

עדכוני תקינה בינלאומית ופרסומי רשות ניירות ערך ניוזלטר לסיכום רבעון שני 2017

לקוחות נכבדים,

אנו מתכבדים להגיש עבורכם את הניוזלטר של משרדנו לסיכום הרבעון השני לשנת 2017.

הפרק הראשון של הניוזלטר כולל סקירה של עדכונים ושל התפתחויות שחלו ברבעון השני של 2017 ועד ליום 18 ביולי 2017 בתקינה החשבונאית הבינלאומית, לרבות פרסומם של תקנים חדשים ושל טיוטות לתקנים לתגובות הציבור.

הפרק השני של הניוזלטר כולל פרסומים של רשות ניירות ערך ברבעון השני של 2017 ועד ליום 18 ביולי 2017, ובכללם החלטות אכיפה ופניות מקדמיות בנושאים חשבונאיים, חקיקה הקשורה לחוק ניירות ערך ולתקנותיו ועוד.

בפרק השלישי של הניוזלטר מובאים לתשומת לבכם נושאים נוספים הקשורים לדיווח כספי, הכוללים בניוזלטר זה דגשים לעריכת הדוחות הכספיים התמציתיים ביניים ליום 30 ביוני 2017.

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה או הבהרה שתידרש.

בברכה,

המחלקה המקצועית

BDO זיו האפט

רו"ח רן שרמן

שותף המחלקה המקצועית

רו"ח אודי גרינברג

שותף המחלקה המקצועית

תוכן עניינים

4	תקני IFRS
4	תקנים חדשים
4	תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח
4	פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה
5	טיטות חדשות
5	הצעה לתיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים – מאפייני פירעון מוקדם עם פיצוי שלילי
6	הצעה לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע – רכוש קבוע – תמורה שהתקבלה לפני השימוש המיועד
7	נושאים נוספים
7	סקירה-לאחר-יישום של תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן
8	רשות ניירות ערך
8	החלטות בנושאים חשבונאיים
8	פניות מקדמיות בנושאים חשבונאיים
12	נושאים נוספים
12	ביטול האפשרות לאימוץ מוקדם של תקני דיווח כספי בינלאומיים
12	עמדה משפטית מספר 104-18: מתכנת הדיווח של תאגיד קטן פטור
12	הצעות מדף – תיקוני חקיקה
12	עדכון עמדה משפטית מספר 103-37: צירוף דוח אירועים וכתבי הסכמה למסמכי הצעה
14	נושאים נוספים
14	דגשים לעריכת הדוחות הכספיים התמציתיים ביניים ליום 30 ביוני 2017
14	תקנים חדשים בתקופה שלפני יישום
15	תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי)
15	הקלות לתאגידי קטנים
16	השפעת השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ
17	נספחים
17	מועדי תחילה של תקני IFRS
17	תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שנכנסו לתוקף לראשונה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017
19	תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שטרם נכנסו לתוקף
23	פרסומים חדשים של רשת BDO

תקני IFRS

תקנים חדשים

תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח

מועד פרסום: 18 במאי 2017

המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה את תקן חשבונאות בינלאומי 17 (IFRS), התקן הבינלאומי הראשון שעוסק באופן מלא בחוזי ביטוח. IFRS 17 נועד לסייע למשקיעים ולאחרים להבין טוב יותר את דוחותיהן הכספיים של חברות ביטוח, את חשיפתן לסיכונים, את רווחיותן ואת מצבן הכספי.

IFRS 17 יחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 4 (IFRS) *חוזי ביטוח* שפורסם במקור בשנת 2004 כתקן ביניים. IFRS 4 התיר לחברות להמשיך ליישם את הטיפול החשבונאי בחוזי הביטוח לפי כללי החשבונאות המקומיים שלהן, מה שהביא לקושי של המשקיעים להשוות בין הביצועים הכספיים של חברות ביטוח שונות.

IFRS 17 יפתור את הבעיות שנוצרו בהשוואתיות הדוחות הכספיים של חברות ביטוח על ידי קביעת טיפול חשבונאי בחוזי ביטוח, שיישם באופן אחיד ועקבי על ידי כל חברות הביטוח. התקן החדש קובע, בין היתר, כי מחויבויות ביטוחיות תחושבנה בערכים נוכחיים – במקום בעלות היסטורית – כך שהמידע יעודכן באופן שוטף, ויספק מידע שימושי יותר למשתמשים בדוחות הכספיים.

על מנת לסייע בהיערכות ליישום IFRS 17, הוחלט ב-IASB על הקמת גוף מקצועי (TRG)¹ שמטרתו לדון בסוגיות העולות מיישום של התקן, בדומה לגופים המקצועיים שהוקמו על מנת לסייע ביישום של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (IFRS) *מכשירים פיננסיים* ושל תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (IFRS) *הכנסות מחוזים עם לקוחות*.

מועד תחילה: תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.

מידע נוסף: לחומר עזר של ה-IASB על התקן החדש, [לחץ כאן](#).

פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה

מועד פרסום: 7 ביוני 2017

תקן חשבונאות בינלאומי 12 (IAS) *מסים על ההכנסה* קובע את דרישות ההכרה והמדידה של מסים שוטפים ושל מסים נדחים, אולם הוא אינו כולל התייחסות ספציפית למצבים שבהם לא ברור כיצד חוקי המס חלים על עסקה מסוימת או על אירוע מסוים, שעשויים להביא למחלוקת בין החברה ובין רשויות המס ביחס לטיפול שנקטה החברה בדוח המס שלה.

לאור השונות שנוצרה בפרקטיקה לגבי סוגיות שונות הקשורות להכרה ולמדידה של מסים על ההכנסה במצבים כאמור, החליטה הוועדה לפרשנויות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לפרסם פרשנות בנושא. פרשנות מספר 23 (IFRIC) *מספקת הנחיות ביחס לסוגיות הבאות במצבים של אי-ודאות לגבי טיפולי מס:*

- האם על ישות להתייחס לטיפול מס לא-ודאיים בנפרד;
- ההנחות שעל הישות להניח לגבי בחינת טיפולי המס שלה על ידי רשויות המס;
- כיצד לקבוע את ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס), את בסיסי המס, את הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, את זיכויי המס שטרם נוצלו ואת שיעורי המס; וכן
- כיצד ישות מביאה בחשבון שינויים בעובדות ובנסיבות.

הפרשנות אינה כוללת דרישות גילוי חדשות, אלא מדגישה את הרלוונטיות של דרישות הגילוי הקיימות בתקנים אחרים.

היישום לראשונה של IFRIC 23 יהיה לפי אחת משתי החלופות הבאות:

- למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 (IAS) *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*, אם הדבר אפשרי ללא שימוש במידע בדיעבד.
- למפרע ללא הצגה מחדש של מספרי השוואה, עם הכרה בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר בהון, כפי שמתאים) בתקופת הדיווח השנתית הכוללת את המועד של היישום לראשונה.

מועד תחילה: תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.

מידע נוסף: לחוזר המחלקה המקצועית, **לחץ כאן**.

טיוטות חדשות

הצעה לתיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים – מאפייני פירעון מוקדם עם פיצוי שלילי

מועד פרסום: 21 באפריל 2017

מועד אחרון לתגובות: 24 במאי 2017

המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה טיוטה לתיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (IFRS) על מנת לאפשר מדידה בעלות מופחתת של נכסים פיננסיים מסוימים הניתנים לפירעון מוקדם עם פיצוי שלילי.

מועד כניסתו לתוקף של IFRS 9 הוא מתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2018 או לאחר מכן. ב-IASB הכירו בחשיבות פרסום הנוסח הסופי של התיקונים המוצעים מוקדם ככל שניתן, כך שבמועד היישום לראשונה של IFRS 9 התיקונים המוצעים כבר ייכללו במסגרתו, וזאת כדי למנוע מצב שבו חברות תיאלצנה ליישם לראשונה את IFRS 9 ללא התיקונים המוצעים במועד כניסתו לתוקף ולאחר מכן ליישם את התיקונים המוצעים, וכתוצאה מכך לשנות שוב את הסיווג והמדידה של הנכסים הפיננסיים שלה. לאור האמור, הטיטה הוצעה לתגובות הציבור למשך **30 יום** בלבד.

התיקונים המוצעים

חוזים של מכשירים פיננסיים רבים (למשל חוזי משכנתאות או הלוואות) מאפשרים פירעון מוקדם. אם הלווה מחליט לפרוע מוקדם, המלווה עשוי לקבל פיצוי. יחד עם זאת, חוזים מסוימים כוללים פיצוי ללווה או למלווה על בסיס משתנים שונים, למשל שיעור ריבית השוק שתשרור במועד הפירעון המוקדם. לפיכך, ייתכנו מקרים שבהם **המלווה ישלם** פיצוי במקום לקבל, גם אם הלווה הוא זה שמחליט לפרוע מוקדם – ומכאן הביטוי "פיצוי שלילי". חשיבותו של הנושא באה לידי ביטוי בהיבטי הסיווג והמדידה העוקבת של נכס פיננסי כאמור.

בהתאם להוראות הקיימות כיום ב-IFRS 9, נכס פיננסי שהוא מכשיר חוב יימדד בעלות מופחתת (או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר) רק אם התנאים החוזיים של הנכס הפיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם **רק תשלומי קרן וריבית** בגין סכום הקרן שטרם נפרעה. בהתאם לסעיף 4.1.11(ב) ל-IFRS 9, מכשיר חוב בעל אופציה לפירעון מוקדם יקיים את התנאי הזה אם סכום הפירעון המוקדם מייצג במהות תשלומי קרן וריבית, שעשויים לכלול גם פיצוי סביר נוסף בגין הסיום המוקדם של החוזה.

