

IFRS

IFRS בראי המס - מצגת צוות 3

שי אהרונוביץ, עו"ד זמי פליטר, רו"ח
אלדר בן-רובי, עו"ד ארנון רצקובסקי, רו"ח
איתן צחור, עו"ד מישל דהאן, רו"ח

25 ביוני, 2008

נדל"ן להשקעה - עיקרי התקן תקן 16 (IAS 40)

- מדובר בנדל"ן מניב או נדל"ן אחר שאינו מיועד למכירה כמלאי ואינו משמש כרכוש קבוע
- ניתן לבחור בין גישת העלות לגישת השווי ההוגן
- בגישת השווי ההוגן ניתן לכלול גם נדל"ן בחכירה תפעולית כנדל"ן להשקעה
- בגישת השווי ההוגן לא מנכים פחת וזוקפים את הפרשי השווי לרווח והפסד כהכנסה או הוצאה

נדל"ן להשקעה (1)

- גם גישת העלות וגם גישת השווי ההוגן מותרות ועל המדווח לבחור ביניהן
- אין כל התייחסות למודל השווי ההוגן לצורכי מס, נדל"ן להשקעה הינו רכוש קבוע לכל דבר ועניין

האם לאפשר בחירה בין שני המודלים גם לצורכי מס?

נדל"ן להשקעה (2)

- עליית ערך נרשמת כהכנסה כשבוחרים במודל השווי ההוגן.
- לא מנוכה פחת במודל השווי ההוגן
- הסיווג לצרכי מס הינו כרכוש קבוע
- פחת מותר בניכוי לפי התקנות
- אין הוראה באשר לעליית הערך. מקובל עיקרון המימוש

האם יש לחייב במס את עליית הערך-או להתיר ירידת ערך, ולא להתיר פחת?

נדל"ן להשקעה (3)

- רק חכירה לתקופה של 25 שנים ומעלה נחשבת לחכירה מימונית ויוצרת הכרה כנכס לעניין חוק מס שבח מקרקעין

- ניתן לרשום נדל"ן בחכירה תפעולית כנדל"ן להשקעה אם בוחרים במודל השווי ההוגן. במקרה כזה רושמים נכס והתחייבות

האם לאמץ את הגישה החשבונאית בחכירה תפעולית במקום התקנות הקיימות?

נדל"ן להשקעה (4)

- אין טיפול אחיד, לעתים נדרש הנישום להוון הפסד בתקופת ההרצה או חומר מבוזבז לעלות הנכס.
- הרכישה מוכרת בערך נוכחי (פס"ד מכון גיאופיזי)

- הפסדים תפעוליים בתקופת ההרצה נזקפים לרו"ה עלויות כמו חומר מבוזבז בבניה נזקפות לרו"ה
- רכישה באשראי לז"א נרשמת בערך נוכחי, תוך הכרה בריבית כהוצאה

האם לאמץ את הגישה החשבונאית בנושאים אלה?

נדל"ן להשקעה (5)

- הנכסים הללו נספרים בנפרד ונזקף פחת בהתאם לתקנות המתייחסות לכל נכס בנפרד מהמקרקעין (מעוגן בפסיקה)

- נכסים הכלולים במקרקעין ואינם בהכרח מחוברים לו, כמו מזגנים וריהוט, אינם נספרים בנפרד במודל השווי ההוגן, המחושב עבור הנכס בכללותו ועלותם נזקפת לרו"ה

האם לאמץ את הגישה החשבונאית בנושא זה?

נדל"ן להשקעה (6)

- תוספת הערך עד לשווי ההוגן נרשמת כהכנסה רעיונית לפי סעי' 5ב' לחוק מס שבח
- תוספת הערך נרשמת כהכנסה רעיונית לפי סעיף 85 לפקודה

- מעבר מנדל"ן להשקעה למלאי – השווי ההוגן משמש כבסיס לעלות המלאי
- מעבר ממלאי לנדל"ן להשקעה- עליית הערך עד לשווי ההוגן נרשמת כהכנסה

כיצד למסות (אם בכלל) את המעברים מנדל"ן להשקעה למלאי ולהיפך?

