

עדכוני תקינה חשבונאית בינלאומית (IFRS)

מחלקה מקצועית - יוני 2020

רקע

ביום 14 במאי 2020 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן - "ה- IASB") חבילה של מספר תיקונים ממוקדים וצרי היקף לתקני חשבונאות ולתקני דיווח כספי בינלאומיים, לרבות פרסום פרויקט השיפורים השנתי לתקני דיווח כספי בינלאומיים (מקבץ 2018-2020) (להלן יחדיו - "חבילת התיקונים"). מטרת פרסום התיקונים כאמור הינה להבהיר נוסחים קיימים או לתקן ולתת מענה להשלכות יישומיות, להשמטות או להיבטים היוצרים ניגודים בין דרישות המופיעות בתקנים השונים.

התיקונים המטופלים במסגרת חבילת התיקונים עוסקים בנושאים להלן:

התיקון שפורסם	נושא/מהות השינוי	תקן חשבונאות/תקן דיווח כספי בינלאומי
<ul style="list-style-type: none"> עדכון של ההפניה ב- IFRS 3 למסמך המסגרת המושגית לדיווח כספי, מבלי לשנות את דרישות הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים. 	הפניה למסגרת המושגית לדיווח כספי (מרץ 2018)	תקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (IFRS 3)
<ul style="list-style-type: none"> התיקון אוסר על ישויות להפחית מעלות פריטי רכוש קבוע סכומים שהתקבלו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת נכס לשימוש המיועד. חלף זאת, ישות תכיר בתמורה נטו ובעלויות הקשורות, ברווח או הפסד. 	הכנסות לפני השימוש המיועד	תקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע (IAS 16)
<ul style="list-style-type: none"> התיקון מציין אילו עלויות על ישות לכלול כאשר נדרש להעריך האם בחוזה גלום הפסד. 	חוזה מכביד - עלות למילוי חוזה	תקן חשבונאות בינלאומי 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (IAS 37)

		פרויקט השיפורים (מקבץ 2018-2020)
<ul style="list-style-type: none"> התיקון מפשט את היישום של IFRS 1 בהתייחס להפרשי תרגום מצטברים על ידי חברה בת הנעשית מאמץ לראשונה של תקני IFRS בתקופה מאוחרת יותר מאשר החברה האם שלה. 	<ul style="list-style-type: none"> חברה בת כמיישמת לראשונה תקני דיווח כספי בינלאומיים 	תקן דיווח כספי בינלאומי 1, אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS 1)
<ul style="list-style-type: none"> התיקון מבהיר אילו עמלות על ישות לכלול בעת הערכה האם תנאי התחייבות פיננסית שונו באופן מהותי בהשוואה לתנאי החוב המקוריים (החלפה של /תיקון תנאי מכשירי חוב), כך שהטיפול החשבונאי יוביל לסילוק ההתחייבות הפיננסית המקורית ולהכרה בהתחייבות הפיננסית החדשה. 	<ul style="list-style-type: none"> עמלות שיש לקחת בחשבון בעת יישום 'מבחן עשרת האחוזים' לטובת בחינת הצורך בגריעת התחייבות פיננסית 	תקן דיווח כספי בינלאומי 9, מכשירים פיננסיים (IFRS 9)
<ul style="list-style-type: none"> תיקון הדוגמה להמחשה בתקן על מנת להסיר חשש לבלבול אפשרי באופן הטיפול החשבונאי בשיפורים במוחכר. 	<ul style="list-style-type: none"> תמריצי חכירה (תיקון דוגמה להמחשה מספר 13 ב- IFRS 16) 	תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות להמחשה (IFRS 16) -דוגמאות
<ul style="list-style-type: none"> התיקון הסיר את הדרישה שלא לכלול בתזרימי המזומנים המשמשים לחישוב השווי ההוגן השפעות בגין מסים (תוך יצירת האחדה של דרישות IAS 41 עם קביעות IFRS 13, מדידת שווי הוגן). 	<ul style="list-style-type: none"> השפעות מסווי במדידת שווי הוגן 	תקן חשבונאות בינלאומי 41, חקלאות (IAS 41)

להלן סקירה תמציתית של עיקרי התיקונים לתקני חשבונאות ותקני דיווח כספי בינלאומיים אשר נכללו בחבילת התיקונים:

