

הנדון: ASU 2018-13 בדבר מסגרת הגילוי - שינויים לדרישות הגילוי לגבי מדידות שווי הוגן

חוזר זה רלוונטי רק לישויות המיישמות את כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב (U.S. GAAP).

רקע

בחודש אוגוסט 2018 פרסמה ה-Financial Accounting Standards Board ("ה-FASB") את ASU 2018-13¹ (להלן: "העדכון"), המשנה את דרישות הגילוי לגבי מדידות שווי הוגן בנושא 820, *מדידת שווי הוגן*. העדכון פורסם כחלק מפרויקט מסגרת הגילוי, שמטרתו העיקרית היא שיפור האפקטיביות של הגילויים הנכללים בביאורים לדוחות הכספיים על ידי כך שהוא מאפשר להעביר באופן ברור יותר למשתמשי הדוחות הכספיים את המידע הנדרש בכללי החשבונאות המקובלים בארה"ב.

שינויים עיקריים

להלן השינויים לדרישות הגילוי לגבי מדידות שווי הוגן ב-ASC 820-10-50:

שורה	דרישות גילוי קיימות	דרישות גילוי אחרי פרסום ASU 2018-13
1	עבור נכסים והתחייבויות הנמדדים בשווי הוגן על בסיס חוזר ונשנה- סכומי העברות בין רמה 1 לבין רמה 2 במדרג השווי ההוגן והסיבות להעברות אלו.	דרישות אלו בוטלו
2	עבור מדידות שווי הוגן על בסיס חוזר ונשנה - (recurring) המדיניות לקביעת העיתוי של העברות בין הרמות במדרג השווי ההוגן.	דרישה זו בוטלה
3	תיאור תהליכי ההערכה המשמשים במדידות שווי הוגן המסווגות כרמה 3 במדרג השווי ההוגן.	דרישה זו בוטלה
4	עבור מדידות שווי הוגן המסווגות כרמה 3 במדרג השווי ההוגן, נדרש לתת גילוי למידע כמותי לגבי הנתונים הלא נצפים המשמעותיים ששימשו במדידת השווי ההוגן, אלא אם הישות לא פיתחה הנחות אלו בעצמה לצורך המדידה (למשל, כאשר נעשה שימוש בתמחור של צד ג' עם התאמות).	הובהר כי כדי לעמוד בדרישת הגילוי, על ישות ציבורית בלבד לתת גילוי לממוצע המשוקלל ולטווח של הנתונים הלא נצפים המשמעותיים ששימשו במדידות שווי הוגן אלו. כמו כן, נדרש להסביר איך חושב הממוצע המשוקלל (למשל, שקלול לפי שווי הוגן יחסי). עבור נתונים לא נצפים מסוימים, ניתן לתת גילוי למידע כמותי אחר במקום הממוצע המשוקלל, כגון חציון או ממוצע רגיל, אם מידע זה ישקף באופן סביר והגיוני יותר את התפלגות הנתונים הלא נצפים ששימשו במדידת השווי ההוגן. ישויות שאינן ציבוריות נדרשות להמשיך לתת את המידע הכמותי הנדרש לפני עדכון זה לגבי נתונים לא נצפים משמעותיים.
5	שינויים ברווחים והפסדים שטרם מומשו שנזקפו לרווח או הפסד בתקופה השוטפת, בגין מדידות שווי הוגן על בסיס חוזר ונשנה המסווגות כרמה 3 במדרג השווי ההוגן.	עבור ישויות שאינן ציבוריות דרישת הגילוי בוטלה. עבור ישויות ציבוריות נדרש בנוסף לתת גילוי לשינויים ברווחים והפסדים שטרם מומשו ונזקפו לרווח כולל אחר במהלך התקופה.

¹ Accounting Standards Update 2018-13, Fair Value Measurement (Topic 820): Disclosure Framework-Changes to the Disclosure Requirements for Fair Value Measurement.