תחת ההוראות הקיימות של IFRS 9, נכס פיננסי עם מאפיין פירעון מוקדם שניתן שיביא לתשלום פיצוי שלילי אינו כשיר להימדד בעלות מופחתת (או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר), ולכן יסווג למדידה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. אף על פי כן, הוועדה לפרשנויות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים המליצה ל-IASB לבחון אם מדידה בעלות מופחתת תספק מידע שימושי לגבי נכסים פיננסיים עם מאפייני פירעון מוקדם כאמור, ובהתאמה אם לתקן את הוראות IFRS 9 לגבי הסוגיה הזו.

הטיטה שפורסמה מציעה חריג מצומצם לפיו נכסים פיננסיים מסוימים, שאלמלא מאפיין הפירעון המוקדם היו עומדים בדרישת תזרימי המזומנים החוזיים שהם רק תשלומי קרן וריבית, יהיו כשירים למדידה בעלות מופחתת או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר (בכפוף להערכה לגבי המודל העסקי שבו הם מוחזקים) בהתקיים שני התנאים הבאים:

1. הסכום שישולם בעת הפירעון המוקדם אינו עקבי עם סעיף 4.1.11(ב) ל-IFRS 9 **רק** מכיוון שהצד שבחר לסיים מוקדם את החוזה (או שמביא להתרחשות הפירעון המוקדם בדרך אחרת) עשוי **לקבל** פיצוי סביר נוסף עבור סיום החוזה; וכן
2. במועד שבו הישות מכירה לראשונה בנכס הפיננסי, השווי ההוגן של מאפיין הפירעון המוקדם איננו משמעותי.

מועד התחילה המוצע בטיטה זהה למועד התחילה המחייב של IFRS 9, כלומר תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחר מכן. הוראות המעבר ליישום החריג המוצע קובעות יישום למפרע. אם במועד היישום לראשונה אין זה מעשי להעריך על בסיס העובדות והנסיבות שהיו קיימות במועד ההכרה לראשונה בנכס הפיננסי אם השווי ההוגן של מאפיין הפירעון המוקדם היה משמעותי, כפי שנדרש בהתאם לחריג המוצע, ישות תעריך את מאפייני תזרימי המזומנים החוזיים של הנכס הפיננסי שהיו קיימים במועד ההכרה לראשונה בנכס הפיננסי מבלי להביא בחשבון את החריג לגבי מאפיין הפירעון המוקדם שנוסף במסגרת התיקונים המוצעים, תוך מתן גילוי לערך בספרים של הנכס הפיננסי בכל תאריך דיווח, עד לגריעתו.

עיקרי התגובות שהתקבלו

הנקודות הבאות מתייחסות לנושאים המרכזיים שהובעו על ידי רוב המגיבים ולמחלוקות עיקריות ביחס אליהם:

- רוב המגיבים הכירו בחשיבות הסוגיה שטופלה במסגרת הטיטה ותמכו בצורך לתקן את IFRS 9 על מנת לאפשר מדידה בעלות מופחתת או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר של נכסים פיננסיים בעלי מאפייני פירעון מוקדם עם פיצוי שלילי. כמו כן, רבים הדגישו את דחיפות הסוגיה והפצירו ב-IASB להשלים את התיקונים בהקדם האפשרי.

- רוב המגיבים תמכו בהגבלת תחולתו של החריג המוצע, אך דעותיהם היו חלוקות ביחס לתנאי התחולה של החריג:
 - **התנאי הראשון:** הרוב המוחלט הסכים עם תנאי זה, אך רבים הביעו חשש ביחס לפרשנות המונח "פיצוי סביר בגין הסיום המוקדם" שהובאה בבסיס למסקנות של הטייטה המוצעת, בה נאמר כי פירעון מוקדם לפי שווי הוגן אינו יכול להיחשב כפיצוי סביר. הם טענו כי אין מקום לכלול פרשנות כאמור במסגרת התיקונים ל-IFRS 9, כיוון שהיא אינה נחוצה, אינה בתחולה של התיקונים המוצעים ועשויות להיות לה השלכות בלתי רצויות על הטיפול החשבונאי במכשירים אחרים שלא הייתה כוונה לטפל בהם במסגרת הטייטה.
 - **התנאי השני:** יותר ממחצית המגיבים לא הסכימו עם תנאי זה, וסברו כי יש למחוק אותו.
- מגיבים רבים תמכו במועד התחילה ובהוראות המעבר המוצעים, אולם היו כאלה שהעדיפו שמועד התחילה של התיקונים יהיה מאוחר יותר מזה של IFRS 9:

מידע נוסף: לטייטה שפורסמה, **לחץ כאן**.

למכתב התגובה של רשת BDO על הטייטה, **לחץ כאן**.

הצעה לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע – רכוש קבוע – תמורה שהתקבלה לפני השימוש המיועד

מועד פרסום: 20 ביוני 2017

מועד אחרון לתגובות: 19 באוקטובר 2017

סעיף 16(ב) ל-IAS 16 קובע שעלות פריט רכוש קבוע כוללת "עלויות כלשהן שניתן לייחס במישרין להבאת הנכס למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה". בסעיף 17 ל-IAS 16 מובאות דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין כאמור לעיל, כולל: "עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס, לאחר הפחתת התמורה נטו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לאותו מיקום ולאותו מצב (כגון דוגמיות שיוצרו בעת בדיקת הצידוד)" (סעיף 17(ה), הדגשה אינה במקור).

בפני הוועדה לפרשנויות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הובאו שתי שאלות בנוגע ליישום של סעיף 17(ה) ל-IAS 16: (א) האם התמורה בסעיף 17(ה) מתייחסת רק לתמורה ממכירה של פריטים שנוצרו מבדיקות תקינות פעולת הנכס; וכן (ב) האם יש להפחית מהעלות של הנכס תמורה שהתקבלה מעבר לעלויות של הבדיקות. כאשר בחנה הוועדה לפרשנויות את הסוגיות האמורות, נמצא שקיימת שונות בפרקטיקה.²

הטייטה המוצעת על ידי המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) כוללת תיקון של IAS 16 כך שמהעלות של פריט רכוש קבוע לא תופחת כל תמורה ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס למיקום ולמצב הדרושים לכך שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. במקום, תמורה ממכירת פריטים כאמור וכן עלויות הייצור שלהם יוכרו ברווח או הפסד. לדעת ה-IASB, התיקון המוצע מהווה פתרון פשוט ויעיל לשונות הקיימת כיום בפרקטיקה.

בנוסף, התיקון המוצע מבהיר כי "בדיקה" של תקינות פעולת הנכס משמעותה הערכה אם הביצועים הפיזיים או הביצועים הטכניים של הנכס הם כאלה שהנכס יכול לשמש בייצור או בהספקה של סחורות או של שירותים, לשמש להשכרה לאחרים או לשמש לצרכים מנהליים. כלומר, הערכה כאמור אינה הערכת הביצועים הכספיים של נכס (כגון הערכה אם הנכס השיג את המרווח התפעולי בהתאם לציפיות ההנהלה).

בהתאם להוראות המעבר המוצעות בטייטה, התיקונים ייושמו למפרע רק לגבי פריטי רכוש קבוע שהובאו למיקום ולמצב הדרוש כדי שיוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה החל מתחילת תקופת הדיווח המוקדמת ביותר שמוצגת בדוחות הכספיים שבהם התיקונים ייושמו לראשונה. ההשפעה המצטברת של היישום לראשונה של התיקונים תוכר כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) של התקופה המוקדמת ביותר שמוצגת בדוחות הכספיים.

לצורך המחשת הוראות המעבר המוצעות, הניחו כי מועד התחילה של התיקונים נקבע לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחר מכן.

חברה מדווחת בישראל, שבהתאם לתקנות ניירות ערך מציגה שלוש תקופות דיווח בדוחות הכספיים שלה, תיישם את התיקונים המוצעים רק לגבי פריטי רכוש קבוע שהובאו למיקום ולמצב הדרוש כדי שיוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה החל מיום 1 בינואר 2018.

תמורה ממכירת פריטים שנוצרו בתהליך הבאת אותם פריטי רכוש קבוע למיקום ולמצב הדרושים לכך שהם יוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, שהוכרה בשנים 2018-2019 כהפחתה מהעלות של אותם פריטי רכוש קבוע, תוצג מחדש כהכנסה ברווח או הפסד. כתוצאה

² נמצא כי חלק מהחברות מפחיתות מהעלות רק את התמורה ממכירת פריטים שיוצרו בבדיקות, בעוד שאחרות מפחיתות כל תמורה ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לשימוש המיועד.

מכך, יש להגדיל את הוצאות הפחת שהוכרו בשנים 2018-2019 בגין אותם פריטי רכוש קבוע. כמו כן, עשויה להיות השפעה על הפסדים מירידת ערך שהוכרו, על שערוכים של רכוש קבוע ועל התאמות מתרגום דוחות כספיים. החברה תתאם את יתרת הפתיחה של העודפים ושל רכיבים אחרים בהון, כפי שמתאים, ליום 1 בינואר 2018 כדי לשקף את ההשפעה של התיאומים שצוינו לעיל.

מידע נוסף: לטייטה שפורסמה, [לחץ כאן](#).

נושאים נוספים

סקירה-לאחר-יישום של תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן

מועד פרסום: 25 במאי 2017

מועד אחרון לתגובות: 22 בספטמבר 2017

המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה "קול קורא" לתגובות הציבור בדבר הניסיון שנצבר ביישום של תקן דיווח בינלאומי (IFRS) 13, שקובע כיצד למדוד שווי הוגן של נכסים ושל התחייבויות, במטרה לבחון אם IFRS 13 משיג את המטרות שלשמן פורסם. הקריאה לתגובות הציבור מהווה חלק מתהליך הסקירה-לאחר-יישום (Post-implementation Review) של IFRS 13.