• **תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (IFRS 3) - הפניה למסגרת המושגית לדיווח כספי (מרץ 2018)**

זכור, בחודש מרס 2018, פורסמה על ידי ה- IASB מתכונת מעודכנת של המסגרת המושגית לדיווח כספי (להלן- "המסגרת המושגית המעודכנת"), אשר נכנסה לתוקף מחייב החל ביום 1 בינואר 2020 אשר החליפה את הנוסח הקודם של המסגרת המושגית מחודש ספטמבר 2010. עם זאת, אף לאחר החלתה של המסגרת המושגית המעודכנת, לא תוקן נוסחו של IFRS 3, כך שבמסגרת התנאים להכרה בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו בצירוף עסקים ובהתחייבויות שניטלו במועד הרכישה עדיין נקבע עד כה כי על אלה לקיים את ההגדרות של נכסים והתחייבויות בהתאם למסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים והצגתם במתכונתה משנת 2001¹. לאור האמור עלה החשש שמא במסגרת הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים יוכרו נכסים והתחייבויות שאינם תואמים את עיקרון ההכרה וכאלה הנוגדים את ההגדרות הקיימות במסגרת המושגית המעודכנת.

לפיכך, **הוחלט לתקן** מספר סעיפים ב- IFRS 3 (לרבות הפניה למסגרת המושגית המעודכנת), **להוסיף** סעיפים חדשים על מנת למנוע הכרה בנכסים תלויים **וכן להבהיר** את אופן הטיפול החשבונאי בהתחייבויות ובהתחייבויות תלויות המצויות בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 37, הפרשות, התחייבויות

¹ הגם שהמסגרת המושגית עודכנה במרוצת השנים, המשיכה להתקיים ב- IFRS 3 הערת שוליים הכוללת הפנייה לנוסחה הישן של המסגרת המושגית כפי שזו אומצה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (ה- IASB) בשנת 2001. במסגרת הערת שוליים המופיעה ב- IFRS 3 בנוסחו לפני תיקונו כמתואר לעיל, נקבע כי לצורך תקן זה, על רוכשים ליישם את ההגדרות של נכס ושל התחייבות בהתאם למסמך המסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם **וזאת חלף** בהתאם למסגרת המושגית לדיווח כספי בנוסחה העדכני.

תלויות ונכסים תלויים ובפרשנות מספר 21 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, היטלים במסגרת עסקאות צירופי עסקים (**כחריגים**) לעיקרון ההכרה הכללי הקיים ב- IFRS 3).

התיקונים נדרשים ביישום, בדרך של מכאן ולהבא, בגין צירופי עסקים אשר מועד הרכישה שלהם יחול בתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי במידה וישות תיישם באותו מועד (או מוקדם יותר) את **כל** יתר התיקונים אשר בוצעו להתייחסויות בתקני דיווח כספי בינלאומיים למסגרת המושגית המעודכנת.

• **תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע (IAS 16) - הכנסות לפני שימוש מיועד**

כחלק ממדידת רכיבי עלות רכוש קבוע במועד ההכרה לראשונה, מספק IAS 16 דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין לפריט רכוש קבוע (סעיף 17). בין עלויות אלה נמנות עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס וזאת, **לאחר** הפחתת התמורה נטו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לאותו מיקום ולאותו מצב שייעדה לו ההנהלה (כגון, דוגמיות שיוצרו בעת בדיקת ציוד).

מבדיקה רוחבית שבוצעה על ידי ה- IASB נמצא כי קיימת שונות באופן היישום של קביעות הסעיף האמור בפרקטיקה וכי הלכה למעשה חברות יישמו **פרשנויות שונות** לאופן ההתחשבות, כמוסבר לעיל, במדידת עלות הרכוש הקבוע, בתמורה נטו המתקבלת ממכירת פריטים בתהליך.

