

א - עובדות המקרה

1. חברה מעניקה ללקוחותיה שירותי פרסום באינטרנט ושירותים נוספים (להלן: "פעילות החברה").
2. מרבית הכנסותיה של החברה נובעות משירותי האינטרנט המוענקים ללקוחותיה וכן מרבית הוצאותיה של החברה הן בגין שכר עבודה.
3. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים על בסיס מזומן הן לצרכים חשבונאיים והן לצרכי מס.

ב - הסוגיה נשוא חוות הדעת

האם דוחות כספיים של חברה הפועלת בתחום מתן השירותים הערוכים לפי "בסיס מזומן" או "מזומן מעורב" (להלן: "בסיס מזומן"), נחשבים כדוחות הערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים בישראל?

ג - מסקנת חוות הדעת

כללי החשבונאות המקובלים בישראל מאפשרים לישויות מסוימות לערוך דוחות כספיים לפי בסיס מזומן ובתנאי שהישויות פועלות בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת זאת. במקרה הנדון, לדעתנו, תחום הפעילויות בו פועלת החברה הינו תחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח על בסיס מזומן.

ד - הבסיס למסקנת חוות הדעת

רקע חשבונאי

אין עוררין כי בהתאם לעקרונות חשבונאיים כפי שהובא במסגרת המושגית דוחות כספיים צריכים להיות ערוכים תוך שימוש בחשבונאות על בסיס צבירה. יחד עם זאת, וכפי שיובהר להלן, בענפים מסוימים (בעיקר בענפים של מתן שירותים ובענפים שאין בהם מלאי ו/או פעילות יצרנית) דווח על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת והמדרג החשבונאי בישראל, מאפשר דיווח על בסיס זה.

לצרכי ביסוס חוות דעתי יש לתת מענה לשאלות הבאות:

1. האם כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת) מהווה חלק מהמדרג החשבונאי בישראל?

2. האם דיווח כספי על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת בישראל?

3. האם תחום הפעילות בו פועלת החברה הינו תחום פעילות שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן, ובפרט האם דיווח לפי בסיס מזומן עשוי להיות מתאים לפעילותה העסקית של החברה?

1 - האם כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת) מהווה חלק מהמדרג החשבונאי בישראל?

עריכת דוחות כספיים מתבססת על גילויי דעת ותקני חשבונאות, המפרטים את המדיניות החשבונאית שישומם יביאו לפרסום דוחות כספיים הכוללים מידע רלוונטי ומהימן בקשר לעסקאות ולאירועים אליהם הם מתייחסים. לפיכך כאשר קיים גילוי דעת או תקן החלים ספציפית על אירוע או עסקה יש ליישם את הוראותיו. במקרים בהם לא קיים גילוי דעת או תקן החל באופן ספציפי על האירוע או העסקה, גופי התקינה הרלוונטיים מפרסמים מדרג חשבונאי לקביעה ויישום של מדיניות חשבונאית. בישראל, נכון לשנים 2008-2009, המדרג החשבונאי נקבע בגילוי דעת 26 בדבר 'התקנים של הוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות' (כפי שיובהר בהמשך בספטמבר 2013 פורסם תקן חשבונאות 35 המחליף את גילוי דעת 26 בקביעת המדרג החשבונאי). ההיררכיה שנקבעה בגילוי דעת 26 הינה:

1. גילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל
2. כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת)
3. תקן חשבונאות בינלאומי

להלן ציטוט מסעיף 6 לגילוי דעת 26 (דגשים אינם במקור):

"הכללים הבאים יחולו בדרך כלל בעניין יישום תקני יאס"ק, כל עוד לא נקבע אחרת במפורש בגילוי דעת של הלשכה:

א. פורסם תקן של יאס"ק בנושא, שלגביו יש גילוי דעת של הלשכה, יחייב בכל מקרה גילוי הדעת של הלשכה, ויש להניח, שלפחות אחת מהחלופות האפשריות לפי התקנים של יאס"ק תתאים לגילוי הדעת של הלשכה. והיה אם שום חלופה מהחלופות האפשריות של יאס"ק אינה עולה בקנה אחד עם גילוי הדעת של הלשכה, יש לנהוג על פי סעיף 4 למבוא לתקני יאס"ק.

