



עדכוני תקינה בינלאומית (IFRS), תקינה ישראלית ועדכוני רשות ניירות ערך

חוזר מקצועי לרבעון הרביעי
לשנת 2021



PwC skill
Your Source of Knowledge IL

ינואר 2022

עדכוני תקינה בינלאומית (IFRS), תקינה ישראלית ועדכוני רשות ניירות ערך

לקוחות וידידים יקרים,

כמדי רבעון, אנו שמחים להציג בפניכם את החוזר המקצועי שלנו מבית PwC skill העוסק בעדכוני תקינה חשבונאית לפי התקינה הבינלאומית (IFRS), תקינה ישראלית ועדכונים משולחנה של רשות ניירות ערך.

פרסום זה מהווה מקור מידע המרכז בעבורכם, כמדווחים וכמשתמשים בדוחות הכספיים, את השינויים והעדכונים המרכזיים אשר רלוונטיים לתקופת הדיווח הנוכחית והתפתחויות עיקריות נוספות בתקינה הבינלאומית, בתקינה הישראלית ובפרסומי רשות ניירות ערך בישראל.

ברבעון הרביעי לשנת 2021 פרסמה הוועדה לפרשנויות דיווח כספי בינלאומי (ה-IFRIC) החלטה טנטטיבית בנושא ספק עיקרי/סוכן לעסקה (IFRS 15), והמוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות (ה-IASB) פרסם שתי הצעות לתיקוני תקנים (exposure draft).

בנוסף, ברבעון זה פורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות תיקון לתקן חשבונאות מספר 40 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים בנושא שירותים שהתקבלו ללא תמורה.

כמו כן, ברבעון זה פרסמה רשות ניירות ערך מדריך לחברות דואליות, דוח ריכוז ממצאים בנושא התחייבויות לעמידה באמות מידה פיננסיות כלפי מחזיקי אגרות חוב סחירות, וכן מסמך סופי בנושא כללי התנהגות מוצעים לדירקטורים לקידום איכות הביקורת על הדוחות הכספיים (Best Practice). בחודש נובמבר 2022, פרסמה הרשות את תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) - התשפ"ב-2021.

ביום 1 בדצמבר 2021 קיימנו את הכנס השנתי החמישה-עשר לעדכוני תקינה בינלאומית ורשות ניירות ערך של PwC Israel. הכנס עסק, בין היתר, בהתפתחויות בתקינה הבינלאומית (פרסומים סופיים חדשים לרבות החלטות טנטטיביות של ה-IFRIC), כמו גם נושאים חמים ותקינה חדשה שנכנסה לתוקף מייד ב-2021, כחלק מההיערכות לדוחות הכספיים לשנת 2021. בנוסף, דנו בפרויקטים בעבודה משולחנו של ה-IASB, וכן אירחנו את אביחי אביעד, ראש אשכול הכרה בהכנסה ברשות ניירות ערך, אשר הציג את הנושאים העיקריים משולחנה של רשות ניירות ערך בשנה החולפת. לסיום, קיימנו פאנל בו דנו בתובנות ומסקנות בהיבטים חשבונאיים, מתוך לקחים שלמדנו במסגרת עשרות ההנפקות אשר ליוונו בשנה האחרונה.

לצפייה חוזרת בשידור הכנס, [לחצו כאן](#).

אנו מקווים שעלון זה והפרסומים הקודמים [שפורסמו](#) על ידינו, ישמשו אתכם כחלק מתהליך ההיערכות לפרסום הדוחות הכספיים לשנת 2021. נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה שתעלה.