על כן ועל מנת לחתור לשיפור העקביות בדיווח הכספי, הוחלט **לתקן** את IAS 16 ולקבוע כי **אין להפחית את התמורה נטו** ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך מעלויות בדיקת תקינות פעולת נכס. בהתאם לכך, תמורות המתקבלות מנכסים כאמור ועלותם של אותם נכסים יוכרו באופן שוטף ברווח או הפסד וזאת בהתאם לקביעות של תקנים רלוונטיים אחרים (בין אם באופן מובחן על גבי הדוח הראשי או באמצעות גילוי בביאורים). בהתאם לתיקון, **עלותם של פריטים כאמור** תימדד בהתאם לקביעות תקן חשבונאות בינלאומי 2, מלאי (IAS 2). בד בבד, הוחלט להבהיר את משמעותה של 'בדיקת תקינות פעולת הנכס' ולקבוע כי המדובר בהערכה האם ביצועים טכניים או פיזיים של הנכס הם כאלה המביאים אותו לכדי כשירות לשימוש בתהליך ייצור או באספקה של מוצרים או של שירותים, לצרכי השכרה לאחרים או לצורך מטרות מנהלתיות.

התיקון נדרש ביישום החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. אופן היישום יהיה למפרע תוך התאמת יתרת הפתיחה של העודפים (או כל יתרה אחרת בהן, בהתאם לעניין) לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות. יחד עם זאת, נדרש ליישם את התיקון כאמור **רק** בגין פריט רכוש קבוע אשר הובאו למיקום ולמצב ההכרחיים עבורם על מנת להיות כשירים לתפעול באופן שייעדה להם ההנהלה בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים שבהם הישות מיישמת לראשונה את התיקון או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

• **תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (IAS 37) - חוזה מכביד: עלות למילוי חוזה**

כזכור, IAS 37 מגדיר **חוזה מכביד** כ- "חוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על-פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פי", בנוסף, נקבע כי "העלויות הבלתי נמנעות... משקפות את העלות נטו הקטנה ביותר של יציאה ממנו, שהיא **עלות מילוי החוזה** או פיצויים וקנסות הנובעים מאי-עמידה בו, הנמוך שבהם" (ההדגשות אינן בנוסח המקור). עם זאת, התקן טרם תיקונו לא הגדיר אלו עלויות לקיום החוזה נדרשות להיכלל בבחינה ובהכרעה האם חוזה הינו חוזה מכביד.

עקב קיומן של גישות שונות בנושא ולאור המלצה של הוועדה לפרשנויות של ה- IASB לכלול הבהרה בנושא², הוחלט **לתקן** את IAS 37 ולהוסיף סעיף המגדיר מפורשות מהי עלות למילוי חוזה (cost of fulfilling a contract) כעלות הכוללת את כלל העלויות המיוחסות במישרין לחוזה. בהתאם

² היבט זה אף קיבל משנה תוקף שכן בעבר התקיימה מסגרת חשבונאית לטיפול חשבונאי בחוזי הקמה שהינם חוזים מכבידים בתקן חשבונאות בינלאומי 11, חוזי הקמה (IAS 11). ברם, עם כניסתו לתוקף של תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15) (החל ביום 1 בינואר 2018) **בוטל IAS 11** כך שהיבט זה נותר ללא מענה (שכן לא כוסה עד כה במסגרת IAS 37).

לסעיף שהתווסף כאמור, עלויות אלה כוללות הן את העלויות התוספתיות (incremental) למילוי חוזה (כגון, עלויות עבודה ישירות וחומרים) והן **ייחוס** של עלויות אחרות הקשורות במישרין למילוי חוזים כאמור (דוגמת הקצאה של עלות בגין פחת של פריט רכוש קבוע בו נעשה שימוש למילוי החוזה).

התיקון נדרש ביישום החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. אופן היישום יהיה למפרע בדרך של השפעה מצטברת (ללא תיקון של מספרי ההשוואה) תוך התאמת יתרת הפתיחה של העודפים (או כל יתרה אחרת בהון, בהתאם לעניין) במועד היישום לראשונה. ישות תיישם את התיקון **רק** בגין חוזים בהם טרם מילאה את מחויבויותיה השונות בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה התיקון מיושם לראשונה (במועד התחילה). יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

• פרויקט השיפורים השנתי לתקני דיווח כספי בינלאומיים (2018-2020)

▪ **תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1, אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS 1) - חברה בת כמיישמת לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים**

כזכור, במסגרת ההקלות המתאפשרות במסגרת IFRS 1 לחברה המיישמת לראשונה תקני דיווח כספי בינלאומיים, **מוקנה פטור** הנוגע להפרשי תרגום מצטברים ולפיו חלף יישום למפרע של הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 21, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (IAS 21) לעניין הכרה בהפרשי תרגום מסוימים ברווח כולל אחר וצבירתם כרכיב נפרד בהון, הפרשי התרגום המצטברים ייחשבו לאפס במועד המעבר ל-IFRS ובנוסף הרווח או הפסד בגין מימוש של פעילות חוץ כלשהי יכלול רק הפרשי תרגום שנצברו לאחר מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים (להלן - "הפטור").