ב. **פורסם תקן יאס"ק בנושא, שאין בו גילוי דעת של הלשכה, אבל נהוג בו כלל חשבונאי מקובל בישראל, ימשיך לחול הכלל החשבונאי המקובל על אף התקן של יאס"ק**, ויש לנהוג לפי סעיף 4 למבוא, אם שום חלופה מהחלופות שבתקן יאס"ק אינה עולה בקנה אחד עם הכלל החשבונאי המקובל בישראל. אם אחת החלופות מתאימה למקובל בישראל, תמשיך לחול בישראל אותה חלופה, ואי אפשר יהיה לנהוג לפי החלופה האחרת, אם אין אותה חלופה מקובלת בישראל.

ג. פורסם תקן של יאס"ק בנושא, שאין בו גילוי דעת של הלשכה ואף אין בו כלל חשבונאי מקובל בישראל, יחול התקן של יאס"ק."

בחודש ספטמבר 2013, פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 35 בדבר 'מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות'. תקן זה מחליף את גילוי דעת 26 וקובע את המדרג החשבונאי בישראל כדלהלן:

(1) "תקן חשבונאות או הבהרה,

(2) **כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת),**

(3) הישות תפעיל את שיקול דעתה בפיתוח ויישום מדיניות חשבונאית, שיישומה יביא למידע רלוונטי ומהימן.

(א) בהפעלת שיקול הדעת הישות תתחשב ותשקול את הישימות של המקורות הבאים, לפי סדר יורד:

(1) ...

(2) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסות

והוצאות שנקבעו במסגרת המושגית.

(ב) "...

מסקירה זו עולה כי גם עם פרסומו של תקן חשבונאות מספר 35 למעשה לא חלו שינויים בהיררכיה החשבונאית בישראל, כלומר השימוש בפרקטיקה מקובלת עדיין מהווה כלי לבחירת מדיניות חשבונאית בידי חברה. לפיכך עשויים להיות מקרים מסוימים בהם ישות תסתיע בפרקטיקה המקובלת בישראל לשם קביעת מדיניותה החשבונאית. מקרים אלו יחולו רק כאשר לא קיימים גילויי דעת או תקנים בנושא הספציפי.

נפנה את תשומת הלב כי פרסום המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם (להלן: "המסגרת המושגית") בחודש אוקטובר 2005 אין בו כדי לשנות את המסקנה דלעיל.

המסגרת המושגית מתווה את התפיסות העומדות בבסיס עריכת והצגת דוחות כספיים בעבור משתמשים חיצוניים. המסגרת המושגית אינה מהווה תקן חשבונאות, ולפיכך אינה קובעת הנחיות ספציפיות לגבי נושאי מדידה או גילוי.

בהתאם למסגרת המושגית הנחת היסוד בעריכת דוחות כספיים הינה עריכה לפי **בסיס מצטבר**. יחד עם זאת, סעיף 2 למסגרת המושגית קובע כי: "הנאמר במסגרת זו אינו גובר על האמור בתקן חשבונאות מסוים" (דגשים אינם במקור). לפיכך, כאשר ישנה סתירה בין דרישות המסגרת המושגית לבין דרישות תקן חשבונאות מסוים, **דרישות תקן החשבונאות יגברו על דרישות המסגרת המושגית**: "הוועדה המקצועית מכירה בעובדה כי, במספר מוגבל של מקרים, עלולה לנבוע סתירה בין המסגרת לתקן חשבונאות. במקרים של סתירה כאמור, יגברו דרישות תקן החשבונאות על אלו של המסגרת..." (דגשים אינם במקור).