בברכה,
המחלקה המקצועית

תוכן העניינים

עדכונים ופרסומים בתקינה הבינלאומית (IFRS)

- 5 גילויים בנושא קיימות, שינוי אקלים, ESG (environmental, social and governance) והקמת ארגון ISSB
- 7 תיקונים מוצעים לתקני דיווח כספי בינלאומיים
- 9 רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2021 ותקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

החלטות הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC)

- 11 ספק עיקרי/סוכן: משווק רישיון לתוכנה (IFRS 15)

עדכונים ופרסומים בתקינה הישראלית

- 14 תקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021), כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים
- 15 רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2021 ותקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

עדכוני רשות ניירות ערך

- 17 מדריך לחברות דואליות
- 17 תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) - התשפ"ב-2021
- 18 דוח ריכוז ממצאים בנושא התחייבות לעמידה באמות מידה פיננסיות כלפי מחזיקי אגרות חוב סחירות
- 18 כללי התנהגות מוצעים לדירקטורים לקידום איכות הביקורת על הדוחות הכספיים (Best Practice)

כלי עזר נוספים

- 20 דוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2021 - הערוכים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים IFRS

עדכונים ופרסומים בתקינה הבינלאומית (IFRS)





גילויים בנושא קיימות, שינוי אקלים, ESG (environmental, social and governance) והקמת ארגון ISSB (International Sustainability Standards Board)

בשנים האחרונות ניתנה תשומת לב רבה לתרומתם וחלקם של תאגידים בחברה שבה אנו חיים, והדרישות לדיווח גדלו. משקיעים, אנליסטים ובעלי עניין אחרים מעוניינים בקבלת מידע על הזדמנויות יצירת ערך לטווח ארוך של חברות, והשפעתן הרחבה על החברה (society).

על רקע האמור, ולאור דרישת המשקיעים להסדיר את הגילוי הגלובלי בנושא, ובמיוחד לאור שינויי האקלים הצפויים, ביום 3 בנובמבר 2021 הכריז ה-IFRS Foundation על הקמת מוסד בינלאומי לתקינה בנושאי קיימות - ISSB (Internal Sustainability Standards Board). ה-IFRS יפתח בסיס גלובלי מקיף של תקני גילוי קיימות באיכות גבוהה, במטרה לענות על צורכי המידע של המשקיעים. תקני ISSB יהוו את הבסיס לתקני ESG עקביים וגלובליים, ויאפשרו למשקיעים להבין טוב יותר את ההשלכות על הדוחות הכספיים בנושאי קיימות, סיכונים נלווים וההשפעות הנגזרות על שווי החברות.

להרחבה, הנכם מוזמנים לצפות בכנס השנתי של PwC Israel – [לחצו כאן](#).

לעמוד ה-ISSB באתר ה-IASB – [לחצו כאן](#).

הקמת ה-ISSB הינה צעד משמעותי
בדיווח ESG באיכות גבוהה

גילויים בנושא קיימות, שינוי אקלים, ESG (environmental, social and governance) – המשך

המלצות רשות ניירות ערך בישראל אודות גילוי בנוגע לאחריות תאגידית וסיכוני ESG

בחודש אפריל 2021, פרסמה רשות ניירות ערך בישראל (להלן: "הרשות") את המלצותיה לתאגידים המדווחים, ביחס לגילוי בתחום האחריות התאגידית וניהול סיכוני ESG. המלצות אלה פורסמו לאחר בחינה שביצעה הרשות בנושא, לרבות פרסום מסמך היוועצות עם הציבור במהלך חודש יולי 2020 ביחס למגוון שאלות הנוגעות לכך, ולאחר עיבוד הערות הציבור וקיום שני דיוני שולחן עגול (דיון ישראלי-מקומי ודיון בינלאומי).

האמור נעשה על רקע מספר התפתחויות משמעותיות בסביבה הכלכלית בישראל שהחלו בתחילת שנת 2020, בכל הנוגע למתן מידע מצד חברות, ציבוריות ופרטיות כאחת, בקשר עם אחריותן התאגידית וסיכוני ה-ESG שלהן, כמו גם ביחס להכללת שיקולים הנוגעים להיבטי סביבה, חברה וממשל תאגידי במסגרת מדיניות ההשקעה של המשקיעים המוסדיים בישראל.