הקלה נוספת המתאפשרת בהתאם ל-IFRS 1 נוגעת לחברה בת הנעשית מאמץ לראשונה **מאוחר יותר** מאשר החברה האם שלה, כך שהחברה הבת רשאית למדוד את הנכסים וההתחייבויות שלה בהתאם לערכים בספרים שהיו נכללים בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם, וזאת בהתבסס על מועד המעבר של החברה האם לתקני דיווח כספי בינלאומיים, וכל זאת אילולא בוצעו ככלל תיאומים הקשורים לנוהלי איחוד ולהשפעות בגין צירוף העסקים שבו החברה האם רכשה את החברה הבת³ (להלן - "חלופת המדידה").

במסגרת **תיקון** ל-IFRS 1 נקבע כי חברה בת המיישמת את הפטור לעניין הפרשי תרגום מצטברים ואשר נעשית מאמץ לראשונה בתקופה מאוחרת יותר מאשר החברה האם שלה וכן בוחרת בחלופת המדידה כמצוין לעיל, תהא רשאית **לבחור** למדוד את הפרשי התרגום המצטברים בדוחותיה הכספיים בגין כלל פעילויות החוץ כפי שאלה נכללו בדוחותיה הכספיים המאוחדים של החברה האם, וזאת בהתבסס על הנתונים למועד המעבר ל-IFRS של החברה האם (להלן - "ההקלה הנוספת"). בדומה לאמור לעיל, יישום הקלה נוספת זו יתאפשר בהתבסס על הסכומים שהיו מתקבלים אילולא התבצעו תיאומים בגין נוהלי איחוד ובגין השפעות של עסקת צירוף העסקים בה רכשה החברה האם את החברה הבת. בחירת הקלה זו אפשרית באופן דומה גם בהתייחס לחברה כלולה או לעסקה משותפת.

התיקון נדרש ביישום, בדרך של מכאן ולהבא, החל בתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

³ יצוין כי בחירה בהקלה כאמור **אינה** מתאפשרת לחברה בת של ישות השקעה (כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 10, דוחות כספיים מאוחדים (IFRS 10)), אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

- תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, מכשירים פיננסיים (IFRS 9) - عملות שיש לקחת בחשבון בעת יישום 'מבחן עשרת האחוזים' כחלק מבחינת גריעת התחייבות פיננסית**

כזכור, IFRS 9 קובע כי **גריעה** של התחייבות פיננסית (או חלק מהתחייבות פיננסית) מהדוח על המצב הכספי תתרחש כאשר, ורק כאשר, ההתחייבות מסולקת (extinguished) - דהיינו, כאשר המחויבות שהוגדרה בחוזה נפרעת או מבוטלת או פוקעת (סעיף 3.3.1).

כמו כן, קובע סעיף 3.3.2 ב-IFRS 9, לעניין **החלפה** של מכשירי חוב ו**תיקונים** בתנאיי התחייבויות פיננסיות קיימות, כי החלפה של מכשירי חוב בעלי תנאים **שונים באופן מהותי** או **תיקון משמעותי** של תנאי התחייבות פיננסית קיימת (או של חלק ממנה) יטופלו חשבונאית כסילוק של ההתחייבות הפיננסית המקורית והכרה בהתחייבות פיננסית חדשה (תוך הכרה בהפרש שנוצר ברווח או הפסד). לצורך בחינת יישום קביעות הסעיף כאמור מההיבט הכמותי, יש לראות בתנאים **כשונים באופן מהותי** אם הערך הנוכחי המהווה של תזרימי המזומנים לפי התנאים החדשים, לרבות **עמלות כלשהן** ששולמו בניכוי עמלות כלשהן שהתקבלו, כשהוא מהווה בשיעור הריבית האפקטיבי המקורי, שונה לפחות ב-10 אחוז מהערך הנוכחי המהווה של תזרימי המזומנים הנותרים של ההתחייבות הפיננסית המקורית (סעיף 3.3.6 בנספח הנחיות היישום ב-IFRS 9).