לאור האמור לעיל, הקביעה בתקן חשבונאות מספר 34 כפי שיובהר בסעיף 2 להלן לפיה מקום שבו דיוח על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת ניתן לערוך דוחות כספיים לפי בסיס מזומן, גוברת על דרישת המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים לפי בסיס מצטבר.

2- האם דיווח כספי על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת בישראל?

דיווח כספי על בסיס מזומן קיים בפרקטיקה, והינו פרקטיקה חשבונאית מקובלת מזה שנים רבות. אציין כי לשכת רואי חשבון בישראל פרסמה את הבהרה מספר 4 לתקני ביקורת 99 ו-108 בדבר 'נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן' (מצ"ב כנספח ב'). להלן ציטוט מתוך ההבהרה:

"בהתאם לפרקטיקה המקובלת מזה שנים רבות במסגרת כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), ישויות הפועלות בתחומים מסוימים רשאיות לערוך את דוחותיהן הכספיים על בסיס מזומן או מזומן מעורב (להלן: "בסיס מזומן").

חיזוק נוסף לעובדה כי דיווח כספי על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת (כלל חשבונאי מקובל בישראל) בתחומים מסוימים, הינו תקן חשבונאות מספר 34¹ בדבר 'הצגה של דוחות כספיים' (להלן: "תקן 34"). תקן זה מאשש את האמור לעיל בקביעתו כי מקום שבו דיווח על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת, ניתן לערוך דוחות כספיים לפי בסיס מזומן (סעיף 16 לתקן 34):

"ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת **בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על**

¹ פרסם בחודש ינואר 2014 על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, מצ"ב כנספח ג'.

בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחות הכספיים יינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם. (דגשים אינם במקור)

לסיכום, דיווח על בסיס מזומן הינו בגדר פרקטיקה מקובלת בישראל בתחומים מסוימים שנים רבות. פרסומו של תקן 34 אשר קבע שניתן לדווח על בסיס מזומן כל עוד הפרקטיקה המקובלת מאפשרת זאת, רק "אישר" בדיעבד את שיטת דיווח זו שהייתה פרקטיקה מקובלת ערב פרסומו של התקן.

3- האם תחום הפעילות בו פועלת החברה הינו תחום פעילות שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן, ובפרט האם דיווח לפי בסיס מזומן עשוי להיות מתאים לפעילותה העסקית של החברה?

בטרם נבחן האם ענף הפעילות הספציפי שבו פועלת החברה "שייך" לתחום פעילות שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן, יש לבחון מהם אותם תחומי פעילות בהם הפרקטיקה המקובלת אכן מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן.

התקן אינו מפרט מהם אותם תחומי הפעילות אך ברור כי השימוש במונח "תחום" בתקן 34 מתייחס למאפייני תחום הפעילות באופן כללי ולא דווקא לענפים מוגדרים. בהתאם לפסיקה הקיימת בנושא, דיווח כספי על בסיס מזומן עשוי להיות מתאים בעיקר לעסקים המפיקים למעשה את כל הכנסתן ממיתות שירותים, ללא החזקת מלאים ורכוש קבוע "יצרני" (כגון מכונות וציוד תעשייתי) מהותיים. פעילויות מתן שירותים כאלה מתאפיינות בכך שאינן מחזיקות מלאי, וככל שמלאי כזה מוחזק הוא אינו מהותי או שמשמש בהספקת השירותים ולא כמרכז רווח. כמו כן סביר להניח כי עסקים כאלה אינם מוטי רכוש קבוע "יצרני" ועיקר נכסיהם הם נכסים פיננסיים. לדוגמה: פירמות רואי חשבון, משרדי עורכי דין, חברות העוסקות בתחום שירותי השילוח, חברות פרסום, חברות ניהול בתחום הבנייה (כגון ניהול קבוצות רכישה), משרדי תיווך, סוכני נסיעות וכיו"ב.