שורה	דרישות גילוי קיימות	דרישות גילוי אחרי פרסום ASU 2018-13
6	עבור מדידות שווי הוגן על בסיס חוזר ונשנה המסווגות כרמה 3, ישות ציבורית נדרשת לתת תיאור מילולי בדבר רגישות מדידת השווי ההוגן לשינויים בנתונים לא נצפים. כלומר, יש לתאר איך שינוי בנתונים אלה עלול לגרום לעלייה או ירידה משמעותית במדידת השווי ההוגן.	העדכון מבהיר כי דרישת הגילוי המילולי שחלה רק על ישויות ציבוריות באה לתאר את אי הוודאות במדידה נכון לתאריך הדיווח, שנובע משימוש בנתונים לא נצפים משמעותיים במידה ונתונים אלו יכלו באופן סביר להיות שונים נכון למועד הדיווח.
7	<p>נדרש לכלול התאמה בין יתרות הפתיחה ליתרות הסגירה בגין מדידות שווי הוגן על בסיס חוזר ונשנה המסווגות כרמה 3 במדרג השווי ההוגן, ולהציג בנפרד כל אחד מהשינויים הבאים:</p> <ul style="list-style-type: none"> • סך הרווחים וההפסדים לתקופה שהוכרו ברווחים (earnings) והסעיף (ים) שבהם הוכרו • סך הרווחים וההפסדים לתקופה שהוכרו ברווח הכולל האחר והסעיף (ים) שבהם הוכרו • רכישות, מכירות, הנפקות, פירעונות של פריטים אלה • סכומי העברות אל ומתוך רמה 3, הסיבות להעברות אלו ומדיניות הישות לקביעת עיתוי ההעברות בין הרמות במדרג השווי ההוגן 	<p>במקום מידע על התנועה במדידות שווי הוגן המסווגות כרמה 3, ישויות שאינן ציבוריות נדרשות כעת לתת גילוי רק לשינויים הבאים אשר התרחשו בשנה השוטפת:</p> <p>סכומי ההעברות לתוך רמה 3 בנפרד מסכומי העברות מתוך רמה 3 והסיבות להעברות אלו; וכן גילוי לגבי רכישות ובנפרד לגבי הנפקות של נכסים והתחייבויות הנמדדים ברמה 3.</p> <p>עבור ישויות ציבוריות- לא חל שינוי בדרישות הגילוי.</p>
8	לגבי השקעות בישויות מסוימות המחשבות שווי נכסים נטו ^[2] - הישות המדווחת נדרשת לתת גילוי לאומדן של התקופה שעל פניה נכסי הישות המושקעת צפויים להיות ממומשים על ידי הישות המושקעת לצורך חלוקת רווחים לבעלים. כמו כן, נדרש גילוי לעיתוי שבו הגבלות על פדיון ההשקעה עשויות לפוג.	העדכון מבהיר כי המידע אודות עיתוי המימוש של נכסי הישות המושקעת והעיתוי שבו הגבלות על פדיון ההשקעה עשויות לפוג יינתן רק אם הישות המושקעת מסרה את העיתוי האמור לישות או הודיעה על העיתוי בפומבי. אם העיתוי לא ידוע יש לתת גילוי לעובדה זו.

מועד תחילה והוראות מעבר

עבור כל הישויות, העדכון ייושם עבור תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2019, ועבור תקופות ביניים בתוך אותן תקופות שנתיות.

אימוץ מוקדם מותר למעט עבור הדרישות החלות על ישויות ציבוריות לספק גילוי לשינויים ברווחים והפסדים שלא מומשו ונזקפו לרווח הכולל האחר במהלך התקופה וכן הטווח והממוצע המשוקלל של נתונים לא נצפים משמעותיים ששימשו במדידות שווי הוגן המסווגות כרמה 3.

היישום ייעשה **באופן של מכאן ולהבא** עבור דרישות הגילוי הבאות:

- הממוצע המשוקלל והטווח של הנתונים הלא נצפים המשמעותיים ששימשו לקביעת השווי ההוגן של פריטים שסווגו כרמה 3 (שורה 4 בטבלה)
- שינויים ברווחים והפסדים שטרם מומשו שנזקפו לרווח הכולל האחר עבור מדידות שווי הוגן על בסיס חוזר ונשנה שסווגו כרמה 3 (שורה 5 בטבלה)
- הגילוי המילולי שנדרש אודות אי הוודאות במדידת השווי ההוגן של פריטים הנמדדים ברמה 3 (שורה 6 בטבלה)

כל יתר התיקונים ייושמו **בדרך של יישום למפרע** (Retrospectively) לכל התקופות המוצגות בשנת האימוץ.

² נושא 820 בקודיפיקציה, מאפשר חלופת מדידה לגבי השקעות בישויות השקעה שבתחולת נושא 946, שירותים פיננסיים- ישויות השקעה או בקרנות נדל"ן מסוימות, ששווין ההוגן לא ניתן לקביעה בנקל. בהתאם לחלופה זו, ההשקעה תימדד בשווי הנכסים נטו (NAV).