התיקון מבהיר לעניין העמלות כי בחישוב יילקחו בחשבון **אך ורק** עמלות ששולמו או עמלות שהתקבלו, **בין החברה (הלווה) לבין הגוף המלווה**, לרבות עמלות ששולמו או שהתקבלו בשמם או לטובתם של הלווה או של המלווה.

התיקון נדרש ביישום החל בתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. התיקון יחול מכאן ולהבא לגבי התחייבויות פיננסיות אשר יוחלפו או אשר תנאיהן ישונו, החל במועד בו ישות תיישם לראשונה את התיקון ולאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.
- תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) - דוגמאות להמחשה: תמריצי חכירה (תיקון דוגמה להמחשה מספר 13)**

בעת פרסומו של IFRS 16 בחודש ינואר 2016, נכללה במסגרתו **דוגמה להמחשה מספר 13** (להלן - "**הדוגמה להמחשה**") העוסקת בהשלכות המדידה מנקודת מבט החוכר והטיפול החשבונאי בגין שינוי בתקופת החכירה. בדוגמה להמחשה, **טרם תיקונה**, נכללה התייחסות, בנסיבות המקרה שתואר, לשיפוי הניתן לחוכר על ידי המחכיר בהתייחס לשיפורים במוחכר (leasehold improvements) **שלא כתמריץ חכירה**, וזאת מבלי לספק הסבר מספק מדוע שיפוי כאמור אינו עומד בהגדרת תמריץ חכירה.

במסגרת תיקון בדוגמה להמחשה, הוסרה התייחסות הנ"ל על מנת שלא ליצור בלבול או הטעיה באופן הניתוח החשבונאי של השיפוי וזאת מבלי לפגום בתוכן הדוגמה.

לאור זאת שהתיקון לתקן הינו במסגרת נספח הדוגמאות להמחשה, לא נקבע לתיקון מועד תחילה (דהיינו, התיקון חל באופן מיידי).
- תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 41, חקלאות (IAS 41) - השפעות מיסוי במדידת שווי הוגן**

IAS 41 קובע כי נכס ביולוגי יימדד בעת ההכרה לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח לפי שווי הווגן בניכוי עלויות למכירה (למעט במקרים בהם השווי הווגן אינו ניתן למדידה באופן מהימן). בנוסף, קובע IAS 41 כי תוצרת חקלאית הנאספת מנכסים ביולוגיים של ישות נדרשת להימדד לפי שווי הווגן בניכוי עלויות למכירה (סעיפים 12-13 בתקן).

לצורך מדידת שווי הוגן כאמור, הנחה סעיף 22 ב-IAS 41 טרם תיקונו, בין היתר, כי תזרימי המזומנים שישמשו במדידת השווי הווגן יהיו לפני השפעות מיסוי, אולם אין התייחסות לשיעור ההיוון בו יש לעשות שימוש⁴.

על מנת ליצור עקביות בהנחות לגבי תזרימי המזומנים ושיעורי ההיוון ובאופן דומה לעקרונות הכלליים ביישום טכניקות מדידה של ערך נוכחי כפי שנכלל בתקן דיווח כספי בינלאומי 13, מדידת שווי הוגן (IFRS 13), הוחלט **להסיר מהתקן** את הדרישה לפיה תזרימי המזומנים בחישוב השווי הווגן ייכללו לפני השפעת מיסוי.

⁴ יצוין כי במסגרת פרויקט השיפורים השנתי הראשון לתקני דיווח כספי בינלאומיים (ה- Annual Improvements) (מאי 2008), הוסרה מ- IAS 41 הדרישה שהתקיימה עד אותה העת לעשות שימוש בשיעור היוון לפני מס בעוד שההתייחסות להכללת תזרימי מזומנים לפני מס נותרה בעינה.

התיקון נדרש ביישום החל בתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. התיקון יחול מכאן ולהבא לגבי מדידות שווי הוגן החל במועד בו ישות תיישם לראשונה את התיקון ולאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

יודגש כי הסקירה של התיקונים השונים לעיל במסגרת חוזר מקצועי זה אינה בגדר ייעוץ מקצועי ואינה מהווה תחליף לקריאה מעמיקה ומלאה של התיקונים ולבחינה פרטנית של מידת השפעתם ומכלול ההשלכות הנגזרות מכוחם.

בברכה,

המחלקה המקצועית