חשוב להבהיר כי יש לבחון כל ישות בפני עצמה על מנת לוודא שהמאפיינים הרלוונטיים מתקיימים. כמו כן אין הכרח שכל הישויות הפועלות בתחומים אלו יערכו את דוחותיהם הכספיים על בסיס מזומן, בכדי שזו תחשב פרקטיקה מקובלת, ומספיק שמדובר בתחום פעילות שמאפשר זאת כאמור. כך לדוגמה, ייתכן וחברת שילוח מסיבה כלשהי עורכת את דוחותיה הכספיים לפי בסיס צבירה בעוד שהפרקטיקה המקובלת בענף זה מאפשרת דיווח לפי בסיס מזומן. לעניין זה אציין את **פסק דין קבוצת השומרים** (להלן: "פסק דין השומרים") בו קבע בית המשפט, בין היתר, כי "העובדה, שחברות שמירה וניקיון אחרות מדווחות על בסיס מצטבר, אינה מלמדת, כי המערערת חייבת לנהוג כך. גם העובדה, שמעטות החברות המדווחות בשיטה זו, אינה מלמדת, כי בתנאי הפעילות של העסק שלה אין המערערת רשאית לנהוג כך." (דגשים אינם במקור)

עוד קבע בית המשפט בפסק דין השומרים כי השאלה מהי שיטת החשבונאות המתאימה לעסק מסוים היא "שאלה מקצועית בשטח ראיית החשבון".

קריטריונים לקביעת שיטת הדיווח

בהתאם לפסק דין השומרים "הקריטריונים הרלוונטיים לקביעת השיטה המתאימה הם היקף העסק, אופי העסק וקיומו של מלאי בעסק. היעדרו של מלאי מצדיק את שיטת המזומנים, כל עוד לא הוטלה חובה מפורשת על הנישום לדווח על פי השיטה המצטברת." (דגשים אינם במקור)

להלן התייחסותי לקריטריונים שנקבעו בפסק דין השומרים:

1- קיומו של מלאי בעסק

פסק דין השומרים קובע כי "שיטת המזומנים לא תשקף את ההכנסה האמיתית של עסק שיש בו מלאי. לא כך באין מלאי, או כשהמלאי הוא שולי והעסק הוא כזה שהנישום אינו מפקד מהמלאי רווח."

לפיכך, חברה בה קיים מלאי המשמש בפעילותה השוטפת, כנראה אינה מתאימה לדווח על בסיס מזומן אלא על בסיס מצטבר על מנת לשקף את השינויים בהיקף המלאי במהלך תקופת הדיווח אשר לו השפעה מהותית על קביעת הרווח של החברה.

במקרה הנדון, החברה עוסקת במתן שירותי אינטרנט, כאשר מרבית הכנסותיה נובעות משירותי האינטרנט (יתר ההכנסות נובעות משירותים נוספים המסופקים על ידי החברה ללקוחותיה).

במסגרת שירותי הפרסום באינטרנט אותם מספקת החברה ללקוחותיה, משמשת החברה **כסונות** של ספקי האינטרנט מול לקוחות החברה המבקשים לפרסם באינטרנט. כאשר לקוח מסוים מעוניין לפרסם עצמו באינטרנט, הלקוח פונה לחברה, ומעמיד לה תקציב מפורט ומוסכם מראש. החברה מצדה יוצרת את הקשר עם ספק האינטרנט הרלוונטי, ומזמינה בעבור הלקוח את "שטח/זמן הפרסום" הנדרש עבורו. באופן עקרוני, החברה איננה מבצעת פניה לספק האינטרנט לצורך הזמנת שטח פרסום ללא בקשה מפורשת מהלקוח וללא חוזה חתום עמו. לשון אחר, החברה אינה מחזיקה ו/או נושאת בסיכונים בעלות על שטחי הפרסום.