סקירה-לאחר-יישום היא תהליך שמטרתו להעריך אם תקן חשבונאות פועל כמתוכנן ומשיג את מטרותיו. הערכה כזו כוללת ניתוח ההשפעה של הוראות התקן על משקיעים, על חברות ועל רואי-חשבון מבקרים. כמו כן, סקירה-לאחר-יישום מסייעת לחשוף תחומים בתקן שעשויים להוות אתגר וכתוצאה מכך להביא ליישום לא עקבי של דרישות התקן.

תהליך הסקירה-לאחר-יישום של IFRS 13 מורכב משני שלבים: בשלב הראשון, זוהו על ידי ה-IASB נושאים לבחינה נוספת במסגרת השלב השני. ה"קול קורא" שפורסם מהווה את תחילתו של השלב השני, אשר מתמקד בנושאים הבאים:

- גילויים לגבי מדידות שווי הוגן;
- מדידת השקעות מצוטטות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות בשווי הוגן;³
- יישום עיקרון "השימוש המיטבי" בעת מדידת השווי הוגן של נכסים לא פיננסיים; וכן
- הפעלת שיקול דעת.

בנוסף, תיבחן הנחיצות בהנחיות נוספות לגבי מדידת שווי הוגן של נכסים ביולוגיים ושל מכשירי הון לא מצוטטים.

IFRS 13 מגדיר שווי הוגן, מפרט בתקן אחד מסגרת מושגית למדידת שווי הוגן וקובע דרישות גילוי לגבי מדידות שווי הוגן. הוא אינו קובע מתי נכס או התחייבות ימדדו בשווי הוגן, אלא מיושם כאשר תקן דיווח כספי בינלאומי אחר דורש או מתיר מדידות שווי הוגן או גילויים לגבי מדידות שווי הוגן. מסיבה זו, הסקירה-לאחר-יישום לא נועדה להעריך את ההשפעה של מדידות שווי הוגן שנדרשות או שמותרות על ידי תקני IFRS.

יצוין כי IFRS 13 הוא תוצר של פרויקט משותף של ה-IASB ושל המועצה לתקני חשבונאות פיננסיים בארה"ב (FASB), וקיימת האחדה כמעט מלאה בין הוראות IFRS 13 ובין ההוראות בדבר מדידת שווי הוגן בכללי החשבונאות המקובלים בארה"ב (נושא 820 לקודיפיקציה, *מדידת שווי הוגן*). תהליך הסקירה-לאחר-יישום של נושא 820 כבר הושלם ובמסגרתו הוחלט שהתקן משיג את מטרותיו ללא השלכות בלתי צפויות. כמו כן, ב-FASB שוקלים כרגע אם לבצע שינויים לדרישות הגילוי לגבי מדידות שווי הוגן. כל אלה יובאו בחשבון על ידי ה-IASB כחלק מהסקירה-לאחר-יישום של IFRS 13.

מידע נוסף: ל"קול קורא" שפורסם, [לחץ כאן](#).

³ נושא זה נבחן בעבר על ידי ה-IASB באמצעות טייטה בנושא שפורסמה בחודש ספטמבר 2014 (למידע נוסף על הטייטה בניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2014 - [לחץ כאן](#)).

רשות ניירות ערך

החלטות בנושאים חשובונאיים

פניות מקדמיות בנושאים חשובונאיים

מועד פרסום: 2 ביולי 2017

צירופי עסקים, שיטת השווי המאזני ודוחות מאוחדים

בחינת קיומה של השפעה מהותית

פניית החברה 1 2

גזית-גלוב בע"מ ("החברה") התקשרה בעסקה להחלפת מניות של חברה בת שלה בתמורה להקצאת כ-13% ממניות קרן להשקעות במקרקעין (REIT) בארה"ב. בעקבות העסקה, החברה תהפוך לבעלת המניות הגדולה ביותר בקרן הריט, כשיתר בעלי המניות הגדולים הם משקיעים פיננסיים. בהתאם לתקנון של קרן הריט, החזקה במניות שלה בשיעור העולה על 7% אסורה, מלבד מקרים חריגים (בפועל, רק שני משקיעים נוספים יחזיקו מעל 7% עם השלמת העסקה), וכתוצאה מכך קיים פיזור רב של בעלי המניות. בנוסף, החברה תמנה שלושה דירקטורים נוספים על תשעת הדירקטורים המכהנים (ייצוג של 25%): בעל השליטה החברה ושני דירקטורים בלתי תלויים של החברה הבת שנמכרה.

הסוגיה שנבחנה היא אם ההשקעה בקרן הריט מקנה לחברה השפעה מהותית ולפיכך תטופל לפי תקן חשבונאות בינלאומי IAS 28 (השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות או היא אינה עולה לכדי השפעה מהותית ולפיכך תטופל ככנס פיננסי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 39 (מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה).

בהתאם לסעיף 5 ל-28 IAS [...] אם הישות מחזיקה [...] פחות מ-20 אחוז מכוון ההצבעה בישות מושקעת, ניתן להניח שלישות אין השפעה מהותית, אלא אם כן ניתן להוכיח בעליל השפעה כזאת [...]”⁴ (הדגשה אינה במקור).

לעמדת החברה, לא ניתן להוכיח בעליל שתהיה לה אפשרות להשפיע על קבלת ההחלטות בקרן הריט, בין באמצעות החזקתה במניות ובין באמצעות ייצוג מטעמה בדירקטוריון. עיקרי הנימוקים של החברה הם:

- שניים מהדירקטורים שימונו על ידי החברה במסגרת העסקה יהיו דירקטורים בלתי תלויים, ואין לראות בהם כנציגים מטעם החברה מהסיבות שמפורטות בפנייה.
- לחברה ייצוג של דירקטור אחד בלבד מתוך שמונה בוועדת ההשקעות של קרן הריט. לאור הליך מינוי חברי הדירקטוריון בקרן הריט והליך סיום כהונתם, כפי שמפורט בפנייה, החברה אינה יכולה להבטיח המשך כהונה של הדירקטורים מטעמה.
- על אף הפיזור הגדול של בעלי המניות בקרן הריט, שיעור השתתפותם בהצבעה באסיפות הכלליות בשלוש השנים האחרונות היה 90% או יותר.
- במסגרת ההסכם נקבעה תקופת הקפאה של שנתיים לפחות, שבמהלכה יחולו על החברה המגבלות הבאות: איסור על הגדלת החזקתה מעבר ל-18% ואיסור ליזום השתלטות או להשתתף במאבק שליטה על קרן הריט; מחויבות לתמוך ברשימת הדירקטורים שתוצע על ידי דירקטוריון קרן הריט ומחויבות שלא להציע מועמדים אחרים בעצמה; וכן זכות לכנס אסיפה כללית מיוחדת רק באישור מראש מדירקטוריון קרן הריט.

תשובת הסגל

סגל הרשות בחר שלא להתערב בעמדת החברה, על אף מורכבותו של המקרה וקיומן של נסיבות שאינן מצביעות באופן ברור על היעדר השפעה מהותית.

לעניין הדירקטורים הבלתי תלויים, סגל הרשות מצוין כי יש לבחון בזהירות רבה את סיווגם לצורך קביעת הייצוג שהחברה זוכה לו בדירקטוריון קרן הריט, בהתחשב בכך שהליך המינוי שלהם אינו דורש רוב מיוחד מקרב בעלי מניות הציבור. בנוסף, סגל הרשות מצוין כי הוא הביע בעבר את עמדתו כי עצם העובדה שכללי הבורסה לניירות ערך בניו-יורק מחייבים כי רוב חברי דירקטוריון של חברה רשומה יהיו בלתי תלויים אינה כשלעצמה מונעת שליטה חשבונאית בידי בעלי מניות.⁵

⁴ סעיף 6 ל-28 IAS קובע כי: "קיום השפעה מהותית בידי ישות מוכח, בדרך כלל, באחת או יותר מהדרכים הבאות: (א) ייצוג בדירקטוריון או בגוף, הממלא תפקיד מקביל, של הישות המושקעת; (ב) השתתפות בהליכי קביעת מדיניות, כולל השתתפות בהחלטות לגבי דיבידנדים או חלוקות אחרות; (ג) עסקאות מהותיות בין הישות לבין הישות המושקעת; (ד) החלפה של הסגל הניהולי של הישות המושקעת; או (ה) הספקת מידע טכני חיוני." ⁵ ראה תשובת סגל הרשות לפניה מקדמית של קבוצת דלק בע"מ, שפורסמה בספטמבר 2013 (בחינת המשך קיומה של שליטה בעקבות ירידה בשיעור ההחזקה בחברה הבת מתחת ל-50%) - לחץ כאן.

מידע כספי נפרד

אי הכללת מידע כספי נפרד בדוחות הכספיים

פניית החברה [אוברסיז קומרס 1 2 | סייפ-טי גרופ • | לפידות 1 2 3]

אוברסיז קומרס בע"מ, סייפ-טי גרופ בע"מ ולפידות, חברת מחפשי נפט לישראל בע"מ, הגישו כל אחת פנייה מקדמית שבה התבקש סגל הרשות לאשר כי לא ימליץ לנקוט צעדי אכיפה כנגדה, אם היא לא תכלול במסגרת הדוחות התקופתיים והדוחות הרבעוניים מידע כספי נפרד כנדרש בהתאם להוראות תקנה 9ג ותקנה 38ד והתוספת העשירית לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידים), התש"ל-1970 ("תקנות דוחות תקופתיים ומיידים"), וזאת לאור העובדה כי לא יהיה בדוחות הכספיים הנפרדים משום תוספת מידע מהותית למשקיע סביר, שאינו נכלל כבר במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה.

