

דצמבר 2019

לכבוד,

לקוחות המשרד

א.ג.נ.,

להלן עדכונים בנושאים הבאים :

א. עדכונים בנושאי מיסוי.

ב. עדכונים בנושא תקני IFRS.

**מטרת החוזר לעדכן בנושאים מקצועיים,**

**אין ליישם את האמור ללא התייעצות עם משרדנו**

משרדנו לשירותכם בכל שאלה שתתעורר.

בכבוד רב,

חייקין כהן רובין ושות'

רואי חשבון

## תוכן עניינים מפורט

### א. עדכונים בנושאי מיסוי

1. חוק עידוד השקעות הון - שירות מבוסס תוכנה
2. שינוי עקרונות המיסוי הבינלאומי - OECD
3. החבות במע"מ בשל קבלת מניות/ אופציות כדירקטור או נותני שירותים חיצוניים
4. מס הכנסה ומע"מ במכירות באמזון
5. הכרה בתשומות מע"מ בגין מוצר שעוצב בישראל ויוצר ונמכר בחו"ל
6. שינויים מרחיקי לכת בחובות הדיווח והפעילות הנדרשת בטרטוריות Offshore
7. מיסוי בינלאומי - סיום הליך גילוי מרצון
8. שינויים באמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבריטניה
9. חוזר מס הכנסה 03/2019, דגשים לעניין הפרדת מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון

### ב. עדכונים בנושא תקני IFRS

1. ההשלכות על מצבה הפיננסי של חברה לאור סיווג הנכסים בדוח על המצב הכספי - תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
2. שיעור ריבית תוספתי של חוכר – תקן בינלאומי מס' 16
3. "עמדת מס לא ודאית" בדוח על המצב הכספי
4. הכנסות מחוזים עם לקוחות - מהן עלויות תוספתיות של השגת חוזה

## א. עדכונים בנושאי מיסוי

### 1. חוק עידוד השקעות הון - שירות מבוסס תוכנה

ביום 29.12.2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית, אשר במסגרתו תוקן החוק לעידוד השקעות הון. מטרתו של התיקון היא להתאים את החוק לתעשייה שהיא עתירת ידע, כדי לעודד חברות מתאימות להתבסס ולהרחיב את פעילותן בישראל, באמצעות מחקר ופיתוח.

כחלק מהשינוי מוכר למעשה שירות מבוסס תוכנה כהכנסה טכנולוגית הזכאית למעשה להטבות המס - הפחתת שיעור המס על ההכנסה החייבת ל - 12% או ל - 7.5% תלוי באזור הפיתוח, ל - 20% מס על הדיבידנד לתושב ישראל ול - 4% לתושב חוץ .

במסגרת החלטת מיסוי 9101/19 אשר פורסמה לאחרונה נדונה השאלה האם פלטפורמה להשוואה מקוונת של מחירי כרטיסים להופעות ואירועי ספורט הינה בבחינת הכנסה טכנולוגית.

החברה הנדונה פיתחה פלטפורמה אשר מאפשרת חיפוש כרטיסים לאירועים שונים בהתאם לפרמטרים מסוימים. הפלטפורמה מתקשרת עם ספקים מסוימים המוכרים כרטיסים ומוצגים באתר החברה ע"ב הפלטפורמה אותה פיתחה החברה ומהווה ממשק חכם לשימוש ע"י משתמשי הקצה.

החברה אינה מוכרת כרטיסים לאירועים השונים, אלא המכירות של הכרטיסים מתבצעות ע"י הספקים השונים. החברה עצמה גובה עמלה מהספקים בהתאם לשימוש שלקוחות הקצה ביצעו בפלטפורמה והמיוחס להכנסות הספקים הרלוונטיים.

למעשה הכנסות החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה בדרך של שירות מבוסס תוכנה (SAAS) הניתן לספקים.

החלת המיסוי ותנאיה: אושר לחברה כי הכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה כאמור לעיל תיחשבנה "הכנסה טכנולוגית" וזאת בכפוף לעמידתה בהגדרת "מפעל טכנולוגי" בכל שנה.

חישוב ה"הכנסה הטכנולוגית המועדפת" תיעשה בכל שנה בהתאם לקבוע בתקנות לעידוד השקעות הון.

