

הנדון: הגדרת עסק - תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים

המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה באוקטובר 2018 תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים (IFRS 3). התיקונים נועדו להבהיר את הגדרת עסק ב-IFRS 3 במטרה לסייע בקביעה האם עסקת רכישה מהווה רכישת עסק שהינה בתחולת IFRS 3 או רכישת נכס, לרבות קבוצת נכסים, שאינה בתחולה של IFRS 3.

רקע

במסגרת פרויקט בחינת תפקודו של IFRS 3 לאחר יישומו (Post-implementation Review), עלו בפני ה-IASB טענות לגבי הקושי בפירוש ויישום הגדרת עסק, קושי אשר הביא לשונות ביישום בפרקטיקה בקרב חברות שונות. קיומו של עסק הינו גורם קריטי לעניין הטיפול החשבונאי בעסקת רכישה, שכן רכישה של קבוצת נכסים או פעילות שאינה עונה להגדרת עסק אינה נכנסת לתחולה של IFRS 3 ולכן מחייבת טיפול חשבונאי שונה.

לקביעה אם עסקה מהווה רכישה של עסק או רכישה של קבוצת נכסים שאינה מהווה עסק חשיבות רבה, וזאת בשל הטיפול החשבונאי השונה בשתי העסקאות. כך למשל, רק בעת רכישה של עסק המוגדר כעסקת צירוף עסקים בהתאם להוראות IFRS 3, ניתן להכיר במוניטין (או ברווח מרכישות במחיר הזדמנותי) ויזכרו מסים נדחים. כמו כן, רק בעת רכישה של עסק במסגרת צירוף עסקים הוגדר טיפול חשבונאי ייעודי ביחס לתמורה מותנית ולעלויות עסקה ונקבעו הוראות גילוי ייעודיות. לחילופין, בעת רכישה של קבוצת נכסים שאינה עונה להגדרת עסק, עלות הרכישה תוקצה לכל נכס ו/או התחייבות על בסיס שווים ההוגן היחסי במועד הרכישה, בהתאם להוראות סעיף 2ב. ל-IFRS 3.

הקשיים ביישום הגדרת עסק עלו בעיקר ביחס למאפיין משתתפי השוק הכלול בהגדרת עסק, ביחס לבחינת רכיב התהליכים בפעילות הנרכשת שקיומו נדרש מאחר שהינו אחד משלושת המרכיבים החיוניים להגדרת עסק (הכולל תשומות, תהליכים ותפוקות), וכן ביחס לעמידה בהגדרת עסק כאשר לפעילות הנרכשת אין הכנסות (מתייחס לבחינת מרכיב התפוקות בהגדרת עסק).

התיקונים ל-IFRS 3 פורסמו במסגרת פרויקט משותף ל-IASB ול-FASB לשיפור הגדרת עסק הן בתקינה הבינלאומית והן בתקינה האמריקאית (הגדרת עסק הייתה זהה בעבר בשני התקנים), כאשר האחרון כבר פרסם תיקונים דומים (אך לא זהים) בשנת 2017 (ASU 2017-01), גם זאת במסגרת בחינת תפקודו לאחר יישומו של התקן המקביל (SFAS 141(R) ASC 805).

עיקרי התיקונים

התיקונים מבהירים כיצד לבחון האם נרכש עסק ולפיכך יש לטפל בעסקה בהתאם להוראות IFRS 3 וזאת באמצעות ההנחיות החדשות הבאות:

- ◀ הוסף מבחן ריכוזיות (concentration test). מטרת המבחן לפשט את הבחינה הנדרשת בכדי לקבוע האם נרכש עסק כהגדרתו ב-IFRS 3. חברה רשאית לבחור באם ליישם את המבחן על בסיס כל עסקה בנפרד ולא כמדיניות חשבונאית (יצוין כי בתקינה האמריקאית חובה לבצע מבחן זה והוא אינו בחירה).
- ◀ ההנחיות הרגילות לבחינת קיומו של עסק (שנדרש ליישם במקרים בהם מבחן הריכוזיות אינו מתקיים או שנבחר לא ליישמו) עודכנו גם הם במסגרת התיקונים ל-IFRS 3:
 - א. כדי לענות להגדרת עסק, הפעילות והנכסים שנרכשו חייבים לכלול לכל הפחות תשומה ותהליך ממשי אחד שיחד תורמים משמעותית ליכולת ליצור תפוקות.
 - ב. הוסרה הדרישה להעריך האם משתתפי שוק מסוגלים להחליף את התשומות או את התהליכים הקיימים שנרכשו כדי להמשיך לייצר תפוקות.
 - ג. נוספה דרישה כי על התהליכים הנרכשים להיות ממשיים (substantive) ונוספו הנחיות ודוגמאות ממחישות בכדי לסייע להעריך האם התהליכים שנרכשו הינם ממשיים.
 - ד. צומצמו ההגדרות של המינוחים "עסק" ו"תפוקות" תוך התמקדות במוצרים ושירותים המסופקים ללקוחות.
 - ה. נוספו דוגמאות פרקטיות מנחות חדשות הנלוות לבחינת הגדרת עסק.