אחד מהסממנים העיקריים לקיומו של מלאי הוא סיכון הבעלים (סיכונים ותשואות) בו נושאת הישות המחזיקה במלאי. סיכון כללי בגין מלאי קיים בדרך כלל כאשר הישות אחראית על המלאי לפני שהוא הוזמן על ידי הלקוח, או שהישות תישא באחריות אם "יוחזר המלאי".

מעיון בחלק מהסכמי החברה עם לקוחותיה עולה כי החברה, בדומה לסוכני נסיעות², אינה נושאת באחריות כלשהי על שטחי/זמני הפרסום. משמע, מהתקשרויות החברה עם לקוחותיה עולה כאמור כי היא אינה נושאת בסיכון בעלים על שטחי/זמני הפרסום. המחויבות להספקת שטחי/זמני הפרסום היא של ספקי האינטרנט ולא של החברה.

² במספר פסקי דין בעניין גבולות האחריות של סוכן נסיעות כלפי לקוחותיו, נקבע כי "ביחסים החוזיים, שבין מזמין-סוכן, בעניין שירות שהתחייב ספק, לתת באמצעותו, למזמין, יש לקרוא תניה מכללא, לפיה, הסוכן מתחייב לנקוט אמצעים סבירים להבטחת קיומו התקין של השירות. יחד עם זאת, ברי כי אין להטיל על הסוכן, אחריות מוחלטת, לקיום התחייבויות הספק...". (דגשים אינם במקור)

מהאמור לעיל נובע כי החברה אינה נושאת בסיכון המיוחס לבעלות על "זמני/שטחי פרסום". הזמנת זמני/שטחי הפרסום מבוצעת אד הוק ופר הזמנה ספציפית של לקוח. כמו כן הכנסותיה של החברה נגזרות בדרך של עמלה מספקי האינטרנט, ובכך למעשה נוהגת החברה כמתווכת.

2- אופי העסק ומורכבותו

לעניין אופי העסק ומורכבותו, בפסק דין השומרים, שם נבחנה פעילות חברה שמירה, נקבע כי "העסק של המערכת הוא פשוט בהרכבו - הכנסותיו כולן ממתן שירותים ללקוחות, שרובם מוסדות גדולים. ההוצאות בחלקן הארי הן שכר עבודה." במקרה דנן המצב דומה - חלקן הארי של ההכנסות הינו מגופים גדולים (מספר מובחר של ספקים) וההוצאות בחלקן הארי הן בגין שכר עבודה. עיקר נכסיה והתחייבויותיה של החברה הם פיננסיים (לקוחות וחייבים וספקים). כמו כן, החברה איננה מחזיקה, מנהלת ומתפעלת מלאי ורכוש קבוע "יצרני" (רכוש קבוע המשמש פעילות יצרנית, להבדיל מרכוש קבוע בסיסי שיש בכל חברה כגון: כלי רכב, מחשבים ריהוט וכיו"ב), **על כן לדעתנו פעילות החברה איננה בעלת אופי מורכב.**

3- היקף העסק

לעניין היקף העסק, אציין כי היקפי העסק עשויים להעיד על מורכבותו (אם כי לא בהכרח). יחד עם זאת, לגבי החברה, מאחר וניתן לקבוע כי עסקה איננו מורכב, אזי להיקף העסק אין השפעה במקרה דנן. לדעתנו, אין לתת משקל לפרמטר זה, ואין הוא משפיע על מסקנתי לעניין האפשרות של החברה לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס מזומן.

לסיכום, מאחר ואופי פעילות החברה הינו מתן שירותים בענף הפרסום, ענף הדורש מיומנות אך אינו מורכב במהותו, וכן לאור העובדה כי החברה אינה "מחזיקה במלאי", החברה עומדת לדעתנו בהבחנה לגבי התחום בו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח לפי בסיס מזומן. לפיכך, כללי חשבונאות מקובלים בישראל מאפשרים לחברה לבחור אם לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס מזומן או לפי בסיס צבירה.