נדל"ן להשקעה (7)

- ההכנסה מעליית ערך מותרת לחלוקה כדיבידנד (כפוף למבחנים שבחוק החברות)
- ההפרשים למועד המעבר נזקפו לעודפים ויתכן שניתן לחלק מהם דיבידנד
- דיבידנד המחולק לחברה ישראלית שלא מרווחי מפעל מאושר/מוטב – פטור
- דיבידנד המחולק ליחיד חייב במס של 25%

האם יש לשנות את דיני המס באשר לחלוקת דיבידנד מרווחי שווי הוגן שלא מוסו ומהסכום שנוקף לעודפים ביום המעבר?

חכירות (IAS 17) – עיקרי התקן (1)

- אבחנה בין חכירה תפעולית לחכירה מימונית
- האבחנה היא לפי המהות הכלכלית ולא המשפטית
- יתכן (אם כי נדיר) טיפול שונה ע"י החוכר והמחכיר
- חכירת מקרקעין (גם לתקופות ארוכות מאד) תחשב כתפעולית, אלא אם הבעלות עוברת לחוכר בתום תקופת החכירה
- בחכירה מימונית מכירים בנכס מחד ובהתחייבות מאידך

חכירות (IAS 17) – עיקרי התקן (2)

- בחכירה תפעולית דמי החכירה נרשמים כהכנסה או כהוצאה – לפי העניין
- בחכירה תפעולית ממצעים את דמי השכירות, כולל הוצאות ראשוניות, לאורך תקופת החכירה
- במכר וחכירה חוזרת (Sale and Leaseback) מסוג תפעולית, נדחה הרווח מהמכירה ונפרס לאורך תקופת החכירה

חכירות (1)

- | | |
|---|--|
| ■ האבחנה בין חכירה מימונית לתפעולית נקבעה בתקנות לפי מבחנים כמותיים | ■ אבחנה בין חכירה מימונית לתפעולית על פי קריטריונים איכותיים |
| ■ הטיפול אחיד ע"י החוכר והמחכיר בהתאם לתקנות | ■ יתכן טיפול שונה ע"י החוכר והמחכיר |

האם יש מקום לשנות את התקנות ולהיצמד למבחנים האיכותיים שבחשבונאות, גם אם היישום ע"י החוכר והמחכיר לא בהכרח יהיה זהה?

חכירות (2)

- סיווג החכירה כמימונית או תפעולית נקבע במועד יצירתה
- אין הוראה מפורשת בתקנות וניתן לפרש שיש לבדוק בכל מועד דיווח

האם יש מקום לקבוע בתקנות הוראה ברורה בנדון כמו בחשבונאות?

חכירות (3)

- חכירת קרקע מהמינהל נחשבת תמיד כתפעולית ודמי החכירה מראש מופחתים לאורך תקופת החכירה
- כללי מס הכנסה (קל וחומר לפי פס"ד פי-גלילות), מצמצמים את המקרים בהם ניתן לתבוע את דמי החכירה בניכוי,

האם יש מקום לבטל את התקנות הקיימות ולקבוע כללים הזהים לטיפול החשבונאי?

חכירות (4)

■ אין הוראה מקבילה
בדיני המס

■ הערך הראשוני של נכס
חכור בחכירה מימונית
הינו כנמוך מבין השווי
ההוגן של הנכס או
הערך הנוכחי של דמי
החכירה המהוונים

האם יש מקום לקבוע הוראה דומה בדיני המס?

חכירות (5)

■ אין הוראה מקבילה
בדיני המס. החוזה
המשפטי קובע את
הבסיס לדיווח לצרכי מס

■ בחכירה תפעולית
מכירים בהוצאה/הכנסה
בשיטת המיצוע, אף אם
נקבעו בחוזה דמי
שכירות מדורגים וכן
פורסים הוצאות
ראשוניות

האם יש מקום לקבוע הוראה דומה בדיני המס?