### 2. שינוי עקרונות המיסוי הבינלאומי

#### :Pillar One

במהלך חודש אוקטובר פרסם ה-OECD את טיוטת ההצעה הראשונית של "Pillar One". הטיוטה מציגה את האופן בו ימוסו קבוצות רב-לאומיות גדולות בטרטוריות בהם יש לאותן קבוצות פעילות והפקת רווחים. השלכות:

- הגדרה מעודכנת למוסד קבע (PE) – אם לקבוצה עסקים משמעותיים במקומות ללא נכוחות פיזית, תמוסה הקבוצה באותן מקומות באמצעות כללים חדשים.
- חריגה מעקרון ה'זרוע הארוכה'/מחיר השוק, קביעת מנגנון ייחוס רווחים שיש למסות – הקצאה מחדש של רווחים וזכויות מיסוי למדינות המהוות את שוקי היעד העיקריים של הקבוצה.

#### :Pillar Two

בחודש נובמבר התפרסמה טיוטת הצעה באשר ל-'Pillar two', בה נבחנה מדיניות ה-GIOBE ( global anti base erosion), רמת מיסוי אפקטיבי מינימאלית על קבוצות רב לאומיות ונשקלות האפשרויות הבאות:

- הכללת הכנסות - לכלול הכנסות כאשר רווחי סניף או חברת בת התחייבו בשיעור מס נמוך.
- אי הכרה בהוצאות בחיובים בין צדדים קשורים כאשר הכנסה מתחייבת בשיעור מס נמוך.
- תיקונים והגבלות לעניין הטבות אמנה בהקשר של מעבר משיטת פטור לשיטת זיכוי.

הדוח הסופי באשר ל- Pillar one ו Pillar two צפוי להתפרסם עד סוף 2020.

### 3. החבות במע"מ בשל קבלת מניות/ אופציות כדירקטור או נותני שירותים חיצוניים

ישנם מקרים בהם דירקטורים או נותני שירותים חיצוניים מעניקים שירותים לחברות פרטיות, בעיקר לחברות בתחום הטכנולוגיה וזאת בתמורה למניות/אופציות למניות של אותה חברה במקום במזומן. הדבר נובע משיקולים שונים, כגון: מניעת הכבדה תזרימית על החברה, במיוחד אם מדובר על חברות בתחילת דרכן, הפגנת מחויבות ואמונה בעתיד החברה ועוד. במקרים אלו בעת מתן השירות מתקיים אירוע מס לפי חוק מס ערך מוסף וקיימת סוגיה רגישה לגבי קביעת המחיר באותם המקרים. המחלקה המקצועית של מע"מ טוענת במסגרת החלטת מיסוי, אגב הצגת מקרה שבו עוסק נותן שירות ללקוח ומקבל בתמורה סכום מזומן ובנוסף גם אופציות לרכישת מניות בחברה פרטית. בהחלטה נקבע כי סעיף 10 לחוק מע"מ קובע, בין היתר, כי מחירה של עסקה, שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, היא המחיר שהיה משתלם בגין השירות האמור בתנאים רגילים. לפיכך, מחיר העסקה לצרכי מע"מ של השירותים הינו שווי השוק של השירותים. במקרים הנ"ל, על הדירקטור או נותן השירות להוציא חשבונית מס ולשלם מס עסקאות בהתאם למחיר העסקה שהיה נקבע במידה והיה מקבל רק תמורה במזומן.

### 4. מס הכנסה ומע"מ במכירות באמזון

עם פתיחת השערים בפני קמעונאים ישראלים המעוניינים לבצע עסקאות עם לקוחות ישראלים באמזון חשוב לדעת את אופן ההתנהלות מול הרשויות. ישנם מספר סוגי עסקאות אפשריות:

**עסקאות יבוא ויצוא** - בעסקאות אלה בעל העסק הישראלי מייבא סחורות ארצה ומתחייב במיסי יבוא עם כניסת הסחורה לישראל. על יבוא סחורות לישראל מוטל מע"מ. על סחורות מסוימות מוטל מס קנייה, ועל יבוא מוצרים מסוימים ממדינות מסוימות מוטל מכס. בעת יצוא הסחורה לחו"ל חל מע"מ בשיעור אפס עם הנפקת רשימון יצוא הכרוך בעמלות שונות.