להלן ההמלצות אשר פרסמה הרשות ביחס לגילוי בתחום האחריות התאגידית וניהול סיכוני ESG:

- א. הרשות קוראת לכלל התאגידים המדווחים אשר ניירות ערך שלהם נסחרים בבורסה, לפרסם לציבור המשקיעים ושאר מחזיקי העניין בהן דוח אחריות תאגידית שנתי. פרסום זה הינו על בסיס וולונטרי;
- ב. פרסום דוח אחריות תאגידית שנתי יכול שיעשה באתר האינטרנט של כל תאגיד מדווח. כמו כן, תאגיד שירצה בכך, יוכל לשלוח לרשות עותק מדוח האחריות אותו הוא פרסם, בכדי שזה יפורסם בעמוד ייעודי באתר הרשות. פרסום כאמור, אם ייעשה, לא יהיה תחת תחולת חוק ניירות ערך והתקנות שהותקנו מכוח;
- ג. הרשות קוראת, לכל תאגיד מדווח שיבחר לפרסם דוח אחריות תאגידית, לערוך ולהכין דוח כאמור על בסיס קריטריונים בינלאומיים מקובלים, דוגמת GRI או SASB. עם זאת, יודגש, כי כל תאגיד מדווח שיבחר לפרסם דוח אחריות תאגידית, יהיה רשאי לערוך ולהכין אותו על בסיס קריטריונים אחרים;
- ד. הרשות קוראת, לכל תאגיד מדווח שיבחר לפרסם דוח אחריות תאגידית, אשר בכוונתו לעבור ולדווח בשפה האנגלית בהתאם לתקנות ניירות ערך (דיווח בשפה האנגלית), התשפ"א-2020, לפרסם את הדוח האמור בשפה

- האנגלית. פרסום דוח אחריות תאגידית באנגלית עשוי לשרת את האינטרס של תאגידים מדווחים, המעוניינים כי משקיעים בינלאומיים, הן מוסדיים הן פרטיים, כמו גם חברות דירוג העורכות דירוג על בסיס נתוני ESG, ייחשפו לדוח האחריות התאגידית אותו הם יפרסמו;
- ה. הרשות קוראת, לכל תאגיד מדווח שיבחר לפרסם דוח אחריות תאגידית שנתי, לפרסמו בסמוך למועד פרסום הדוח התקופתי בגין שנת הדיווח הרלבנטית. עם זאת, יובהר כי תאגיד מדווח שיבחר לפרסם דוח אחריות תאגידית במועד מאוחר יותר, יוכל לעשות כן;
- ו. הרשות תפעל להעניק תמיכה לתאגידים מדווחים שיבחרו לפרסם דוח אחריות תאגידית, וזאת באמצעות קיומן של הדרכות וסדנאות מקצועיות לנציגי התאגידים המדווחים.

לצפייה במסמך שפרסמה הרשות – [לחצו כאן](#).



תיקונים מוצעים לתקני דיווח כספי בינלאומיים

הסדרי מימון ספקים – תיקון מוצע לתקן IAS 7 דוח על תזרימי מזומנים ולתקן IFRS 7 מכשירים פיננסיים: גילויים

הסדר מימון ספקים מתאפיין בכך שגוף מממן אחד או יותר מציע לשלם סכומים אשר הישות חייבת לספקיה, והישות מסכימה לשלם לגוף המממן במועד התשלום המקורי לספק או במועד מאוחר יותר. הסדרים אלה מספקים לישות תנאי תשלום ארוכים, ולספקים תנאי תשלום מוקדם, בהשוואה למועד הפירעון של החשבונית הקשורה.