חכירות (6)

- רואים בעיסקה כזאת כשתי עיסקאות: מכר וחכירה והרווח מדווח מיידית
- במכר וחכירה חוזרת מסוג חכירה מימונית, נדחה הרווח מהמכירה על פני תקופת החכירה

האם יש מקום לדחות את רווח ההון בדיני המס כפי שזה נעשה בחשבונאות?

רכוש קבוע – תקן 27 (IAS 16) עיקרי התקן (1)

- ניתן לבחור במודל העלות או במודל השערות
- במודל השערות, הפרשי השערות נזקפים ל- OCI כפריט נפרד בהון העצמי
- בוטל מושג המלאי הבסיסי
- יש לכלול בעלות הנכס הוצאות פירוק ופינוי צפויות
- עלויות הרצה והפסד בתקופת ההרצה נזקפים לרו"ה
- רכישה באשראי מחייבת רישום הנכס בערך נוכחי

רכוש קבוע – תקן 27 (IAS 16) עיקרי התקן (2)

- שיטת הרכיבים בחישוב הפחת
- הפרשה מראש להוצאות בדק תקופתי
- תקופת ההפחתה נקבעת לפי אורך החיים הכלכלי
- יש להתחשב בערך השייר (גרט) לצרכי חישוב הפחת
- יש לבחון מחדש בכל שנה את תקופת ההפחתה ואת אומדן שווי השייר. השינוי מטופל "מכאן ואילך"
- במודל השערוך הפחת מחושב מהסכום המשוערך
- בהחלפת נכסים יוכר רווח אלא אם אין לעיסקה מהות כלכלית

רכוש קבוע (1)

- | | |
|---|--|
| ■ רק מודל העלות מוכר | ■ ניתן לבחור בין מודל העלות למודל השערוך |
| ■ הפחת המתייחס לעודפי השערוך אינו מותר בניכוי | ■ עודפי השערוך נזקפים ישירות להון |
| | ■ הפחת מחושב מהעלות המשוערכת |

האם ניתן להכיר בשערוך לצרכי מס לרבות הפחת ממנו?

רכוש קבוע (2)

- מלאי בסיסי אינו קיים עוד
- חלפים וכלים לזמן ארוך
- נרשמים ומופחתים כפריטי רכוש קבוע
- חלפים וכלים מתכלים
- נרשמים כמלאי עד לצריכתם
- מקובל לדרוש קיום מלאי בסיסי גם של כלים מתכלים כמו כלי מטבח ומגבות בבתי מלון. מלאי זה אינו מופחת כלל
- רכישות מעבר למלאי הבסיסי מותרות בניכוי

האם להמשיך בשיטת המלאי הבסיסי לצרכי מס או לאמץ את הגישה החשבונאית?

רכוש קבוע (3)

- עלות הפירוק והפינוי
- המשוערת נכללת בעלות הנכס בערך נוכחי
- נכס שנרכש באשראי מוצג לפי הערך הנוכחי שלו והיתרה- כריבית
- רק העלות בפועל מוכרת כעלות הנכס
- פרט לנדל"ן שלפי הפסיקה נרשם בערך נוכחי, אין הוראה מקבילה בפקודה

האם לאמץ את הגישה החשבונאית בנושאים אלה גם לצרכי מס? אם כן- האם לקבוע שיעור היוון אחיד או משתנה בהתאם למאפייני החברה?

רכוש קבוע (4)

- עלויות הרצה והפסדים
- בהפעלה ראשונית של הנכס (כמו סניף חדש)
- נרשמים כהוצאה ואינם נזקפים לעלות הנכס
- בד"כ הגישה לצרכי מס
- זהה לגישה החשבונאית לעיתים נדרש הנישום להוון לפחות חלק מהוצאות אלה

האם לעגן בכתב (בחוק, בתקנות או בחוזר מקצועי) את התרת כל העלויות האלה בעת היווצרותן?