מבחינת מס הכנסה, כאשר מדובר בעסק הממוקם בישראל, בכל מקרה גם אם המכירות מבוצעות בפלטפורמה כגון אמזון, מכירת המוצרים המיובאים לישראל ומיוצאים לחו"ל מתחייבת במס הכנסה בישראל. לעומת זאת במע"מ החיוב הוא רק כאשר המוצר הנמכר הוא של ספק ישראלי והמכירה מתבצעת בישראל.

**עסקאות תיווך** - בעסקאות אלה המתווך אינו נושא בסיכונים הכרוכים בעסקה, הבעלות בסחורה לא עוברת למתווך משום שהוא לא רוכש אותה, והמסגרת המשפטית בעסקה היא של הסכם לקנייה ומכירה בין שני צדדים שאינם המתווך. שירותים אלו שמספק עוסק ישראלי בעסקה בינלאומית בדרך כלל חייבים במע"מ בשיעור אפס. זאת בין אם שירותי התיווך ניתנים לעוסק ישראלי ובין אם ניתנים לעוסק הזר. בהיבט של מס הכנסה, המתווך מתחייב במס רק בגין הרווח הנובע משירות התיווך שהעניק.

**עסקאות דרופשיפינג** - הינם עסקאות בהן הקמעונאי אינו שומר סחורות במלאי, אלא מעביר את הזמנות הלקוח ופרטים למשלוח אל הספק ששולח את הסחורה ישירות ללקוח, התמורה משולמת לקמעונאי והאחריות והסיכונים גם כן.

עסקאות דרופשיפינג מתאפשרות בפלטפורמה של אמזון ואיביי (ושירות מכירה דומות), היות שהן מאפשרות הקמת חנות וירטואלית למכירת המוצרים המסופקים במתכונת של דרופשיפינג.

עסק לדרופשיפינג חייב במס הכנסה בישראל, אך לא חייב במע"מ על עסקאותיו. מכיוון שחוק מע"מ כלל לא חל על עסקאות אלה, לא ניתן לנכות את מס התשומות בו נושא העוסק הישראלי בגין הוצאותיו בישראל (למשל רכישת מחשב, השכרת משרד וכיו"ב).

**5. הכרה בתשומות מע"מ בגין מוצר שעוצב בישראל ויוצר ונמכר בחו"ל:**

ביום 2 באוקטובר 2019 התקבל בביהמ"ש המחוזי מרכז – לוד פס"ד ע"מ 49963-03-17 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה.

חברת מוגוגו מפתחת ומעצבת מערכות ריהוט מודולריות בישראל, ייצור המערכות נעשה בווייטנאם, ומשם נשלחים המוצרים למפיצים של החברה בארה"ב ("Drop Shipment"). **לטענת החברה**, פעילותה בישראל הינה ייצור של נכס בלתי מוחשי המועבר לחו"ל לצורך יישומו והטמעתו בייצור המערכות, השייוק והמכירה, כאשר התשומות שמושקעות על ידה בישראל, משמשות לייצור אותו קניין רוחני לפיכך פעילותה מהווה מכירה של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ החוסה תחת שיעור מס אפס לפי סעיף 12(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ולכן, מס התשומות המשמשות לעסקאות אלו מותר בניכוי.

מנגד, **טענת מע"מ** הינה שמאחר שהייצור והמסחר במוצרי החברה לא נעשה בישראל, ולא בוצעו עסקאות חייבות במע"מ בישראל ולטענתו מרכיב העיצוב, שהוטמע בשולחנות, אינו משמעותי כלל, לא ניתן לנכות את מס התשומות אשר שימש לפעילותה.

**בית המשפט פסק** כי מאחר שהחברה עוסקת במכירה של נכס מוחשי, מהות העסקה הינה מכירה של נכס מוחשי אף אם הושקעו בו תשומות עיצוב. בנוסף קבע בית המשפט כי בכל נכס מוחשי מוטמעים רכיבים עיצוביים או טכנולוגיים, ואין הדבר מורה כשלעצמו על כך שעיקר המוצר הוא נכס בלתי מוחשי. בית המשפט הדגיש כי פיתוח ועיצוב כשלעצמם אינם נחשבים זכות בקניין רוחני או נכס בלתי מוחשי, אלא הן הפעולות אשר כתוצאה מהן יכולה להיווצר זכות בקניין רוחני **ועל כן לא ניתן להכיר בתשומות.**

**6. שינויים מרחיקי לכת בחובות הדיווח והפעילות הנדרשת בטרטוריות Offshore (כדוגמת BVI Cayman, וכדו')**

רוב מדינות ה-Offshores שהינן טריטוריות נטולות מס, בהן כמעט ולא קיימות דרישות דיווח, אימצו חקיקות העוסקות בדרישות למהות כלכלית (Economic substance). החקיקות עלולות להשפיע בעיקר על חברות המנהלות פעילות של אחזקה, חברות IP, חברות מימון ועוד.