אוברסיז קומרס נימקה את בקשתה בכך שעיקר הפעילות של הקבוצה נעשית בחברה עצמה ושהיקף הפעילות בחברות הבנות הוא זניח; וכן פירטה את המבחנים הכמותיים שביצעה לצורך בחינת זניחות פעילות החברות הבנות ביחס לדוחות הכספיים המאוחדים: מבחן הנכסים, מבחן ההתחייבויות, מבחן ההכנסות; מבחן ההוצאות התפעוליות ומבחן תזרימי המזומנים מפעילות שוטפת, מפעילות השקעה ומפעילות מימון. כמו כן, נטען שהעסקאות בין החברה ובין החברות הבנות שלה הן בסכומים שאינם משמעותיים.

סייפ-טי גרופ נימקה את בקשתה בכך שאין בחברה עצמה כל פעילות עצמאית, למעט הפעלה השוטפת שלה כחברה ציבורית ולמעט הלוואה שניתנה לחברה הבת. לגבי לפידות: החברה פועלת בחמישה תחומי פעילות, מרביתם באמצעות חברות בנות, למעט פעילות הקידוחים, המתבצעת על ידי החברה עצמה, ולמעט פעילות ההשקעות הפיננסיות, המתבצעת בחלקה על ידי החברה ובחלקה על ידי חברה בת. להלן עיקרי נימוקי הבקשה לפטור של לפידות:

- פעילות הקידוחים – מוצגת כמגזר נפרד; נכסיה והתחייבויותיה אינם מהותיים ביחס לכלל הנכסים וההתחייבויות של החברה.
- פעילות ההשקעות הפיננסיות – החברה הציעה לכלול את כל הגילויים הנדרשים במידע הכספי הנפרד במסגרת הדוחות המאוחדים.
- החברה לא הנפיקה איגרות חוב לציבור.
- לא קיימת תלות בתזרימי המזומנים מהחברות הבנות לצורך שירות החוב של החברה.

תשובת הסגל [• | • | •]

לעמדת סגל הרשות, חברה רשאית שלא לכלול מידע כספי נפרד בדוחותיה הכספיים, אם מידע זה זניח ותוספת המידע שתינתן למשקיע בדוח הכספי הנפרד ביחס למידע שייכלל בדוחות הכספיים המאוחדים היא זניחה. סגל הרשות קיבל את הבקשה של החברות, בכפוף לגילוי למידע להלן בדוחות הכספיים המאוחדים:

- יצוין כי לא נכלל מידע כספי נפרד בשל זניחות תוספת המידע ויינתנו הנימוקים לזניחות המידע;
- תצוינה אמות המידה שיישמו לצורך קביעת זניחות תוספת המידע ביחס לדוחות המאוחדים;
- יינתן גילוי על מכלול הקשרים, ההתקשרויות, ההלוואות והעסקאות המהותיות עם החברות הבנות; וכן ייכלל כל מידע מהותי נוסף העשוי להשפיע על קבלת החלטות כלכליות של משקיע, בהתאם להוראות פסקת משנה 4 לתוספת העשירית לתקנות דוחות תקופתיים ומיידים.
- לפידות נדרשה לתת גילוי ספציפי נוסף בהתאם לנסיבות הרלוונטיות לה.
- כמו כן, הובהר על ידי סגל הרשות כי:
 - החברות נדרשות לבדוק את עמידתן בתנאי הזניחות בכל דוח רבעוני או דוח תקופתי.
- תשובות הסגל הן בגדר פרשנות לתקנה 9ג ולתקנה 38ד לתקנות, ואינן מהוות המלצה לגבי נקיטת או אי-נקיטת צעדי אכיפה כנגד החברה.

מידע כספי פרפורמה

בקשת פטור מפרפורמה – בחינת מהותיות של פעילות שנרכשה

פניית החברה

- באוקטובר 2016 רכשה חברה בת של ארקו החזקות בע"מ ("החברה") פעילות קמעונאית בארה"ב, שכוללת 17 אתרים בהפעלה עצמית. הרכישה היוותה אירוע פרפורמה לאור עמידה ב"מבחן הרווח" להגדרת אירוע פרפורמה.
- הרווח של הפעילות הנרכשת נקבע בהתאם לנתונים כספיים שהתקבלו מהמוכר, אשר כלל רק את ההכנסות של כל אתר בניכוי ההוצאות תפעוליות ישירות, את הוצאות הפחת המיוחדות ספציפית לאתרים הנרכשים וכן הוצאות מימון ספציפיות בגין חלק מהאתרים הנרכשים.
- החברה פנתה לקבלת פטור מהצגת נתוני פרפורמה בגין העסקה בטענה כי:
 - הפעילות הנרכשת אינה מהותית מכיוון שתוצאות הפעילות ששימשו למבחן הרווח אינן כוללות הוצאות מטה ועלויות מימון בגין הפעילות הנרכשת, ולכן השוואה לרווח של החברה מטעה ואינה משקפת נכונה את מהותיות הפעילות ואת תרומתה לרווחיות החברה. אילו נבחנו רווחיות הפעילות הנרכשת ביחס לרווחיות דומה של החברה, הפעילות הנרכשת לא הייתה מקיימת את מבחן הרווח.
 - כחיזוק לכך צוין כי "מבחן הנכסים" להגדרת אירוע פרפורמה אינו מתקיים בפער משמעותי (חלק החברה בפעילות הנרכשת מהווה פחות מ-1.5% מנכסי החברה), וכן במסגרת העסקה נרכשו 17 אתרים בלבד מתוך 857 אתרים המופעלים על ידי החברה.
 - במסגרת הרכישה החברה לא קיבלה נתונים מבוקרים נפרדים לפעילות הנרכשת וקיים קושי לבצע ביקורת לנתונים החלקיים שהתקבלו לצורך מתן נתוני פרפורמה; ישנה אי-ודאות לגבי המועד שבו החברה תוכל לקבל גישה למידע הדרוש לה, אם בכלל; ולהערכת החברה המוכר לא יסייע בתהליך ביקורת וסקירת הנתונים לתקופות שקדמו למועד העסקה. כמו כן, הצגת נתוני הפרפורמה תהיה כרוכה בעלות לא מבוטלת.

תשובת הסגל

- יו"ר הרשות קיבל את בקשת החברה לפטור מהצגת נתוני פרפורמה, בכפוף לגילוי חלופי בדוח הדירקטוריון, שכולל נתונים תפעוליים של הפעילות הנרכשת.
- בתשובה לחברה, מציין סגל הרשות כי מצב של היעדר נתון המשקף רווח של פעילות נרכשת (שמגלם עלויות מימון ומטה) עשוי להיות נכון לכל רכישת פעילות שאינה רכישת מניות, אולם יו"ר הרשות אישר את הפטור בהתחשב בנסיבות המקרה, שמעידות על היעדר מהותיות הפעילות הנרכשת ועל קשיים בביקורת הנתונים.

בקשת פטור מפרפורמה מפאת קושי בהשגת נתונים וחשש להטעיית המשקיעים

פניית החברה 1 2 3

- בחדש אפריל 2016 רכשה המ-לט (ישראל-קנדה) בע"מ ("החברה") חברה המאוגדת בסין. הרכישה היוותה אירוע פרפורמה לאור עמידה ב"מבחן הנכסים" להגדרת אירוע פרפורמה.
- הנתונים הכספיים של החברה הסינית, ששימשו את החברה לצורך עסקת הרכישה, הם נתונים כספיים פנימיים שנערכו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בסין, המשמשים בעיקרם לצורך דיווח לרשויות המס, והם מעולם לא בוקרו או נסקרו על ידי רואי חשבון.
- כמו כן, קיים קושי משמעותי בשחזור הנתונים ההיסטוריים לצורכי ביקורת דוחות הפרפורמה לאור התנהלות החברה הסינית בעבר (היעדר מערכת מידע תפעולית המאפשרת בחינה של נתונים כספיים היסטוריים; מסמכים המבססים תקופות עבר לא נשמרו באופן מלא; לא נערכו בחברה הסינית ספירות מלאי מלאות כנדרש ולא נמצא תיעוד לספירות שכן בוצעו; לא בוצעו התאמות עם לקוחות ולא ניתן לבצע התאמה בין תעודות משלוח לבין חשבונות מכירה), ולעמדת רואי החשבון המבקרים של החברה, בנסיבות המתוארות, הם לא יוכלו לתת חוות דעת חלקה לנתוני הפרפורמה.
- לאור זאת, פנתה החברה לקבלת פטור מהצגת נתוני פרפורמה, בטענה כי נוכח הקשיים שפורטו לעיל, עריכת נתוני פרפורמה מבוקרים תהיה כרוכה בהנחת מספר רב של הנחות שאינן מבוססות ושיהיה בהן כדי לפגוע בתועלת שתנבע מהם ואף להטעות במקום זאת, הציעה החברה לתת במסגרת דוח הדירקטוריון לארבע תקופות הדיווח הבאות גילוי חלופי למכירות של החברה הסינית ולהשפעה של הרווחיות התפעולית שלה על הרווחיות התפעולית של החברה.

תשובת הסגל

- יו"ר הרשות קיבל את בקשת החברה לפטור מהצגת נתוני פרפורמה, בכפוף לגילוי חלופי כדלקמן:
- בדוח הדירקטוריון לרבעון שני 2016: גילוי להכנסות החברה הסינית בהתאם לתקני ה-IFRS לשנים 2013 ו-2014 ולאחד-עשר החודשים שהסתיימו ביום 30 בנובמבר 2015;
- בדוחות הכספיים לארבע תקופות הדיווח הבאות (התקופות שלגביהן היו צריכים להינתן נתוני הפרפורמה אלמלא הפטור): גילוי להכנסות ולרווח התפעולי של החברה הסינית.