רכוש קבוע (5)

- תקופת הפחת מבוססת על אורך חיים כלכלי
- תקופת הפחת מחושבת לפי רכיבים
- ערך השייר נלקח בחישוב הפחת
- תקופת הפחת נקבעת על פי האמור בתקנות הפחת לכל סוג נכס בנפרד
- הנכס מופחת בשלמותו
- ערך השייר אינו נלקח בחישוב הפחת

האם להתאים את תקנות הפחת (משנת 1941!) ככל האפשר לתקינה החשבונאית, או לבטלן ולאמץ את הפחת החשבונאי, או להשאיר את המצב הנוכחי על כנו?

רכוש קבוע (6)

- תקופת הפחת נקבעת על פי האמור בתקנות הפחת ואינה משתנה
- הפרשה לירידת ערך אינה מוכרת לצרכי מס
- תקופת הפחת וערך השייר נבחנים מחדש מידי שנה
- אם השווי בר-השבה של הנכס נמוך מהיתרה בספרים – יש להפריש לירידת ערך

**האם לאפשר שינוי תקופת הפחתה גם לצרכי מס?
האם להכיר בהפרשה לירידת ערך לצרכי מס?**

רכוש קבוע (7)

- לפי סעיף 96 לפקודה לגבי לנכסים בני פחת, ניתן לקזז את רווח ההון מעלות הנכס שנרכש להחלפת הנכס הנמכר, גם אם בוצעו מכירה וקניה בהפרשי זמן
- לפי סעיף 27 ניתן להתיר הפסד שוטף בעת שחלוף בהחלפת נכסים יוכר רווח ממכירה, אלא אם לעיסקה לא היתה מהות כלכלית (למשל-העברת נכסים בתוך הקבוצה)

האם יש מקום לשנות את סעיפים 96 ו- 27 ולהתאימם לתקן החשבונאי?

רכוש לא מוחשי – עיקרי התקן (1) תקן חשבונאות 30 (IAS 38)

- הגדרה: נכס לא כספי, ניתן לזיהוי, חסר מהות פיסית
- ניתן לזיהוי-פירושו- ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או משפטיות
- נכס בלתי מוחשי ימדד (לראשונה) לפי העלות
- הוצאות עוקבות ייזקפו בד"כ לרו"ה
- נכס לא מוחשי שנרכש באשראי יירשם בערכו הנוכחי
- תוכנה הנרכשת בנפרד תירשם בד"כ כנכס לא מוחשי

רכוש לא מוחשי – עיקרי התקן (2) תקן חשבונאות 30 (IAS 38)

- בצירוף עסקים יוכרו נכסים לא מוחשיים (פרט למוניטין) העונים על ההגדרה, גם אם לא הוכרו כנכס ע"י היישות הנרכשת, וזאת בהתאם לשווים ההוגן
- מבחינים בין עלויות מחקר הנזקפות מיידית לרו"ה לבין עלויות פיתוח, העונות לקריטריונים מסויימים ואותן יש להוון כנכס לא מוחשי שיופחת עם תחילת השימוש
- עלות נכס לא מוחשי מפיתוח עצמי תימדד לפי העלות הישירה עד למועד הפעלתו

רכוש לא מוחשי – עיקרי התקן (3) תקן חשבונאות 30 (IAS 38)

- העלויות הבאות ייזקפו לרו"ה למרות שהוצאו להשגת הטבות כלכליות בעתיד:
- עלויות הזנק, הכשרת עובדים, פרסום וקידום מכירות ועלויות בגין מיקום או ארגון מחדש
- נכס לא מוחשי בעל אורך חיים מוגדר יופחת על פני אורך חייו השימושיים, בד"כ לפי קו ישר
- נכס לא מוחשי בעל אורך חיים לא מוגדר (מוניטין), לא יופחת באופן שיטתי, אלא תיבחן ירידת ערך שלו מידי שנה לפחות

נכסים לא מוחשיים (1)

- | | |
|--|---|
| ■ הטיפול הזה לחשבונאות | ■ נכס בלתי מוחשי נרשם לפי העלות |
| ■ בד"כ עלויות עוקבות מותרות בניכוי שוטף | ■ עלויות עוקבות נזקפות לרו"ה |
| ■ הרישום לפי עלות נומינלית | ■ רכישה באשראי נרשמת בערך נוכחי |
| ■ תוכנות ניתנות להפחתה במסגרת תקנות הפחת | ■ תוכנה הנרכשת בנפרד נרשמת כרכוש לא מוחשי |

האם יש מקום להכיר ברישום לפי ערך נוכחי ?