חקיקות אלו קיימות ב: British Virgin Islands (BVI), Cayman Islands, Bermuda, Guernsey, Jersey, Curacao ו- Isle of Man, Barbados.

החקיקות הן בעיקר דרישה לנוכחות פיזית נאותה בעסק וכן דרישות למסירת מידע על פעילות העסק, הכנסות, עובדים ועוד.

דרישות הדיווח משתנות מחברה לחברה, לדוג' ב-BVI (איי הבתולה הבריטיים) חברה נדרשת להגיש לרשויות את האינפורמציה הבאה: מחזור הכנסות, מספר העובדים הקשורים לפעילות, מספר עובדים ב-BVI, כתובת פיזית של משרד, תיאור הציוד הקיים ב-BVI, שמות העובדים וכו'.

נקבעו סנקציות כספיות ולגאליות בגין אי עמידה בדרישות, לדוגמא ב-BVI, קנס שנתי בסכום של 200 ל-400 אלף דולר, בחלק מהמדינות הסרת הישות מרשם החברות המקומי, פעולה שעשויה להיחשב כאירוע של פירוק, במדינת התושבת של חברת האם המחזיקה את החברה הנמתקת. יתרה מכך, בחלק מהטריטוריות ישנה סמכות להחליף מידע הנוגע לבעלים הכלכלי או הלגאלי עם טריטוריות אחרות.

## 7. מיסוי בינלאומי - סיום הליך גילוי מרצון

במהלך השנים פורסמו תכניות שונות לגילוי מרצון ומתן אורכות. התכנית האחרונה שפורסמה מאפשרת גילוי מרצון באופן אנונימי עד סוף שנת 2018, ואילו בשנת 2019 ניתן להגיש פניות שמיות בלבד. לדברי מנהל רשות המיסים לא תינתנה אורכות לנוהל הקיים שסיומו ביום 31.12.2019. תכניות אלו חלות על תושבי ישראל שלא דיווחו על הכנסותיהם בישראל או בחו"ל, וכן על תושבי חוץ אשר להם הכנסות שלא דווחו בישראל. סיום התכנית לגילוי מרצון נעשית במקביל לתחילת קבלת ומסירת דיווחים על חשבונות במוסדות פיננסיים במסגרת תקן ה-CRS (common reporting standart), שפורסם ע"י רשות המיסים בדבר המדינות שצפויות להיכלל במסגרת חילופי המידע הבנקאיים האוטומטיים ואת מועדי תחילת קבלת ומסירת הדיווחים.

## 8. שינויים באמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבריטניה

ביום 08.09.19 אושרו בכנסת שינויים באמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבריטניה, אשר ישפיעו על חברות ויחידים הפועלים במדינות אלה.

תחולת השינויים: בישראל- החל מ-01.01.2020.

להלן השינויים העיקריים הנוגעים לחברות:

### 1. חברה בעלת כפל תושבות:

**כיום**: כאשר חברה נחשבת כתושבת של שתי המדינות, התושבות לעניין מס תיקבע בהתאם למדינה שבה מתקיים הניהול האפקטיבי של החברה.

**החל מתאריך העדכון**: עניין התושבות יוסדר באמצעות הסכמה הדדית בין רשויות המס בבריטניה לבין רשויות המס בישראל.

### 2. הרחבת ההגדרה של מוסד קבע:

**כיום**: מוסד קבע – מקום עסקים קבוע בו מתנהלים עסקי המיזם כולם או חלקם, קרי מקום הנהלה, סניף, משרד, בית חרושת, בית מלאכה, מכרה, באר נפט/גז, מקום להפקת משאבים טבעיים, אתר בניה או פרויקט בינוי הנמשך יותר מ-12 חודשים.