פטור מצירוף דוחות כספיים

בקשת פטור מצירוף דוחות של חברות כלולות

פניית החברה 1 2 3

קבוצת קליין אינטרנשיונל לימיטד ("החברה") פנתה בבקשה לפטור אותה מצירוף הדוחות הכספיים של ארבע החברות הכלולות שלה לדוח הרבעוני ברבעון שלישי 2016. בהתאם לתקנה 44(א)(2) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התשל"ל-1970 ("תקנות דוחות תקופתיים ומיידיים"), חברה נדרשת לצרף לדוח הביניים שלה דוחות כספיים של חברה כלולה או של עסקה משותפת, אם החלק ברווח/הפסד⁶ של החברה המוחזקת שניתן לייחס לחברה מהווה 20% או יותר מסך הרווח/הפסד⁶ של החברה, בערכים מוחלטים, ביחס לשתי התקופות הבאות:

1. ארבעת הרבעונים האחרונים.

2. בשנת הדיווח הקודמת או בשנת הדיווח השוטפת (בהתאם לצפי).

כל החברות הכלולות קיימו את תנאי (1) לעיל ולא קיימו את תנאי (2) ביחס לשנת הדיווח הקודמת. החברה התקשתה לגבש עמדה לגבי תנאי (2) ביחס לצפי לשנת הדיווח השוטפת, שכן הגורם שהשפיע על עמידה בסף הכמותי ביחס לארבעת הרבעונים האחרונים היה ההשתנות של שער החליפין של הדולר מול הש"ח, שהקטינה משמעותית את הרווח של החברה לאור הפסדים מהפרשי שער שהוכרו. בנטרול הפסדים מהפרשי השער, אף חברה כלולה לא עמדה בסף הכמותי הנדרש לצירוף. החברה ציינה כי לא חל שינוי בפעילות של החברות הכלולות, ותוצאותיהן לא היו שונות מהותית מתקופות קודמות, שבהן החברה לא נדרשה לצרף את הדוחות הכספיים שלהן. כמו כן, החברה לא הגדירה אף אחת מהחברות הכלולות כחברה כלולה מהותית שבגינה יש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 (IFRS) גילוי של זכויות בישויות אחרות או לתקנה 44 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים.

תשובת הסגל

יו"ר הרשות קיבל את בקשת החברה לפטור מצירוף הדוחות הכספיים של החברות הכלולות, בכפוף לגילוי חלופי כדלקמן:

– בדוח הדירקטוריון: גילוי בדבר קבלת הפטור וגילוי חלופי לגבי החברות הכלולות;

– בדוחות הכספיים: גילוי למידע פיננסי מתומצת לגבי החברות הכלולות בהתאם לתקנה 44 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים ביחס לכל התקופות שנכללו בדוחות הכספיים, לרבות גילוי לשווי הנכסים, להכנסות ולהוצאות שנבעו מהם ולשערוכים שבוצעו בגינם.

פטור מצירוף דוחות כספיים לדוח עסקה

פניית החברה

באוגוסט 2016 התקשרה סוהו נדל"ן בע"מ ("החברה") בהסכם עקרונות עם חברת הלמן-אלדובי פיננסיים בע"מ ("ה"א פיננסיים"), בעלת עניין בחברה, לרכישת מניות של חמש חברות בנות של ה"א פיננסיים בתמורה להקצאת מניות בחברה. בהתאם לתקנה 6(ו) לתקנות ניירות ערך (עסקה בין חברה לבין בעל שליטה בה), התשס"א-2001 ולתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה), התש"ס-2000, החברה נדרשת לצרף את הדוחות הכספיים של החברות הבנות שתרכשנה לדוח העסקה.

החברה פנתה בבקשה לפטור אותה מלצרף לדוח העסקה את הדוחות הכספיים של החברות הבנות הנרכשות, למעט זו שקשורה לפעילות קופות הגמל והפנסיה, בטענה כי הן אינן מהותיות ביחס לסך הפעילות שצפויה לעבור לחברה. הפרמטרים שהובאו בחשבון לצורך בדיקת המהותיות כללו את: יחס סך המאזן; יחס ההון העצמי; יחס ההכנסות מדמי ניהול, מעמלות ומשיווק; יחס הרווח; יחס הרווח ללא פחת; יחס ה-EBITDA; יחס תזרים המזומנים מפעילות שוטפת; יחס הנכסים המנוהלים.

תשובת הסגל

יו"ר הרשות קיבל את בקשת החברה לאור היעדר מהותיות של שלוש מהחברות בהתאם לנתונים שבחנה החברה ולאור היעדר מהותיות של החברה הנוספת, לגביה נקבע שאינה מהותית מכיוון שפעילותה אמורה להיפסק.

הפטור ניתן לחברה בכפוף לגילוי חלופי לנתונים כספיים עיקריים אודות כל אחת מהחברות, שלגביהן ניתן הפטור, ולכל הפחות המידע שפורט על ידי החברה בפנייה, ולרבות לחשיפות האפשריות ביחס לפעילות המופסקת.

לרשימה המלאה של הפניות המקדמיות בנושאים חשבונאיים באתר רשות ניירות ערך, [לחץ כאן](#).

⁶ כהגדרתו בתקנה 23(יב) לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

נושאים נוספים

ביטול האפשרות לאימוץ מוקדם של תקני דיווח כספי בינלאומיים

מועד פרסום: 6 באפריל 2017

בחודש אפריל 2017 פורסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010, במסגרתו נקבעו הוראות המאפשרות לרשות ניירות ערך לאסור אימוץ מוקדם של תקן דיווח כספי בינלאומי חדש.

מידע נוסף: ראה ניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2017 - [לחץ כאן](#).

עמדה משפטית מספר 104-18: מתכונת הדיווח של תאגיד קטן פטור

מועד פרסום: 24 באפריל, 14 במאי 2017

ביום 30 במרץ 2017, פורסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 אשר מבטל את חובת הדיווח הרבעונית עבור תאגידים קטנים שלא הנפיקו איגרות חוב לציבור ומחליפה בחובת דיווח חצי-שנתית בלבד. התיקון חל תוך 30 ימים מיום פרסומו, כלומר הוא תקף כבר לרבעון הראשון של 2017.

במטרה להבהיר מספר סוגיות יישומיות לעניין מתכונת הדיווח החדשה, פרסם סגל רשות ניירות ערך את עמדה משפטית מספר 104-18: *מתכונת הדיווח של תאגיד קטן פטור*, ומספר שבועות לאחר מכן פרסם עדכון לעמדה המשפטית.

מידע נוסף: לעמדה המשפטית המעודכנת, [לחץ כאן](#).

הצעות מדף – תיקוני חקיקה

מועד פרסום: 1 במאי 2017

בחודש מאי 2017 פורסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (הצעת מדף של ניירות ערך), התשס"ו-2005, במסגרתו בוטלה הדרישה לצירוף דוח אירועים בדוח הצעת מדף והוארכה התקופה להכללת דוחות כספיים שנתיים בדוח הצעת מדף בחודש מרץ לחמישה-עשר חודשים.

תחילתו של התיקון היא 30 ימים מיום פרסומו ברשומות.

מידע נוסף: ראה ניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2017 - [לחץ כאן](#).
לתיקון התקנות כפי שפורסם ברשומות, [לחץ כאן](#).

עדכון עמדה משפטית מספר 103-37: צירוף דוח אירועים וכתבי הסכמה למסמכי הצעה

מועד פרסום: 9 ביולי 2017

החל משנת 2014, דוחות כספיים שמצורפים לתשקיף, להצעת מדף, להצעה פרטית או לדוח עסקה עם בעל שליטה (להלן: "מסמכי הצעה") אינם נחתמים מחדש, אלא מצורפים למסמך ההצעה כפי שנחתמו במקור, ואירועים מהותיים (כהגדרתם בתקנות), שהתרחשו ממועד החתימה המקורי ועד למועד הגשת מסמך ההצעה, מפורטים במסגרת "דוח אירועים". דוח אירועים אינו חלק מדוחותיה הכספיים של החברה, והוא נועד לתת מידע עדכני על החברה למועד הדיווח מעבר למידע שנכלל בדוחות הכספיים המצורפים למסמך ההצעה.

בעת פרסום מסמך הצעה, החברה נדרשת לכלול את הסכמתו של רואה החשבון המבקר לכלול את חוות דעתו על הדוחות הכספיים המצורפים למסמך ההצעה ("מכתב הסכמה"). בהתאם למודל החדש, מתן ההסכמה נעשה באמצעות מכתב הסכמה מטעם רואה החשבון המבקר, כאשר במידת הצורך יש לכלול במסגרתו הפניית תשומת לב לאירועים שפורטו בדוח האירועים ושבהתאם לתקני ביקורת מקובלים על המבקר לכלול בגינם הפנייה כאמור.

בחודש יולי 2015 פורסמה עמדה משפטית מספר 103-37, במסגרתה הדגיש והבהיר סגל הרשות מספר עניינים לגבי אופן היישום של המודל החדש.

מוקדם יותר השנה, פורסמו ברשומות מספר תיקוני חקיקה:

- תיקון תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף – מבנה וצורה), התשכ"ח-1969 אשר מחדד את זהות הגורמים שנדרשים לחתום על דוח האירועים מטעם החברה המדווחת.
- תיקון לתקנות ניירות ערך (הצעת מדף של ניירות ערך), התשס"ו-2005, שמבטל את הדרישה לצירוף דוח אירועים לדוח הצעת מדף⁷ (הדרישה לצירוף דוח אירועים לגבי שאר מסמכי ההצעה נותרה בעינה) ושקובע הקלה לאופן מתן ההסכמה להכללת חוות דעתו של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים הנכללים בדוח הצעת המדף.
- תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 אשר מבטל את חובת הדיווח הרבעונית עבור תאגידי קטנים שלא הנפיקו איגרות חוב לצבור ובמקומה תבוא חובת דיווח חצי-שנתית בלבד.⁸ לאור כל התיקונים שצוינו לעיל, עלה הצורך לעדכן את עמדה משפטית מספר 103-37.

מידע נוסף: לעמדה המשפטית המעודכנת, לחץ כאן.