נכסים לא מוחשיים (2)

- נכסים לא מוחשיים שנרכשו במסגרת צירוף עסקים, מוכרים לפי השווי ההוגן שלהם (פרט למוניטין), אם ניתנים לזיהוי באופן נפרד, ומופחתים בהתאם לאורך החיים הצפוי, גם אם מדובר ברכישת ישות משפטית נפרדת
- תקנות הפחת אינן מאזכרות את מרבית סוגי הנכסים הלא מוחשיים, ולכאורה לא ניתן להפחיתם לצרכי מס
- מוניטין ניתן להפחית בהתאם לתקנות
- בעיסקת מניות לא ניתן לתבוע הפחתה של נכס לא מוחשי כלשהו

האם יש מקום לקבוע בתקנות אפשרות הפחתת נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו (פרט למוניטין) ובאילו שיעורים? האם לאפשר הפחתת נכסים לא מוחשיים בעיסקת מניות?

נכסים לא מוחשיים (3)

- הוצאות מחקר נזקפות לרו"ה בעת התהוותן
- הוצאות פיתוח "כשירות" מוכרות כנכס ומופחתות החל ממועד השימוש בו
- הוצאות מו"פ שאושרו ע"י המדע"ר מוכרות באותה שנת מס בה הוצאו
- הוצאות מו"פ אחרות מותרות בניכוי על פני 3 שנים

האם יש מקום לשינוי באופן ההכרה בהוצאות מו"פ בהתאם לרישום החשבונאי?

נכסים לא מוחשיים (4)

- עלויות פנימיות מסויימות כגון: פרסום, קידום מכירות וכיו"ב אינן ניתנות לרישום כנכס ויש לזקוף אותן לרו"ה בעת התהוותן
- אם ההוצאות האמורות לא הוצאו לשם יצירת הכנסה בשנת המס, ואינן מיועדות לשמור על הקיים- ההכרה בהן לצרכי מס נדחית עד למועד הפקת ההכנסה

האם יש מקום להתאים את כללי ההכרה לצרכי מס עם הרישום החשבונאי (מחייב שינוי סעיף 17)?

נכסים לא מוחשיים (5)

- נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים מוגדר מופחתים על פני אורך החיים המשוער, בד"כ בשיטת הקו הישר
- מוניטין ונכסים אחרים בעלי אורך חיים לא מוגדר, אינם מופחתים באופן שיטתי, אלא נבחנת ירידת ערך מידי שנה
- אין איזכור נכסים לא מוחשיים, פרט לתוכנה, בתקנות הפחת
- מוניטין ניתן להפחתה על פני 10 שנים (בקו ישר) אם עומד בהוראות התקנות

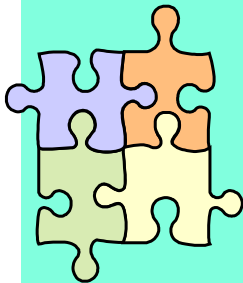
האם יש מקום להתאים את כללי ההפחתה לצרכי מס עם הרישום החשבונאי?



בעיות "רוחביות"

- נקודת המוצא בדוח ההתאמה- הרווח החשבונאי לפי IFRS או רווח "נומינלי" לפי GAAP ישראלי?
- חלוקת דיבידנד מרווחי שערך שלא נישמו
- חלוקת דיבידנד מסכומים שנוקפו ליתרת העודפים בעת האימוץ לראשונה
- פיצוי על הוצאות/הכנסות שנוקפו ליתרת העודפים בעת המעבר ולא יירשמו כהוצאות/הכנסות בעתיד (מענקי מדע"ר שנרשמו בעבר כהכנסה והוסבו בעת האימוץ לראשונה להתחייבות)

תודה על ההקשבה



זמי וארנון