**החל מתאריך העדכון**: בעת בחינת הפעילות והנוכחות של הישות יש לבחון גם את החברות הקשורות כמכלול.

### 3. דיווידנדים:

**כיום**: כאשר החברה היא תושבת בריטניה, שיעור ניכוי המס במקור על דיבידנד הינו 15%.

**החל מתאריך העדכון**: ניכוי מס במקור בשיעור של 5% על דיבידנד שמשלמת חברה בריטית לחברה ישראלית בעלת שליטה מהותית, שאר החלוקות חיבות בניכוי בסך 15%.

### 4. ריביות:

**כיום**: שיעור ניכוי המס במקור על ריביות הינו 15%.

**החל מתאריך העדכון**: שיעור ניכוי המס במקור הינו 10%, וכאשר התשלום הוא לבנק 5%. ניתן לבחור כחלופה לשלם על הכנסות הריבית נטו שיעור מס חברות.

### 5. תמלוגים:

**כיום**: שיעור ניכוי המס הינו 0% למעט קולנוע, טלוויזיה וסרטים שאז הניכוי הינו 15%\* (שיעור מס חברות).

**החל מתאריך העדכון**: שיעור ניכוי המס במקור הינו 0% לרבות קולנוע, טלוויזיה וסרטים.

### 6. רווח הון ממכירת מניות:

**כיום**: ישנו פטור ממס במדינה שבה נמצאת החברה הנמכרת בהינתן שרווח ההון חייב במס במדינת התושבות של המוכר.

**החל מתאריך העדכון :** פטור ממס במדינה שבה נמצאת החברה הנמכרת אלה אם יותר מ-50% מהערך של מניות החברה מקורו בנדל"ן באותה ארץ.

**9. חוזר מס הכנסה 03/2019 דגשים לעניין הפרדת מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון**  
החוק מעניק הטבות מס לחברות העומדות בתנאים הקבועים בו, אחד מתנאים אלו הינו קיומו של "מפעל תעשייתי", תנאי זה משמעותי על מנת לבחון את יתר התנאים הקבועים בחוק וביניהם עמידה בתנאי "מפעל בר תחרות", קביעת הכנסה מועדפת וזיהוי אזור פעילות המפעל.  
קיימים מקרים בהם חברה אחת מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים נפרדים או מפעל אחד הפועל במספר מגזרי פעילות. מטרת החוזר היא לקבוע אמות מידה על בסיסן ניתן לזהות מהו "מפעל תעשייתי".  
חלק מהתנאים הם ביחס לחברה עצמה וחלקם ביחס למפעל. תנאי שנקבע במסגרת החוק ל"מפעל" ייבחן לכל מפעל בנפרד.

#### **מבחנים המצביעים על מפעלים נפרדים**

- להלן רשימה של מבחנים שונים שיש בהם כדי להצביע על קיומם של מפעלים נפרדים באותה חברה:
- המוצרים המיוצרים במפעלי החברה שונים באופן מהותי זה מזה. ככל ומדובר במפעלים העוסקים בפיתוח תוכנה או ביצור מוצרים בעלי אופי טכנולוגי, אזי יש לבחון את ההבדל הטכנולוגי והשוני גם על התוכנות וגם על המוצרים כאמור בכל מפעל;
  - הטכנולוגיות בהן משתמשים במסגרת תהליך הפיתוח והייצור בכל אחד ממפעליה של החברה שונות באופן מהותי זו מזו;
  - חומרי הגלם העיקריים בהם משתמשים בתהליך הפיתוח והייצור שונים בכל מפעל;
  - המיקום של המפעלים שונה. לעניין זה, מיקום שונה יכול ויהיה גם במסגרת אותו מבנה אך ניתן לזהות הפרדה במתחמים המשמשים כל מפעל כגון קומה נפרדת, אולמות ייצור נפרדים וכדומה;
  - שוני בלקוחות ובספקים של המפעלים של החברה;
  - בכל מפעל עובדים שונים בעלי מיומנויות שונות, ואין תחלופת עובדים בין המפעלים;
  - קיים מטה ניהול נפרד לכל מפעל;
  - החברה שומרת על הנהלת חשבונות נפרדת לכל אחד ממפעליה;
  - המפעלים אינם מהווים "מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד" כאמור בחלופה 2 להגדרה כאמור שבסעיף 1 לחוק עידוד התעשייה (מיסים) תשכ"ט-1969. מפעלים כאמור, מהווים למעשה שרשרת ערך אחת אשר לא ניתן לראות בכל אחד מחלקיה, כמפעל נפרד;
  - בחינת כלל הנסיבות לרבות נסיבות מיוחדות ככל שקיימות.  
אין מדובר ברשימה סגורה של מבחנים.  
היה ולחברה פעילות ייצורית ופעילות שאינה ייצורית, ושתי הפעילויות קשורות זו לזו, לא תתאפשר הפרדה לשני מגזרים נפרדים אלא אם תבצע הפרדה תאגידיית מלאה.