בעקבות פניות שהגיעו ל-IASB על כך שהגילוי שניתן על ידי חברות להסדרי מימון ספקים אינו עומד בצורכי המשקיעים, בחודש נובמבר 2021 פרסם ה-IASB הצעה לתיקון (exposure draft) תקן IAS 7 ותקן IFRS 7 (להלן: "ההצעה לתיקון"), הקובעת דרישות גילוי אשר יאפשרו למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את השפעת הסדרי מימון הספקים על התחייבויות החברה, וכן על תזרימי המזומנים שלה, כמו גם את השפעת עסקאות כאמור על סיכון הנזילות וניהול הסיכונים של החברה.

להלן דרישות הגילוי הנכללות במסגרת ההצעה לתיקון IAS 7:

- (1) שינוי בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, אשר מקורו בשינויים שלא-במזומן הנובעים מהסדרי מימון ספקים (למשל, כאשר תזרים המזומנים העתידי יסווג במסגרת פעילות מימון בדוח על תזרימי המזומנים);
- (2) התנאים וההגבלות של הסדרי מימון ספקים, לרבות תנאי תשלום ארוכים ובטחונות או ערבויות שניתנו;

(3) בגין כל הסדר מימון ספקים, בתחילת ובסוף כל תקופת דיווח:
(א) הערך בספרים של ההתחייבויות הפיננסיות אשר הוכרו בדוח על המצב הכספי ושהינן חלק מההסדר, וכן את הסעיף בדוח שבו נכללו התחייבויות אלה;

(ב) הערך בספרים של ההתחייבויות הפיננסיות שניתן להן גילוי בהתאם לסעיף (א), בגין הספק כבר קיבל תשלום מהגוף הפיננסי;
(ג) טווח מועדי הפירעון (למשל, בין 30 ל-40 יום ממועד החשבונית המקורית) של ההתחייבויות הפיננסיות שניתן להן גילוי בהתאם לסעיף (א).

(4) בתחילת ובסוף כל תקופת דיווח, טווח מועדי הפירעון של יתרות הספקים אשר אינן חלק מהסדר מימון ספקים;

(5) מידע נוסף על הסדרי מימון ספקים אשר הכרחי לצורך עמידה במטרת התיקון (כאמור, לאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השפעת הסדרי מימון הספקים על התחייבויות החברה ועל תזרימי המזומנים שלה).

בנוסף, תקן IFRS 7 תוקן כך שכחלק מהגורמים אשר ישות עשויה לשקול במתן הגילוי לתיאור האופן שבו היא מנהלת את סיכון הנזילות הגלום בהתחייבויותיה הפיננסיות, הישות תתחשב גם בקיומם של הסדרי מימון ספקים אשר מספקים לה תנאי תשלום ארוכים או לספקים תנאי תשלום מוקדמים.

ההצעה לתיקון פתוחה להערות הציבור עד ליום 28 במרס 2022.

לצפייה בהצעה לתיקון כפי שפורסמה על ידי ה-IASB – [לחצו כאן](#).

סיווג התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות בדוח על המצב הכספי – תיקון מוצע לתקן 1 IAS הצגת דוחות כספיים

תקן 1 IAS הצגת דוחות כספיים קובע כי על מנת שישויות תסווג התחייבויות כהתחייבויות לא שוטפות בדוח על המצב הכספי, נדרש כי לישויות תהיה הזכות בסוף תקופת הדיווח לדחות את סילוק המחויבויות למשך לפחות 12 חודשים לאחר תום תקופת הדיווח.

בחודש ינואר 2020 פרסם ה-IASB תיקון ל-1 IAS (תיקון 2020) אשר הבהיר, בין היתר, היבטים של האופן שבו ישויות מסווגות התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות, ובפרט, כיצד ישויות מעריכה האם יש לה זכות לדחות את סילוק ההתחייבויות כאשר זכות זו כפופה לעמידת הישויות בתנאים מסוימים בתוך 12 חודשים לאחר תקופת הדיווח. תיקון זה הינו בתוקף החל מתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023. על רקע האמור, פרסם ה-IFRIC החלטה טנטטיבית המסבירה כיצד יש ליישם את תיקון 2020 במצבים מסוימים. החלטת ה-IFRIC האמורה הבהירה כי לישויות אין זכות לדחות את סילוק ההתחייבויות, ולכן עליה לסווג את ההתחייבויות כשוטפות, כאשר הישויות לא עמדה בתנאים שנקבעו בהתבסס על נסיבותיה בסוף תקופת הדיווח, אף אם עמידה בתנאים אלה נדרשת רק לאחר תקופת הדיווח.

