף עסקים יוכר אם בסיס המס של המוניטין עולה על ערכו בספרים. אולם, אם הערך בספרים של המוניטין גבוה מבסיס המס, ASC 805 אוסר להכיר בהתחייבות מסים נדחים. לאחר צירוף העסקים, עסקאות או אירועים מסוימים עשויים להגדיל את בסיס המס של נכסי הישות ובכללם המוניטין. סעיף 740-10-25-4 אוסר על ישות להכיר בנכס מס נדחה בגין חלק המוניטין אשר בצירוף העסקים לא נוצרה בגינו התחייבות מס נדחה, ולכן, נכס מס נדחה יוכר על ההפרש בין בסיס המס של המוניטין לבין הערך בספרים.</p> |
| <p>העדכון מבהיר שישות המגישה דוח מס מאוחד לא נדרשת להקצות את הוצאות המס המאוחדות לישויות שאינן חייבות במס בדוחות הכספיים הנפרדים שלהם. עם זאת, ישות רשאית לבחור ולהקצות את הוצאות המסים המאוחדות (השוטפות והנדחות), בתנאי שהישות למטה אינה חייבת במס בדוחותיה הכספיים הנפרדים ורשויות המס מתעלמות מקיומה.</p>   | <p><u>הקצאת הוצאות מס לישויות משפטיות שאינן חייבות במס</u>: ASC 740 דורש להקצות את סכום הוצאות המס המאוחדות (השוטפות והנדחות), לחברות הקבוצה שמפרסמות דוחות כספיים נפרדים, כאשר הקבוצה מגישה דוח מס מאוחד. בעלי עניין ציינו שחלק מהישויות הקצו את סכום הוצאות המס המאוחדות גם לישויות שאינן חייבות במס כגון single-member LLCs וחלק לא הקצו לישויות אלו.</p>  |

| ASU 2019-12   | הוראות הקיימות בנושא 740   |
|---|--|
| העדכון קובע כי יש לתאם את שיעור המס האפקטיבי השנתי ממועד החיקוק ולא ממועד כניסת החוק לתוקף. | חישוב מסים על ההכנסה בתקופות ביניים כאשר נחקק חוק לשינוי בשיעור המס: בהתאם להנחיות בתת נושא 10-740, השפעות המס על המסים הנדחים בגין שינוי שחוקק בשיעור המס, יובאו בחשבון במועד החיקוק. עם זאת, ישות לא תתאם את שיעור המס האפקטיבי השנתי שלה עבור חוק לשינוי בשיעור המס שחוקק, עד למועד כניסת החוק לתוקף. כתוצאה מכך, אם נחקק חוק לשינוי בשיעור המס ברבעון הראשון עם מועד כניסה לתוקף ברבעון השלישי, ישות מכירה בהשפעה על המסים הנדחים החל מהרבעון הראשון אך משנה את שיעור המס האפקטיבי השנתי שלה רק ברבעון השלישי. |

### מועד תחילה והוראות מעבר

| כל יתר החברות   | חברות ציבוריות (PBEs)   |
|---|---|
| תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2021, ותקופות ביניים הנכללות בתקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2022. | תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2020, ותקופות ביניים הנכללות באותן תקופות שנתיות. |

אימוץ מוקדם מותר עבור דוחות כספיים שטרם פורסמו. ישות הבוחרת באימוץ מוקדם בתקופת ביניים, צריכה לשקף התאמות כלשהן מתחילת התקופה השנתית הכוללת את תקופת הביניים. בנוסף, ישות הבוחרת באימוץ מוקדם, חייבת לאמץ את כל התיקונים שבעדכון.

| הוראות מעבר  | התיקון   |
|--|--|
| יישום למפרע לכל התקופות המוצגות.   | הקצאת הוצאות מס לישויות משפטיות שאינן חייבות במס   |
| יישום למפרע מותאם תוך התאמת השפעה מצטברת ליתרת עודפים בתחילת התקופה בה אומץ העדכון.                                    | השקעה בחברה זרה – מעבר מהשקעה בבת להשקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני<br>השקעה בחברה זרה – מעבר מהשקעה המטופלת בשיטת השווי המאזני להשקעה בבת |
| יישום למפרע לכל התקופות המוצגות או יישום למפרע מותאם תוך התאמת השפעה מצטברת ליתרת עודפים בתחילת התקופה בה אומץ העדכון. | משטרי מס משולבים   |
| יישום בדרך של מאן ולהבא.   | שאר התיקונים בעדכון  |