מבחן הריכוזיות (concentration test) בבחינת קיומו של עסק

כמצוין לעיל, אחד התיקונים העיקריים הינו הוספת מבחן חדש, הניתן לבחירה עבור כל עסקת רכישה בנפרד, בהערכת קיומו של עסק, **מבחן הריכוזיות**. מבחן הריכוזיות נועד להפחית את המורכבות בקביעה האם עסקת רכישה מהווה רכישת עסק שהינה בתחולת IFRS 3 או רכישת נכס לרבות קבוצת נכסים שאינה בתחולת של IFRS 3. בהתאם לתיקון, במידה ומבחן הריכוזיות מתקיים הפעילות והנכסים שנרכשו אינם מהווים עסק, דהיינו עסקת הרכישה אינה בתחולת IFRS 3, והחברה אינה נדרשת לבצע בחינות נוספות בנושא. במקרים בהם מבחן הריכוזיות אינו מתקיים או כאשר חברה בוחרת שלא ליישמו בעסקת רכישה ספציפית, נדרש לבחון את ההנחיות הרגילות שנקבעו ב-IFRS 3 לזיהוי קיומו של עסק¹. במידה ומבחן הריכוזיות מתקיים, ההנחה היא שגם ההנחיות הרגילות לבחינת קיומו של עסק קרוב לוודאי שהיו מביאות גם הן למסקנה, שלא מדובר בעסק.

מבחן הריכוזיות מתקיים והפעילות והנכסים שנרכשו אינם מהווים עסק, אם באופן מהותי סך השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו מרוכז בנכס מזוהה בודד או בקבוצה של נכסים מזוהים דומים.

לצורך כך:

◀ סך השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו:

- מהנכסים ברוטו שנרכשו ינוטרלו מזומנים ושווי מזומנים, נכסי מסים נדחים ומוניטין הנובע מהשפעת ההכרה בהתחייבויות מסים נדחים - זאת בשל העובדה שקיומם של פריטים אלה הינו בלתי תלוי בהימצאותו של תהליך ממשי.
- השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו כולל את הפרש בין התמורה שהועברה, לרבות השווי ההוגן של זכויות שאינן מקנות שליטה ושל זכויות קודמות שהוחזקו (סך התמורה שהועברה) לבין השווי ההוגן של הנכסים נטו שנרכשו.
- השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו הינו תוצר הנובע מחישוב השווי ההוגן של סך התמורה שהועברה בצירוף השווי ההוגן של ההתחייבויות המזוהות (למעט התחייבויות מסים נדחים) ובניכוי הפריטים המצוינים בסעיף הראשון. במקרים בהם השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו גבוה מתוצר החישוב לעיל ייתכן שנדרש חישוב מדויק יותר.

◀ נכס מזוהה בודד:

- נכס מזוהה בודד יכלול כל נכס או קבוצת נכסים אשר יוכרו ויימדדו כנכס מזוהה בודד בצירוף עסקים.
- כנכס מזוהה בודד ייחשבו גם מספר נכסים מוחשיים במקרים בהם נכס מוחשי אחד מחובר לנכס מוחשי אחר (או לנכס בסיס בחכירה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 16, *חכירות*) ואינו ניתן פיזית לניתוק ושימוש בנפרד מאותו נכס מוחשי אחר ללא עלות משמעותית או הפחתה משמעותית בשימושיות או בשווי ההוגן של אחד מהנכסים, כמו במקרה של קרקע ומבנה (קריטריון החיבור וההפרדה).