החלטת ה-IFRIC הטנטטיבית האמורה הובילה לתגובות והערות שונות מצד הציבור, ביניהן טענה כי הטיפול החשבונאי שנקבע אינו משקף:

- (1) את הזכויות והמחויבויות של הצדדים להסכם;
- (2) את כוונת החוזה בין הצדדים או את המבנה שלו.

על רקע האמור, בישיבתו מחודש יוני 2021, החליט ה-IASB על תיקונים לתיקון 2020, לפיהם ככל שהזכות לדחות את סילוק ההתחייבויות למשך 12 חודשים לפחות כפופה לעמידת הישויות בתנאים במהלך 12 החודשים שלאחר תקופת הדיווח, תנאים אלו לא ישפיעו על השאלה האם הזכות לדחות את סילוק ההתחייבויות קיימת בסוף תקופת הדיווח לצורך סיווג ההתחייבויות כהתחייבויות שוטפות או לא שוטפות. כמו כן, התיקונים כוללים דרישות גילוי עבור התחייבויות לזמן ארוך, דרישה להציג בנפרד בדוח על המצב הכספי התחייבויות לזמן ארוך הכפופות לתנאים, וכן דחייה של מועד היישום לראשונה של תיקון 2020 כך שלא יחול לפני תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024.

בהמשך לכך, בחודש נובמבר 2021 פרסם ה-IASB הצעה לתיקון (exposure draft) אשר כוללת את התיקונים אשר אושרו בחודש יוני 2021 כאמור. ההצעה לתיקון פתוחה להערות הציבור עד ליום 21 במרס 2022.

לפירוט הדוגמאות שנידונו במסגרת ישיבת ה-IFRIC בחודש דצמבר 2020, ולתיקונים מישיבת ה-IASB בחודש יוני 2021, ראו מבזקנו לרבעון השני לשנת 2021 – [לחצו כאן](#).

לצפייה בהצעה לתיקון כפי שפורסמה על ידי ה-IASB – [לחצו כאן](#).

לצפייה במצגת שפורסמה על ידי ה-IASB הכוללת את עיקרי ההצעה לתיקון – [לחצו כאן](#).

רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2021 ותקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

להלן רשימה המרכזת את התקנים והתיקונים לתקנים אשר נכנסו לתוקף מחייב בשנת 2021, וכן תקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבא

תקן/תיקון לתקן	נושא התקן/ התיקון לתקן	מועד תחילה
תיקון לתקנים IAS 39, IFRS 9, IFRS 7, IFRS 4 ו-IFRS 16	"שלב 2" בפרויקט תיקוני תקנים על רקע החלפת ריביות ה-benchmark	1 בינואר 2021
תיקון לתקן IFRS 16	הארכת תוקף התיקון בדבר ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-COVID-19	1 באפריל 2021
תיקון לתקן IAS 16	תקבולים לפני השימוש המיועד	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IAS 37	חוזים מכבידים – עלות לקיום חוזה	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IFRS 3	הפניה למסגרת המושגית בגרסה משנת 2018	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IFRS 9	עלויות הנכללות במבחן ה-10% לצורך גריעת התחייבויות פיננסיות	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IFRS 16	תמריצי חכירה	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IFRS 1	יישום לראשונה של תקני ה-IFRS על ידי חברה בת במועד המאוחר ליישום לראשונה על ידי החברה האם	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IAS 41	תזרימי מזומנים בגין מסים בעת חישוב שווי הוגן בתחולת IAS 41	1 בינואר 2022
תיקון לתקן IAS 1	סיווג התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות בדוח על המצב הכספי	מועד התחילה של התקן לא יחול לפני תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 (מועד סופי טרם פורסם)
תיקון לתקן IAS 1	שיפור גילוי המדיניות החשבונאית	1 בינואר 2023
תיקון לתקן IAS 8	הבהרת ההבדל בין שינויים באומדנים חשבונאיים לבין שינויים במדיניות חשבונאית	1 בינואר 2023
תיקון לתקן IAS 12	הכרה במיסים נדחים בעסקה שבה במועד ההכרה לראשונה נוצרו הפרשים זמניים ניתנים לניכוי והפרשים זמניים חייבים במס בסכומים זהים	1 בינואר 2023
IFRS 17	חוזי ביטוח	1 בינואר 2023
תיקונים לתקנים IFRS 10 ו- IAS 28	מכירה או תרומה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה או עסקה משותפת	מועד התחילה נדחה למועד שאינו ידוע. עם זאת, יישום מוקדם אפשרי

