

פרויקט השיפורים השנתי לתקני דיווח כספי בינלאומיים 2015-2017 (Annual Improvements to IFRS Standards) (2015-2017 Cycle)

מחלקה מקצועית - ינואר 2018

בחודש דצמבר 2017 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן - "IASB") במסגרת פרויקט השיפורים השנתי לתקני דיווח כספי בינלאומיים 2015-2017 (Annual Improvements to IFRS Standards 2015-2017 Cycle), תיקונים לארבעה תקני חשבונאות ותקני דיווח כספי בינלאומיים. כזכור, פרויקט השיפורים מכיל תיקונים ממוקדים וצרי היקף, במגוון היבטים בתקינה הבינלאומית.

התיקונים יידרשו ביישום החל מהדוחות הכספיים לתקופות דיווח שנתיות שתחילתן ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי. אופן היישום של התיקונים השונים הינו כמתואר להלן.

התיקונים המטופלים במסגרת פרויקט השיפורים עוסקים בנושאים להלן:

תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (IFRS 3)

סעיפים 41-42 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (IFRS 3) עוסקים בנסיבות בהן רוכש משיג שליטה על נרכש בו הוא החזיק זכות הונית מייד לפני מועד הרכישה. עסקה כאמור מתוארת ב-IFRS 3 בצירוף עסקים שהושג בשלבים (Step acquisition). עוד קובע IFRS 3 כי בנסיבות אלה, הרוכש נדרש למדוד מחדש את הזכות ההונית שהחזיק קודם לכן בנרכש, בשווי ההוגן שלה במועד הרכישה ולהכיר ברווח או בהפסד שנוצר כתוצאה מכך, אם נוצר, ברווח או הפסד.

הטיפול החשבונאי האמור משקף את עמדת ה-IASB, לפיה, בנסיבות בהן רוכש משיג לראשונה שליטה בעסק, אף אם התקיימו לו בגין אותו עסק החזקות קודמות, יש בכך שינוי משמעותי באופי ובנסיבות הכלכליות של החזקות הרוכש בנרכש ולפיכך עולה הצורך במדידה מחדש של החזקות הקודמות שהתקיימו לרוכש ערב השגת השליטה לראשונה.

ה-IASB קיבל את הרושם כי קיימת שונות בטיפול החשבונאי בפרקטיקה בדוחותיהן הכספיים של ישויות המהוות צד להסדר משותף המהווה 'פעילות משותפת' (Joint operation) כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 11, פעילויות משותפות (IFRS 11), דהיינו, מוקנות להן זכויות לנכסים ומחויבויות להתחייבויות המיוחסות להסדר המשותף, בנסיבות בהן מושגת לראשונה שליטה על ההסדר המשותף וזאת בהתייחס לטיפול החשבונאי בהחזקות הקודמות שהתקיימו לישות המחזיקה בפעילות המשותפת.

היות ובעסקאות אלה נגרם שינוי משמעותי באופי ובנסיבות הכלכליות של החזקות הרוכש בנרכש, הוחלט להוסיף למסגרת IFRS 3, סעיף המבהיר כי בנסיבות בהן רוכש המהווה צד להסדר משותף המהווה פעילות משותפת (בין אם כשותף לפעילות המשותפת או כצד לפעילות המשותפת אשר אין לו שליטה משותפת), משיג שליטה בהסדר המשותף (המהווה 'עסק' כהגדרת מונח זה ב-IFRS 3), אזי מדובר בצירוף עסקים שהושג בשלבים. בהתאם, הרוכש נדרש ליישם את עקרונות IFRS 3 בהתייחס לצירוף עסקים שהושג בשלבים, לרבות הצורך למדוד מחדש את כלל הזכויות שהחזיק בפעילות המשותפת ערב השגת השליטה לראשונה בשווין ההוגן למועד הרכישה, תוך הכרה ברווח או בהפסד שנוצר כתוצאה מהשגת השליטה כאמור.

תחילה

התיקון יידרש ביישום בהתייחס לצירופי עסקים אשר מועד הרכישה בגינם הינו תחילת תקופת הדיווח השנתית שתחילתה ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אימוץ מוקדם של התיקון אפשרי בכפוף למתן גילוי.

תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 11, פעילויות משותפות (IFRS 11)

בדומה לאמור לעיל בהתייחס לתיקון IFRS 3, ה-IASB קיבל את הרושם כי קיימת שונות בטיפול החשבונאי בפרקטיקה, בדוחותיהן הכספיים של ישויות המהוות **צד להסדר משותף** המהווה 'פעילות משותפת' (Joint operation) כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 11, פעילויות משותפות (IFRS 11), אך לא מוקנית להן שליטה משותפת בהסדר, בנסיבות בהן מושגת לראשונה שליטה משותפת על ההסדר המשותף וזאת בהתייחס לטיפול החשבונאי בהחזקות הקודמות שהתקיימו לישות המחזיקה בפעילות המשותפת¹.

להשקפת ה-IASB, בנסיבות בהן רוכש משיג שליטה משותפת (Joint control) בעסק המהווה פעילות משותפת, אף שאמנם מדובר בשינוי באופי השקעת המחזיק בישות המוחזקת, אין המדובר בשינוי המהווה שינוי משמעותי באופי ובנסיבות הכלכליות של החזקות הרוכש ולפיכך האמור דומה למצבים בהם השקעה בחברה כלולה הופכת להשקעה בעסקה משותפת (Joint venture) או להיפך. בהקשר זה יצוין כי סעיף 24 לתקן חשבונאות בינלאומי 28, השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (IAS 28) קובע כי בנסיבות כאמור, הישות ממשיכה ליישם את שיטת השווי המאזני ואינה מודדת מחדש את יתרת ההשקעה.

לפיכך הוחלט להוסיף הבהרה ל-IFRS 11, לפיה, רוכש המחזיק בפעילות משותפת המהווה עסק אולם לא מוקנית לו שליטה משותפת לגביה ואשר משיג לראשונה שליטה משותפת בפעילות המשותפת, לא ימדוד מחדש את החזקותיו הקודמות בפעילות המשותפת.

תחילה

התיקון יידרש ביישום בהתייחס לעסקאות בהן רוכש משיג לראשונה שליטה משותפת, אשר מועד הרכישה בגינן הינו תחילת תקופת הדיווח השנתית שתחילתה ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אימוץ מוקדם של התיקון אפשרי בכפוף למתן גילוי.

תיקון תקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה (IAS 12)

סעיף 52ב' לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה (IAS 12) קובע כי השלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים מוכרות כאשר מוכרת התחייבות לתשלום הדיבידנד. כמו כן קובע הסעיף האמור כי היות והשלכות מסים על ההכנסה של דיבידנדים קשורות באופן ישיר יותר לאירועים או לעסקאות בעבר מאשר לחלוקות לבעלים, אזי, השלכות מסים אלו מוכרות ברווח או הפסד לתקופה, למעט במידה והשלכות המסים על ההכנסה של הדיבידנדים נוצרו כתוצאה מעסקה או מאירוע המוכרים מחוץ לרווח או הפסד (קרי ברווח כולל אחר או ישירות בהון) או כאשר המסים נובעים מצירוף עסקים.

יחד עם זאת, נוסחו הנוכחי של הסעיף האמור הינו לכאורה בעל תחולה מצומצמת, היות והוא מתייחס רק לנסיבות בהן השלכות המס נגרמות בשל תרחישים מוגדרים מסוימים (כאשר הישות משלמת מסים על ההכנסה לפי שיעור גבוה יותר או נמוך יותר, אם יתרת העודפים, כולה או חלקה, מחולקת כדיבידנד לבעלי המניות וכן כאשר הישות תהא זכאית להחזר מס בגין מסים על ההכנסה או תידרש לשלם מסים על ההכנסה, אם הרווח הנקי, כולו או חלקו או אם יתרת העודפים, כולה או חלקה מחולקת כדיבידנד לבעלי המניות של הישות). בשל התחולה המצומצמת כאמור של סעיף 52ב' לתקן, חברות פנו ל-IASB בשאלות אודות הטיפול החשבונאי בהשלכות מס הנגרמות מתשלומים בגין מכשירים פיננסיים המסווגים בהון הישות, קרי, האם נדרש להכיר בהשלכות המס ברווח או הפסד לתקופה או בהון.