#### **סוגיות לעיון**

1. **מפעל בר תחרות** - סעיף 18א(ג) לחוק קובע כי שיעור המכירות של המפעל לשוק מסוים יהיה לפחות 25% (תנאי גודל השוק) או ששיעור המכירות של המפעל לשוק מסוים, לא יעלה על 75% (תנאי פיזור השווקים) מכלל ההכנסות של המפעל בשנת המס.  
לאחר בדיקת מבחני המפעל, התנאים האמורים ייבחנו לגבי כל מפעל ולא לגבי החברה בכללותה.
2. **מנגנון ביזור** - כאשר חברה פועלת באזורים שונים בישראל הכנסותיה תיוחסנה לאזורים השונים באמצעות מנגנון ביזור. ככל ועולה כי בחברה ישנם מספר מפעלים, ניישם את מנגנון הביזור לכל מפעל בפני עצמו.

3. **מפעל טכנולוגי** - אחד התנאים הינו שהוצאות המו"פ של המפעל בשלוש שנים שקדמו לשנת המס היו בשיעור 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה. במידה ובחברה מספר מפעלים, יש לחשב את הוצאות המו"פ של כל מפעל בנפרד ביחס לכלל הכנסות החברה.
4. **שינוי מודל עסקי** - בד"כ נעשה במסגרת שינוי מבנה בו חברה בקבוצה רב לאומית **מעבירה** פונקציות, **נכסים וסיכונים** לחברה כלשהיא בקבוצת חברות ממדינה אחרת.
- קיימים מקרים בהם חברות בעלות נכס בלתי מוחשי (להלן: "ה-IP"), הופכות להיות מרכז פיתוח של חברות מחוץ לישראל ללא מכירת ה-IP שבבעלותם, כך שה-IP עדיין מניב הכנסות לחברה.
- לאחר שינוי המודל העסקי כאמור, לחברה שתי פעילויות: האחת, מתן זכות שימוש בגין ה-IP שקיים בחברה טרם השינוי (שהחברה לא ממשיכה בפיתוח), והשנייה מתן שירותי מחקר ופיתוח על הפיתוח החדש (עבור ה-IP שמפותח עבור חברה אחרת) כמרכז פיתוח עבור הקבוצה. היה ולפי בדיקת מבחני המפעל 2 המגזרים מהווים 2 מפעלים נפרדים, וכל מפעל צריך לעמוד בהגדת "מפעל תעשייתי".