⁷ למידע נוסף על התיקון בניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2017 - לחץ כאן.

⁸ למידע נוסף על התיקון בעדכון המחלקה המקצועית - לחץ כאן.

נושאים נוספים

דגשים לעריכת הדוחות הכספיים התמציתיים ביניים ליום 30 ביוני 2017

תקנים חדשים בתקופה שלפני יישומם

תקנים חדשים בנושאים הכרה בהכנסה, מכשירים פיננסיים וחכירות

עוד כשנה וכשנתיים מהיום יכנסו לתוקף שלושה תקני IFRS חדשים שעשויים להשפיע באופן משמעותי על ישויות רבות מכל הסקטורים העסקיים. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (IFRS) הכנסות מחוזים עם לקוחות ותקן דיווח כספי בינלאומי 9 (IFRS) מכשירים פיננסיים יחולו מיום 1 בינואר 2018 ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 (IFRS) חכירות חל מיום 1 בינואר 2019.

כל אחד משלושת התקנים החדשים הוא ארוך ומורכב, ויישום לראשונה שלהם עשוי לדרוש היערכות משמעותית. בתשובה לפנייה מקדמית בדבר אימוץ מוקדם של IFRS 15, שפורסמה במרץ 2016, פירט סגל רשות ניירות ערך מה, לעמדתו, ראוי לכלול תהליך כאמור:

- למידת הוראות התקן על בוריין;
- בחינת מלוא השפעות התקן על הפעילות העסקית של החברה;
- בחינה לעומק של הסוגיות היישומיות שעשויות לעלות כתוצאה מהיישום (לרבות סוגיות שנדונו ב-TRG);
- קבלת חוות דעת מקצועיות;
- ביסוס ההנחות, האומדנים ושיקולי הדעת הכרוכים ביישום התקן;
- התאמת מערכות המידע;
- בחינת רכיבי הבקרה הפנימית והתאמתם.

בתשובתו, סגל הרשות התייחס ליישום IFRS 15, אולם היא תקפה גם לגבי ההיערכות ליישום IFRS 9 ו-IFRS 16.

גילויים בדוחות הכספיים התמציתיים ביניים ליום 30 ביוני 2017

בהתאם לסעיף 15א לתקן חשבונאות בינלאומי 34 (IAS) דיווח כספי לתקופות ביניים, אין צורך שהביאורים לדוחות הכספיים התמציתיים ביניים יספקו עדכונים לא משמעותיים יחסית למידע שדווח בביאורים לדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר. לפיכך, אין צורך לכלול גילוי בדבר השפעת תקנים חדשים בתקופה שלפני יישומם, אם גילוי זה נכלל בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים, אלא אם חל שינוי בתהליך הבחינה של יישום התקן החדש, באומדן השפעת יישומו או במידע אחר שדווח בדוחות הכספיים השנתיים לגבי יישום אותו תקן.

עמדת סגל חשבונאות מספר 4-11: גילוי בדבר השפעות יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15

בחודש דצמבר 2016 פרסמה רשות ניירות ערך את עמדת סגל חשבונאות מספר 4-11, שבה היא מתארת את המידע שהיא מצפה מחברות, שצפויות להיות מושפעות מהותית מהיישום לראשונה של IFRS 15, לתת לו גילוי בקשר להשפעות הצפויות של יישום IFRS 15:

- תיאור מפורט של השינויים במדיניות החשבונאית, בדגש על סוגיות יישומיות מהותיות, על הקלות שהחברה שוקלת ליישם ועל בחירת החברה בין חלופות אפשריות
- הסבר ללוחות הזמנים ליישום התקן, לרבות הוראות המעבר שהחברה צופה ליישם בעת האימוץ לראשונה
- ההשפעה הכמותית של היישום לראשונה, אם זו ידועה או ניתנת לאמידה באופן סביר; אחרת, ציון עובדה זו וגילוי איכותי שיאפשר להבין את היקף ההשפעה הצפוי של היישום לראשונה
- השפעות מהותיות נוספות, כגון עמידה באמות מידה פיננסיות.

בדוחות הכספיים התמציתיים ביניים ליום 30 ביוני 2017, חברות נדרשות לעדכן את הגילוי שניתן בדוחות הכספיים לשנת 2016, במידה שרלוונטי. נזכיר כי בהתאם לעמדת הסגל החשבונאית, חברות נדרשות להשלים את הגילוי להשפעה הכמותית של IFRS 15 לכל המאוחר במסגרת דוחות כספיים ביניים אלה.

תקנים חדשים שפורסמו או שיפורסמו במהלך השנה

בחודש יוני 2017 פורסמה פרשנות מספר 23 (IFRIC) אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה (למידע נוסף בניוזלטר זה - לחץ כאן). לגילוי לדוגמה בדבר הפרשנות והשפעתה האפשרית על הדוחות הכספיים, לחץ כאן.

עמדה משפטית מספר 25-105: קיצור הדוחות

להלן מספר התייחסויות של סגל רשות ניירות ערך לגילוי הנדרש לגבי תקנים חדשים לפני יישומם, כפי שהובאו במסגרת עמדה משפטית מספר 25-105:

- אין להתייחס לתקנים חשבונאיים שיישומם העתידי אינו מהותי לדוחות הכספיים של החברה.
- אם רק היבטים מסוימים של התקנים מהותיים לחברה, יש למקד את הגילוי בהיבטים אלה.

תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי)

ביום 14 ביוני 2017 פורסמו ברשומות תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017⁹. התקנות קובעות את הכללים הנדרשים לצורך יישום מסלולי הטבות מס ייחודיים למפעלים טכנולוגיים, שהמרכזי שבהם הוא מסלול ההטבות ל"מפעל טכנולוגי מועדף". התקנות עוסקות בעיקר באופן יישום נוסחת ה-Nexus, שקובעת את מנגנון ייחוס ההכנסה הטכנולוגית הזכאית להטבות, ובכלל זה – קביעת נוסחת הייחוס של חלק ההכנסה המוטבת (לרבות מנוף של 130% לטובת ההוצאות המוכרות), התייחסות למצב של פיתוח בחו"ל, התייחסות למצב של רכישת נכסים לא מוחשיים שפותחו בישראל ובחו"ל ועוד.

בהקשר זה נציין כי תקן חשבונאות בינלאומי 12 (IAS) *מסים על ההכנסה* קובע דרישות גילוי לגבי שינויים בשיעורי המס כדלקמן:

- סכום הוצאות/הכנסות המסים הנדחים שהוכר ברווח או הפסד המתייחס לשינויים בשיעורי המס.
- הסבר לשינויים בשיעורי המס שחלים בהשוואה לתקופת הדיווח הקודמת.

למידעון מחלקת המסים בדבר התקנות, **לחץ כאן**.

הקלות לתאגידים קטנים

מאז פרסום ההקלות לתאגידים קטנים בתחילת שנת 2014, מתווה הקלות עבר מספר שינויים, כשהאחרון שבהם מחודש מרץ 2017 ביטל את חובת הדיווח הרבעוני על ידי תאגידים קטנים מסוימים¹⁰. בטבלה שלהלן ריכזנו את כלל ההקלות הזמינות לחברות הנחשבות תאגיד קטן החל מדוחות הביניים לשנת 2017. יצוין כי כל חברה הנחשבת לתאגיד קטן יכולה, לפי בחירתה, שלא ליישם את ההקלות, כולן או חלקן.

חשוב לציין כי חברה הנחשבת לתאגיד קטן נדרשת לתת גילוי על היותה תאגיד קטן וכן להקלות לפי תקנה 5 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 ("תקנות דוחות תקופתיים ומידיים") שהיא בחרה שלא ליישם. הגילויים הללו יובאו בהבלטה בעמוד הראשון של הדוח הרבעוני/החצי-שנתי של החברה.

הקלה	עיקרי ההקלה	מקור ההקלה
הגשת דוח לתקופות ביניים	<ul style="list-style-type: none"> ▪ הגשת דוח חצי-שנתי במקום דוח רבעוני, על כל המשתמע מכך. ▪ חל רק על חברות שלא הנפיקו איגרות חוב לציבור. ▪ לא נדרש כל דיווח חלופי במקום הדוחות הרבעוניים. 	תקנה 5ד(ב)(5) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים
דיווח בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית (ISOX)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ביטול החובה לפרסם דוח על הבקרה הפנימית ודוח רואה החשבון המבקר על הבקרה הפנימית. ▪ צירוף הצהרות מנהלים בנוסח מצומצם בפרק אפקטיביות הבקרה הפנימית. 	תקנה 5ד(ב)(4) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים
צירוף הערכות שווי מהותיות מאוד	<ul style="list-style-type: none"> ▪ הערכת שווי מהותית מאוד בתאגיד קטן היא הערכת שווי המקיימת סף כמותי פי שניים מהערכת שווי מהותית מאוד, כלומר: <ol style="list-style-type: none"> 1. המבחן המאזני: נושא הערכת השווי מהווה לפחות 20% מסך הנכסים 2. המבחן התוצאתי: השפעת השינוי כתוצאה מהערכת השווי מהווה לפחות: <ul style="list-style-type: none"> - 20% מהרווח לתקופה או מהרווח הכולל, לפי העניין; וכן - 10% מההון המיוחס לבעלים של החברה האם. 	תקנה 5ד(ב)(1) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים ועמדה משפטית מספר 105-23: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי
צירוף דוחות כספיים של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות	<ul style="list-style-type: none"> ▪ העלאת סף הצירוף של דוחות כספיים של חברות כלולות מהותיות ושל עסקאות משותפות מהותיות מ-20% ל-40%. ▪ ההקלה חלה רק בתקופות ביניים. 	תקנה 5ד(ב)(2) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים
פטור ממינוי ועדה לבחינת הדוחות הכספיים	<ul style="list-style-type: none"> ▪ פטור ממינוי ועדה לבחינת הדוחות הכספיים ("ועדת מאזן") בחברות שבדירקטוריון שלהן מכהנים עד שישה דירקטורים, בכפוף לתנאים מסוימים. ▪ הדוחות הכספיים יובאו לדין ולאישור הדירקטוריון בלבד. 	תקנה 3ב לתקנות החברות (הוראות ותנאים לעניין הליך אישור הדוחות הכספיים), התש"ע-2010

⁹ לתקנות כפי שפורסמו ברשומות, **לחץ כאן**.
¹⁰ למידע נוסף בניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2017 - **לחץ כאן**.