◀ קבוצה של נכסים מזוהים דומים:

- לצורך הבחינה האם נכסים מזוהים דומים, יש לבחון את המהות של כל נכס מזוהה בודד ואת הסיכונים הקשורים לניהול ויצירת התפוקות מהנכסים (מאפיין הסיכונים).
- הנכסים הבאים אינם נחשבים נכסים דומים:
 - נכסי מוחשי ונכס בלתי מוחשי.
 - נכסים מוחשיים בקבוצות שונות (לדוגמה, מלאי, ציוד יצרני ורכבים) למעט מקרים בהם הנכסים נחשבים נכס מזוהה בודד בהתאם לאמור לעיל לגבי קריטריון החיבור וההפרדה.
 - נכסים בלתי מוחשיים המזוהים בקבוצות שונות (לדוגמה, שמות מסחריים, רשיונות ונכסים בלתי מוחשיים בפיתוח).
 - נכס פיננסי ונכס לא פיננסי.
 - נכסים פיננסיים בקבוצות שונות (לדוגמה, לקוחות והשקעות במכשירים הוניים).
 - נכסים המזוהים באותה קבוצת נכסים אך בעלי מאפייני סיכון שונים מהותית.

יש לציין כי בפרקטיקה, יישום מבחן הריכוזיות עשוי להביא לכך שיותר רכישות יטופלו כרכישות של נכס (או קבוצת נכסים) ולא כצירופי עסקים, בייחוד בענף הנדל"ן המניב (כאשר הנכס נשוא הרכישה הינו נדל"ן להשקעה בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*) כמו גם בענפים נוספים כמו נפט וגז ותרופות.

¹ במקרים כאמור ראו להלן את יתר התיקונים של IFRS 3 לעניין הגדרת עסק.

תיקונים נוספים ב-IFRS 3 לעניין בחינת קיומו של עסק

כאמור לעיל, במידה ומבחן הריכוזיות אינו מתקיים (כלומר אינו מביא למסקנה שלא מדובר בעסק), או כאשר לא נבחרה האפשרות ליישמו, יש לבחון את עסקת הרכישה בהתאם להנחיות הרגילות של IFRS 3 לבחינת קיומו של עסק, אשר עודכנו גם הם במסגרת התיקונים ל-IFRS 3 ונוספו להן דוגמאות פרקטיות מנחות חדשות. להלן עיקרי התיקונים:

א. כדי לענות להגדרת עסק, הפעילות והנכסים שנרכשו חייבים לכלול לכל הפחות תשומה ותהליך ממשי אחד שיחד תורמים משמעותית ליכולת ליצור תפוקות.

התיקונים נקבעו על רקע העובדה כי קיומם של **תהליכים** הינו גורם חיוני המבחין בין עסק לבין רכישת פעילות ונכסים שאינה מגיעה לכדי עסק. לפיכך, קובעים התיקונים כי רכישת פעילות ונכסים תיחשב עסק רק אם היא כוללת לכל הפחות תשומה ותהליך ממשי המיושם לגביהם כך שיחד הם תורמים משמעותית ליכולת ליצור תפוקות, גם אם הרכישה אינה כוללת את כלל התשומות והתהליכים במלואם לצורך כך.

ב. הוסרה הדרישה להעריך האם משתתפי שוק מסוגלים להחליף את התשומות או את התהליכים הקיימים שנרכשו כדי להמשיך לייצר תפוקות.

גם ההגדרה המתוקנת של עסק מאמצת את **תפיסת השוק** לצורך הקביעה האם נרכש עסק. זאת באופן דומה להגדרה הקיימת לפני התיקונים. יחד עם זאת ההגדרה הקודמת קבעה כי עסק אינו נדרש לכלול את כל התשומות והתהליכים הנדרשים להפעלה על ידי המוכר במידה ומשתתפי שוק יכולים לבצע את הרכישה ולהמשיך לייצר תפוקות, לדוגמה באמצעות אינטגרציה של הפעילות הנרכשת עם התשומות והתהליכים הקיימים אצלם. בשל הקושי בהערכה זו, הוחלט במסגרת התיקונים ל-IFRS 3, כי יש לבסס את ההערכה האם נרכש עסק בהתאם למצבו ולתנאים הנוכחיים של מה שנרכש ולהתמקד בתרומתם של התשומות והתהליכים ליכולת ליצור תפוקות, במקום על יכולת משתתפי השוק להחליף תשומות או תהליכים, לדוגמה על ידי ביצוע אינטגרציה של הפעילות הנרכשת.

ג. נוספה דרישה כי על התהליכים הנרכשים להיות ממשיים (substantive) ונוספו הנחיות ודוגמאות ממחישות בכדי לסייע להעריך האם התהליכים שנרכשו הינם ממשיים.