בכדי להבהיר כי העיקרון האמור בסעיף 52ב' תקף בהתייחס לכלל המצבים בהם נגרמות השלכות מס כתוצאה מחלוקה של דיבידנדים, הוחלף סעיף 52ב' בסעיף בעל נוסח כללי ואשר לפיו השלכות מס כתוצאה מחלוקה של דיבידנדים כהגדרתם בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, מכשירים פיננסיים (IFRS 9), קרי, חלוקות של רווחים למחזיקים במכשירים הוניים באופן יחסי לאחזקותיהם בסוג מסוים של הון, יוכרו ברווח או הפסד, ברווח כולל אחר, או ישירות בהון וזאת בהתבסס על האירועים או העסקאות בעבר אשר גרמו להיווצרות השלכות מס כתוצאה מחלוקת דיבידנד.

תחילה והוראות מעבר

התיקון יידרש ביישום בהתייחס לתקופות דיווח שנתיות שתחילתן ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אימוץ מוקדם של התיקון אפשרי בכפוף למתן גילוי. בעת היישום לראשונה, התיקון ייושם בהתייחס להשלכות מס כתוצאה מחלוקה של דיבידנדים שהוכרו נכון למועד תחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים או לאחריו (דהיינו, בדרך של יישום למפרע).

¹ יוזכר כי בחודש מאי 2014 פורסם על ידי ה-IASB תיקון אחר ל-IFRS 11 אשר עסק בטיפול החשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות. בהתאם לתיקון זה, רוכש של זכויות בפעילויות משותפות אשר פעילותן מהווה "עסק" (כאמור, כהגדרת מונח זה ב-IFRS 3) יישם את מכלול העקרונות המפורטים ב-IFRS 3 ובתקני IFRS אחרים רלוונטיים, למעט באותן נסיבות בהן עקרונות כאמור יעמדו בסתירה לאמור ב-IFRS 11.

תיקון תקן חשבונאות בינלאומי 23, עלויות אשראי (IAS 23)

תקן חשבונאות בינלאומי 23, עלויות אשראי (IAS 23) במתכונתו הנוכחית קובע הנחיות בהקשר לעלויות אשראי הכשירות להיוון כדלקמן:

- במידה וישות לווה כספים במיוחד לצורך השגת **נכס כשיר** (להלן - "**אשראי ספציפי**"), הישות תקבע את הסכום של עלויות האשראי הראויות להיוון לפי עלויות האשראי בפועל אשר התהוו לה בגין אשראי זה במהלך התקופה.
- במידה וישות לווה כספים באופן כללי ומשתמשת בהם להשגת נכס כשיר (להלן - "**אשראי כללי**"), הישות תקבע את הסכום של עלויות האשראי הראויות להיוון על ידי ייחוס שיעור היוון המבוסס על ממוצע משוקלל של עלויות האשראי המתאימות לאשראי הקיים בישות (**Outstanding**) לתקופה המתאימה, **למעט** אשראי שהתקבל במיוחד כדי להשיג נכס כשיר כאמור לעיל.

בהתאם לתיקון מובהר כי **אשראי ספציפי** אשר נלקח בעבר במיוחד לצורך השגת נכס כשיר, יובא בחשבון במסגרת חישוב שיעור היוון המשוקלל של עלויות **אשראי כללי** (אשראי שאינן ספציפי), **החל** מנקודת הזמן בה נשלמו באופן מהותי (**Substantially all**) **כל** הפעילויות הדרושות לשם הכנת הנכס הכשיר לשימוש המיועד או למכירתו.

תחילה והוראות מעבר

התיקון יידרש ביישום בהתייחס לתקופות דיווח שנתיות שתחילתן ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אימוץ מוקדם של התיקון אפשרי בכפוף למתן גילוי. יישום התיקון יתבצע בהתייחס לעלויות אשראי שהתהוו במועד תחילת תקופת הדיווח השנתית בה יתבצע היישום לראשונה של התיקון או לאחריו (דהיינו, עלויות אשראי שיתהוו החל מיום 1 בינואר 2019 לישויות קלנדריות אשר יישמו את התיקון במועד התחילה המנדטורי).

יודגש כי הסקירה במסגרת החוזר המקצועי אינה בגדר ייעוץ מקצועי ואינה מהווה תחליף לקריאה מעמיקה ומלאה של התיקונים ולבחינה פרטנית של מידת השפעתם.

בברכה,
המחלקה המקצועית