נציין כי במסגרת ביטול חובת הדיווח הרבעוני, תוקנה גם ההקלה לעניין הגילוי בדבר חשיפה לסיכונים שוק ודרכי ניהולם – טרם התיקון, תאגיד קטן ללא פעילות פיננסית מהותית (כהגדרתה בתקנה 10(ב)(77)) היה פטור ממתן גילוי זה. לאחר התיקון, הקלה זו הורחבה לכלל החברות המדווחות שאין להן פעילות פיננסית מהותית.

השפעת השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

במהלך ששת החודשים הראשונים של שנת 2017 חלו תנודות משמעותיות בשערי חליפין שונים, כגון הדולר, האירו והלירה שטרלינג (ראה גרפים להלן). תנודתיות זו המשיכה גם לאחר תקופת הדיווח. בהקשר זה, ברצוננו להפנות את תשומת הלב כי:

- בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21 (IAS) השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, בדיווח עסקאות במטבע חוץ ובתרגום למטבע ההצגה ותרגום של פעילויות חוץ, הכנסות והוצאות נרשמות/מתורגמות לפי שערי החליפין במועדי העסקאות, כאשר מסיבות מעשיות, ניתן לעתים קרובות להשתמש בשער המהווה קירוב לשערי החליפין במועדי העסקאות, לדוגמה, שער ממוצע לתקופה. עם זאת, סעיפים 22 ו-40 ל-21 IAS קובעים שאם חלות תנודות משמעותיות בשערי החליפין, השימוש בשער הממוצע לתקופה אינו הולם. הנחיה זו רלוונטית גם לגבי תזרימי מזומנים הנקובים במטבע חוץ (סעיף 27 לתקן חשבונאות בינלאומי 7 (IAS) דוח על תזרימי מזומנים).
- בהתאם לסעיף 15 לתקן חשבונאות בינלאומי 34 (IAS) דיווח כספי לתקופות ביניים, ישות תכלול בדיווח הכספי ביניים שלה הסבר לגבי אירועים שהם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי ובביצועי הישות. בהתאם לסעיף 15(ח), שינויים בנסיבות עסקיות או כלכליות אשר משפיעים לרעה על השווי ההוגן של המכשירים הפיננסיים של הישות, בין אם הם מוכרים בשווי הוגן ובין אם בעלות מופחתת, מהווים אירוע לגביו נדרש גילוי אם הוא משמעותי.
- בהתאם לסעיף 21(ז) לתקן חשבונאות בינלאומי 10 (IAS) אירועים לאחר תקופת הדיווח, שינויים גדולים באופן חריג בשערי חליפין של מטבעות חוץ לאחר תקופת הדיווח מהווים דוגמה לאירוע שאינו מחייב תיאום אשר, בדרך כלל, יינתן לו גילוי.

שערי חליפין יומיים – אירו/ש"ח



שערי חליפין יומיים – דולר-ארה"ב/ש"ח



שערי חליפין יומיים – לי"ש/ט"ש"ח



נספחים

מועדי תחילה של תקני IFRS

תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שנכנסו לתוקף לראשונה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מידע נוסף
תיקונים ל-12 IAS	הכרה בנכסי מסים נדחים בגין הפסדים שטרם מומשו	ינואר 2016	<p>במסגרת התיקונים הובהר כי:</p> <ul style="list-style-type: none"> – פער שלילי בין הערך בספרים של נכס הנמדד בשווי הוגן ובין בסיס המס שלו גורם ליצירת הפרש זמני הניתן לניכוי ללא חשיבות לאופן שבו יושב הערך בספרים של הנכס. – אומדן ההכנסה החייבת העתידית הצפויה עשוי לכלול השבה של נכסים מסוימים בסכום גבוה מערכם בספרים, אם ישנן ראיות מספיקות לכך שהשבה כאמור היא צפויה. – כדי להעריך אם תהיה לישות הכנסה חייבת בסכום מספיק בתקופות עתידיות, יש להשוות את הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי מול הכנסה חייבת שאינה כוללת ניכוי מס שנוצרו כתוצאה מההיפוך של אותם הפרשים זמניים הניתנים לניכוי. – במסגרת הבחינה לניצול הפרשים זמניים הניתנים לניכוי כנגד הכנסה חייבת, יש להביא בחשבון אם חוקי המס מגבילים את מקור ההכנסה החייבת שכנגדה ניתן לנכות בעת ההיפוך של הפרש הזמני, ובמקרים שבהם חוקי המס מגבילים את הניצול של הפסדים כנגד הכנסה מסוג מסוים, ההערכה של הפרש זמני הניתן לניכוי תיעשה בשילוב עם הפרשים זמניים אחרים הניתנים לניכוי מהסוג המתאים. 	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן .
תיקונים ל-7 IAS	יזמת הגילויים	ינואר 2016	<p>נוספה מטרת גילוי, לפיה ישות נדרשת לספק גילויים שיאפשרו למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון של הישות, הן שינויים שנבעו מתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם במזומן.</p> <p>התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון הן התחייבויות שתזרימי המזומנים בגינן סווגו או שתזרימי המזומנים העתידיים בגינן יסווגו בדוח על תזרימי המזומנים כתזרימי מזומנים מפעילות מימון.</p> <p>דרך אפשרית לקיום מטרת הגילוי היא באמצעות התאמה בין יתרת הפתיחה ובין יתרת הסגירה בדוח על המצב הכספי של ההתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון.</p>	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן .

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מידע נוסף
שיפורים שנתיים 2016-2014:		דצמבר 2016		חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן .
תיקון ל-IFRS 12	הבהרת התחולה של התקן		הובהר כי דרישות הגילוי של התקן (למעט הגילוי למידע פיננסי מתומצת בסעיפים 10-17 לתקן) חלות גם על זכויות בחברות בנות, בהסדרים משותפים, בחברות כלולות ובישויות מובנות שאינן מאוחדות, המסווגות כמוחזקות למכירה או כפעילות שהופסקה בהתאם ל-IFRS 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.	

תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שטרם נכנסו לתוקף

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹¹	מידע נוסף
IFRS 15	הכנסות מחוזים עם לקוחות	מאי 2014	התקן קובע מודל אחיד להכרה, למדידה, להצגה ולגילוי של הכנסות מחוזים עם לקוחות, לפיו הכנסה תוכר תוך יישום מודל בן חמישה שלבים, הכוללים, בין היתר, כללים לזיהוי חוזה עם לקוח ולקביעת מחיר העסקה, כללים המגדירים כיצד יש להפריד את החוזה למרכיביו השונים ("מחויבויות ביצוע נפרדות") וכללים לאופן שבו יש לייחס את מחיר העסקה הכולל לכל מרכיב מזוהה ונפרד.	1 בינואר 2018	למאגר מידע על IFRS 15 - לחץ כאן .
IFRS 9	מכשירים פיננסיים	יולי 2014	IFRS 9 משנה את הטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים בשלושה נושאים: סיווג ומדידה, ירידת ערך נכסים פיננסיים וחשבונאות גידור (הטיפול החשבונאי בהכרה ובגריעה נותר ללא שינוי).	1 בינואר 2018	ניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2014 - לחץ כאן ; פרסום <i>IFRS in Practice</i> של רשת BDO - לחץ כאן .
תיקונים ל-IFRS 10 ול-IAS 28	מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו	ספטמבר 2014	נקבע כי בעת איבוד שליטה בחברה בת שאינה מהווה עסק על ידי מכירה או על ידי השקעה של חלק או של מלוא הזכויות בה לחברה כלולה או לעסקה משותפת, רווח או הפסד הנובע מהעסקה יוכר רק בגובה הזכויות של המשקיעים שאינם קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת. אם השקעה שנותרת בחברה הבת לשעבר הופכת להיות השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת המטופלת לפי שיטת השווי המאזני, רווח או הפסד כתוצאה ממדידה מחדש של ההשקעה שנותרת יוכר רק בגובה הזכויות של המשקיעים הלא קשורים. בנוסף, נקבע כי בעת מכירה או השקעה של נכסים המהווים עסק, רווח או הפסד מהעסקה יוכר במלואו.	טרם נקבע ¹²	ניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2014 - לחץ כאן ; חוזר רשת BDO - לחץ כאן .
IFRS 16	חכירות	ינואר 2016	התקן משנה את הטיפול החשבונאי בחכירות מצד החוכרים בכך שהוא מבטל את הסיווג של חכירות על ידי החוכר כמימוניות או כתפעוליות, ובמקום זאת קובע כי חוכר יכיר בדוח על המצב הכספי בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה בגין כל החכירות (למעט חריגים מצומצמים). הטיפול החשבונאי על ידי המחכירים נשאר ברובו ללא שינוי.	1 בינואר 2019	תמצית עיקרי התקן בניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2016 - לחץ כאן ; ניוזלטר המחלקה המקצועית בדבר <i>IFRS 16</i> , חכירות – סקירה ראשונית והשפעות אפשריות - לחץ כאן ; פרסום <i>IFRS in Practice</i> של רשת BDO - לחץ כאן .

¹¹ מועדי התחילה הם ביחס לחברות המדווחות לפי שנים קלנדריות (כלומר, תקופות הדיווח שלהן מתחילות ביום 1 בינואר).