בהתייחס להוספת הדרישה כי על **התהליכים להיות ממשיים**, נקבעו קווים מנחים במטרה להצביע על ראיות משכנעות כאשר במועד הרכישה לא זוהו תפוקות (לדוגמה, רכישת חברה צעירה בשלבי חייה הראשונים שטרם החלה להפיק הכנסות), וכאשר זוהו תפוקות, תחת ההנחה שאם קיימות תפוקות הן מהוות ראיה לכך שנרכש עסק.

כאשר לפעילות ונכסים אין במועד הרכישה תפוקות, התהליכים ייחשבו ממשיים רק כאשר:

1. התהליך הינו קריטי ליכולת להפיק או להמיר את התשומות שנרכשו לתפוקות.
2. התשומות שנרכשו כוללות כח אדם מיומן שהוא בעל הכישורים, הידע או הנסיון הנדרשים לבצע את התהליכים וכן תשומות אחרות שכח האדם המיומן יכול להפיק או להמיר לתפוקות. תשומות אחרות יכולות להיות זכות קניין או ידע המשמש לפיתוח סחורות או שירותים, משאבים כלכליים שניתן לפתח כדי ליצור תפוקות או זכות להשיג גישה לחומרים הנדרשים וזכות המאפשרת ליצור תפוקות בעתיד. לדוגמה, טכנולוגיה, מחקר ופיתוח, נדל"ן וזכויות במחצבים מינרליים.

כאשר לפעילות ונכסים יש במועד הרכישה תפוקות, התהליכים שנרכשו ייחשבו ממשיים רק כאשר:

1. התהליך הינו קריטי ליכולת להמשיך ולייצר תפוקות, והתשומות שנרכשו כוללות כח אדם מיומן שהוא בעל הכישורים, הידע או הנסיון הנדרשים לבצע את התהליך, או:
2. התהליך תורם באופן משמעותי ליכולת להמשיך ולהפיק תפוקות וכן התהליך נחשב ייחודי או נדיר, או שלא ניתן להחליפו ללא עלות משמעותית, מאמץ או עיכוב בהפקת התפוקות (גם אם לא נרכש כח אדם מיומן).

התיקונים מציינים כי **רכישת חוזה** מהווה תשומה ולא תהליך ממשי. עם זאת, רכישה כזאת (לדוגמה, חוזה ניהול נכס במיקור חוץ) עשויה להעניק גישה לכח אדם מיומן. במקרה זה יש להעריך האם כח אדם מיומן זה מבצע תהליך ממשי אשר בשליטת הרוכשת ונרכש על ידה. כמו כן, קושי להחליף את כח האדם המיומן עשוי להצביע כי כח האדם המיומן שנרכש מבצע תהליך שהוא קריטי ליכולת ליצור תפוקות, ואילו תהליך שנחשב משני או שולי בהפקת התפוקות לא ייחשב קריטי.

ד. צומצמה ההגדרה של "תפוקות" המהווה חלק מהגדרת "עסק" תוך התמקדות במוצרים ושירותים המסופקים ללקוחות.

ההגדרה של **תפוקות** צומצמה במידת מה. ההגדרה הקודמת התייחסה גם למאפיינים של הקטנת עלויות ולהטבות כלכליות המסופקות ישירות לבעלים, אך מאחר והתייחסות זו לא היתה ברורה מספיק ולא סייעה בהבחנה בין רכישת עסק או נכס, היא הושמטה. במקומה ההגדרה החדשה של תפוקות מתמקדת במוצרים ושירותים המסופקים ללקוח, הן בתחולת תקן

דיווח כספי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות, והן מתשואה על השקעה או שבתחולת תקן אחר (לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות) כך שמדובר בהכנסות המופקות בהמהלך העסקים הרגיל של הישות.

מועד תחילה והוראות מעבר

התיקונים ל-IFRS 3 ייושמו אך ורק לגבי רכישות נכסים ועסקאות צירופי עסקים שמועד הרכישה שלהן הינו ביום 1 בינואר 2020 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי, תוך מתן גילוי לעובדה זו.

יש להבהיר כי עסקאות רכישה בעבר (בשנים הקודמות לשנה בה ייושמו התיקונים לראשונה, לרבות ביישום מוקדם) לא ייבחנו מחדש מאחר ולא ניתן ליישם את התיקונים באופן רטרואקטיבי, כלומר לרכישה שהתבצעה ודווחה בעבר, וזאת ללא קשר למהימנות הבחינה של נסיבות הרכישה והמסקנה המקורית אליה הגיעה הישות מבחינת היותה צירוף עסקים או רכישת נכס.

מידע נוסף: לפרסום של רשת BDO באנגלית, [לחץ כאן](#).