## **ב. תקני IFRS**

1. **ההשלכות על מצבה הפיננסי של חברה לאור סיווג הנכסים בדוח על המצב הכספי - סוגיה לדיון לאור תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות:**
- עם כניסתו לתוקף של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 – חכירות, ב-1 בינואר 2019 החלה הצגה ומדידה חדשה של חכירות המשפיעה גם על הדוח על המצב הכספי.
- בהתאם לתקן כל החכירות מוצגות הן כ"התחייבות בגין חכירה" והן כ"נכס בגין זכות שימוש". אולם בעוד שההתחייבות בגין חכירה מופצלת בדוח להתחייבות שוטפת ולהתחייבות לזמן ארוך הרי שהנכס בגין זכות שימוש מוצג בדוח בדומה לרכוש הקבוע ונכסים בלתי מוחשיים כיחידה אחת במסגרת הנכסים שאינם שוטפים. לאור האמור לעיל הפיצול גורם להרעה בהון החוזר ובאמות המידה הפיננסיות.
2. **שיעור ריבית תוספתי של חוכר – תקן בינלאומי מס' 16:**
- בהתאם להוראות התקן במועד ההכרה והמדידה לראשונה של התחייבות החכירה, תוכר ההתחייבות בערכה הנוכחי ותשלומי החכירה יהוונו תוך שימוש בשיעור הריבית הגלום בחכירה. מאחר ובמקרים רבים שיעור הריבית הגלום בחכירה אינו ניתן לקביעה בנקל, נדרש החוכר במקרים אלו להשתמש בשיעור הריבית התוספתי שלו לצורך חישוב ההתחייבות המהוונת.
- "שיעור ריבית תוספתי של חוכר" מוגדר כ: שיעור הריבית שחוכר היה נדרש לשלם על מנת ללוות לתקופה דומה ועם בטוחה דומה את הסכומים הדרושים על מנת להשיג נכס בערך דומה לנכס זכות השימוש בסביבה כלכלית דומה.
- עם היישום בפועל של התקן עלו בפני ה-IFRIC (הועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי) שאלות הנוגעות לאופן בו יש לפרש את ההגדרה ובחודש ספטמבר 2019 התקבלה החלטה אשר עשויה להיות לה השפעה מהותית על האופן בו מיושם התקן.
- על פי דיוני הועדה ההגדרה ל"שיעור ריבית תוספתי של חוכר" דורשת מהחוכר לקבוע מהו שיעור הריבית התוספתי שלו לחכירה ספציפית הלוקחת בחשבון את תנאיה הספציפיים והמשקפת את שיעור הריבית שהחוכר היה משלם בתמורה להלוואה בעלת תנאים הדומים לתנאי החכירה.
- לאור החלטת הועדה חוכר אינו נדרש לקבוע מפורשות מהו שיעור הריבית בהלוואה עם פרופיל תשלומים הדומה לזה של החכירה וכי נדרש שיקול דעת בקביעת שיעור זה. עם זאת הובהר כי שיעור הריבית הניתן לצפייה של הלוואה עם פרופיל תשלומים הדומה לזה של החכירה עשוי לשמש כנקודת מוצא בקביעת הריבית.



**3. "עמדת מס לא ודאית" בדוח על המצב הכספי :**

עם כניסתה לתוקף של פרשנות מספר 23 (IFRIC) " חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה" עולה השאלה כיצד נדרש להציג נכס או התחייבות הנובעים מעמדת מס לא ודאית בדוח על המצב הכספי? האם ניתן להציג התחייבות הנובעת מעמדת מס לא וודאית בדוח במסגרת ההפרשות למרות הצגתה במסגרת המסים השוטפים או הנדחים. בחודש ספטמבר סוגיה זו עלתה לדיון ב-IFRIC. מאחר והן בהוראות IAS 12 " מסים על ההכנסה" והן בהוראות IFRIC 23 לא נקבעו הוראות מפורשות באשר לאופן בו יוצגו נכס או התחייבות הנובעים מעמדת מס לא ודאית, פנו לבחון את הוראות תקן 1 הבינלאומי "הצגת דוחות כספיים". לאור האמור בתקן קבעה הועדה כי נכסים והתחייבויות הנובעים מעמדת מס לא ודאית יוצגו בדוח על המצב הכספי במסגרת הנכסים וההתחייבויות בהתאם להוראות IAS 12 ולכן במסגרת הנכסים או ההתחייבויות בגין מסים שוטפים או במסגרת נכסי מסים נדחים או התחייבויות מסים נדחים.

**4. הכנסות מחוזים עם לקוחות - מהן עלויות תוספתיות של השגת חוזה :**

תקן IFRS 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" מבחין בין עלויות תוספתיות של השגת החוזה לעלויות של השגת חוזה שאינן תוספתיות. עלויות תוספתיות הן אותן עלויות שמתהוות לחברה על מנת להשיג חוזה עם לקוח ושלא היו מתהוות אם החוזה לא היה מושג. בהתאם לתקן עלויות תוספתיות של השגת חוזה יוכרו כנכס, בעוד שעלויות להשגת חוזה שאינן תוספתיות יוכרו כהוצאה שוטפת בתקופה בה התהוו. הנכס שהוכר בגין עלויות כאמור מופחת על בסיס שיטתי, שהוא עקבי עם ההעברה ללקוח של הסחורות או שירותים המובטחים בחוזה. התקן מספק הקלה מעשית ניתנת לבחירה לרישום הנכס כהוצאה שוטפת כאשר תקופת ההפחתה בכל מקרה קצרה משנה.