¹² בחודש דצמבר 2015 פורסם תיקון אשר דחה את מועד התחילה של התיקונים הללו למועד בלתי מוגדר. למידע נוסף בניוזלטר לסיכום שנת 2015 - [לחץ כאן](#).

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹¹	מידע נוסף
הבהרות ל-IFRS 15	הכנסות מחוזים עם לקוחות	אפריל 2016	<p>התיקונים מבהירים כיצד:</p> <ul style="list-style-type: none"> - לזהות מחויבות ביצוע (ההבטחה להעביר סחורה או שירות ללקוח) בחוזה; - לקבוע אם הישות היא ספק עיקרי (הישות מספקת את הסחורה או את השירות) או סוכן (אחראית לארגן את הספקת הסחורה או השירות); וכן - לקבוע אם הכנסה מהענקת רישיונות תוכר בנקודת זמן או לאורך זמן. <p>בנוסף, נוספו הקלות נוספות להוראות המעבר של IFRS 15 לגבי שינויים בחוזה ולגבי חוזים שהושלמו.</p>	1 בינואר 2018	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן .
תיקונים ל-IFRS 2	סיווג ומדידה של עסקאות תשלום מבוסס מניות	יוני 2016	<p>התיקונים:</p> <ul style="list-style-type: none"> - מבהירים את השפעה של תנאי הבשלה על מדידת תשלום מבוסס מניות המסולק במזמן; - קובעים חריג לגבי עסקאות תשלום מבוסס מניות עם מאפיין סילוק נטו עבור מחויבויות לניכוי מס במקור; וכן - קובעים את הטיפול החשבונאי בשינוי סיווג מעסקה המסולקת במזמן לעסקה המסולקת במכשירים הוניים. 	1 בינואר 2018	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן .
תיקונים ל-IFRS 4	יישום IFRS 9 מכשירים פיננסיים עם IFRS 4 חוזי ביטוח	ספטמבר 2016	<p>התיקונים מאפשרים את ההקלות הבאות:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ גישת הדחייה (deferral approach) – מאפשרת פטור זמני מיישום IFRS 9 לחברות שפעילותיהן העיקריות קשורות לביטוח. מועד תחילה: 1 בינואר 2018. ▪ גישת הכיסוי (overlay approach) – מאפשרת לכל חברה שמנפיקה חוזי ביטוח שבתחולת IFRS 4 לסווג מחדש מרווח או הפסד לרווח כולל אחר רווחים/הפסדים ממדידת נכסים פיננסיים מסוימים בעת היישום של IFRS 9 כאילו החברה מיישמת את IAS 39. מועד תחילה: בעת היישום לראשונה של IFRS 9. 	ראה מהות השינויים.	ניזולטר לסיכום רבעון שלישי 2016 - לחץ כאן ; חוזר רשת BDO - לחץ כאן .

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹¹	מידע נוסף
שיפורים שנתיים 2016-2014:		דצמבר 2016			חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
תיקון ל-IFRS 1	ביטול פטורים לטווח קצר למאמצים לראשונה		נמחקו הקלות מסוימות מיישום למפרע בעת אימוץ לראשונה של תקני IFRS (סעיפים 3-7 לתקן), שכן אותן הקלות מתייחסות לתקופות דיווח שכבר חלפו, ולכן אינן רלוונטיות עוד.	1 בינואר 2018	
תיקון ל-IAS 28	מדידת השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת בשווי הוגן		<p>הובהר כי כל אחת מהבחירות הבאות תיעשה על בסיס כל השקעה בנפרד (כלומר, לא מדובר בבחירת מדיניות חשבונאית):</p> <ul style="list-style-type: none"> - הבחירה של ישות משקיעה, שהיא קרן הון סיכון (או ישות כשירה אחרת), למדוד השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. - הבחירה של ישות משקיעה, שאינה ישות השקעה, לשמר את מדידת השווי ההוגן שיושמה על ידי חברה כלולה/ עסקה משותפת שלה, המהווה ישות השקעה, במדידת הזכויות של אותה חברה כלולה/עסקה משותפת בחברות הבנות שלה. 	1 בינואר 2018	
IFRIC 22	עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש	דצמבר 2016	<p>כאשר ישות משלמת מראש או מקבלת מראש תמורה במטבע חוץ, מועד העסקה בהתאם לסעיפים 21-22 ל-IAS 21 הוא המועד שבו הוכרה/ לראשונה הנכס/ההתחייבות הלא כספית/ שנגבעו מתשלום/מקבלת התמורה מראש ולא המועד שבו החברה מכירה לראשונה בנכס, בהוצאה או בהכנסה הקשורים (או בחלק מהם). מכך נובע כי הנכס, ההוצאה או ההכנסה הקשורים (או חלק מהם) יוכרו לראשונה לפי שער החליפין במועד שבו הוכרה התמורה מראש כנכס לא כספי או כהתחייבות לא כספית.</p> <p>אם תמורה מראש שולמה או התקבלה במספר מועדים שונים, יש לקבוע מועד עסקה לכל תשלום מראש או תקבול מראש.</p>	1 בינואר 2018	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
תיקונים ל-IAS 40	העברות של נדל"ן להשקעה	דצמבר 2016	<p>במסגרת התיקונים:</p> <ul style="list-style-type: none"> - נקבע כי שינוי בשימוש בנדל"ן מתרחש כאשר הנדל"ן מקיים את הגדרת נדל"ן להשקעה או מפסיק לקיים הגדרה זו וכאשר קיימות ראיות לשינוי בשימוש; - נקבע כי שינוי בכוונת ההנהלה לגבי שימוש בנדל"ן כשלעצמו אינו מהווה ראיה לשינוי בשימוש; וכן - רשימת הראיות לשינוי בשימוש אופיינה מחדש כרשימה לא ממצה ועודכנה כדי להתייחס גם לנכסים הנמצאים בתהליך הקמה או פיתוח. 	1 בינואר 2018	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹¹	מידע נוסף
IFRS 17	חוזי ביטוח	מאי 2017	IFRS 17 קובע מודל חדש ומקיף לטיפול החשבונאי בחוזי ביטוח, אשר יחליף את IFRS 4 חוזי ביטוח, שהתיר לחברות להמשיך ליישם את הטיפול החשבונאי בחוזי הביטוח לפי כללי החשבונאות המקומיים שלהן.	1 בינואר 2021	לחץ כאן.
IFRIC 23	אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה	יוני 2017	<p>הפרשנות מספקת הנחיות ביחס לסוגיות הבאות במצבים של אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על ההכנסה:</p> <ul style="list-style-type: none"> – האם על ישות להתייחס לטיפול מס לא-ודאיים בנפרד; – ההנחות שעל הישות להניח לגבי בחינת טיפולי המס שלה על ידי רשויות המס – כיצד לקבוע את ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס), את בסיסי המס, את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, את זיכויי המס שטרם נוצלו ואת שיעורי המס; וכן – כיצד ישות מביאה בחשבון שינויים בעובדות ובנסיבות. 	1 בינואר 2019	לחץ כאן.

פרסומים חדשים של רשת BDO

כל הפרסומים זמינים באתר האינטרנט של רשת BDO - [לחץ כאן](#).

IFR Bulletins

אלה חוזרי רשת BDO, אשר מתמקדים בהתפתחויות אחרונות בדיווח כספי בינלאומי. חוזרים אלה מתפרסמים כאשר מפורסמים תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, פרשנות חדשה, טיוטת תקן או טיוטת פרשנות חדשה לתגובות הציבור.

2017/08	IFRIC 23 <i>Uncertainty over Income Tax Treatments</i>
2017/07	Exposure Draft 2017/2 Improvements to IFRS 8 <i>Operating Segments</i>
2017/06	IFRS Interpretations Committee - Agenda Decisions (March 2017)
2017/05	IFRSs, IFRICs and Amendments available for early adoption for 31 December 2016 year ends
2017/04	Exposure Draft 2017/1 Annual Improvements to IFRSs 2015-2017 Cycle
2017/03	IOSCO Statement on Implementation of New Accounting Standards
2017/02	ESMA's 20th Extract from the EECS's Database of Enforcement
2017/01	ESMA Public Statement: European Common Enforcement Priorities for 2016 Financial Statements

Need to Know

פרסומים אלה מעדכנים לגבי פרויקטים עיקריים של ה-IASB ולגבי התפתחויות בדרישות חשבונאיות, עם דגש על ההשלכות הפרקטיות של שינויים עתידיים בתקני חשבונאות.

IFRSs and Amendments effective in periods after 31 December 2016 year ends (January 2017)

IFRS in Practice

בפרסומים אלה מובא מידע שימושי לגבי יישום היבטים מרכזיים של תקני IFRS, לרבות הנחיות לגבי ענפים מסוימים.

IFRS 16 Leases (March 2017)

Model IFRS Statements

דוחות כספיים לדוגמה של חברה ציבורית הערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

Interim IFRS Illustrative Financial Statements 2017

BDO Comment Letters

רשת BDO שולחת מכתבי תגובה על פרויקטים שונים של גופי התקינה הבינלאומיים, לרבות על טיוטות תקנים ועל ניירות דיון (Discussion Papers), כאשר היא סבורה כי הסוגיה משמעותית עבור הרשת.

May 2017	IASB ED 2017/2 - Prepayment Features with Negative Compensation - Proposed Amendments to IFRS 9
Apr 2017	IASB - ED 2017/1 - Annual Improvements 2015-2017 Cycle

BDO Israel, an Israeli partnership, is a member of BDO Network, a UK company limited by guarantee, and forms part of the international BDO network of independent member firms. BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms.

פרסום זה נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי.

במקרה של סתירה בין האמור בפרסום זה ובין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, בפרסומי רשות ניירות ערך, בתקינה חשבונאית וכיו"ב, נוסח האחרונים גובר.