החלטות הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC)



החלטות IFRIC

הנושא/ התקן	Tentative Agenda Decision
ספק עיקרי/סוכן: משווק רישיון לתוכנה (IFRS 15) לדיון ה-IFRIC מחדש נובמבר לחצו כאן	הוועדה דנה בשאלה האם משווק רישיון לתוכנה הינו ספק עיקרי/סוכן, בהתאם להוראות IFRS 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות. המקרה הנדון הינו: א. למשווק תוכנה קיים הסכם הפצה עם יצרן תוכנה, לפיו: למשווק ניתנה הזכות למכור את התוכנה של היצרן ללקוחות קצה; משווק התוכנה יספק ייעוץ טרום-מכירה לכל לקוח על מנת לזהות את צרכיו ולהתאים לו את סוג התוכנה ומספר הרישיונות שיימכרו; למשווק התוכנה קיים שיקול דעת בקביעת המחיר ללקוח. ב. במידה ולאחר הייעוץ טרום-מכירה הלקוח מחליט שלא לרכוש את הרישיון, הוא לא משלם דבר. אולם, אם הלקוח מחליט לרכוש את הרישיון, הוא נכנס למשא ומתן עם משווק התוכנה לעניין המחיר, לאחריו משווק התוכנה מבצע הזמנה מהיצרן (ומשלם לו) ומוציא חשבונית ללקוח בהתאם למחיר שהוסכם. ג. היצרן מספק ללקוח הקצה את רישיון התוכנה שהוזמן. במסגרת זו, היצרן מנפיק רישיון על שם הלקוח, ומעביר ללקוח את הקוד לצורך הפעלת הרישיון. היצרן והלקוח מתקשרים בהסכם נפרד, אשר קובע את זכויות הלקוח לשימוש בתוכנה, את אחריות היצרן על תפקוד התוכנה, ואת תקופת הרישיון. ד. ככל שמשווק התוכנה מייצע ללקוח לבצע רכישה של סוג רישיון שאינו עונה על צורכי הלקוח, או מייצע על רכישת מספר לא מתאים של רישיונות, הלקוח רשאי שלא לקבל את הרישיונות. במצב זה, משווק התוכנה אינו זכאי להחזיר ליצרן את הרישיונות ו/או למכור אותם ללקוח אחר. יישום הוראות IFRS 15 לצורך קביעה האם משווק התוכנה הינו ספק עיקרי/סוכן בעסקה: סעיפים 34-38 לתקן IFRS 15 קובעים את המסגרת לקביעה האם ישות היא ספק עיקרי/סוכן. סעיף 34 קובע שעל מנת לקבוע את המהות של הבטחתה, הישות <u>תזהה את הסחורות או השירותים המוגדרים</u> שיסופקו ללקוח, וכן <u>תעריך אם היא שולטת בכל סחורה או שירות מוגדרים לפני שאותה סחורה או שירות מועברים ללקוח</u>. ישות היא ספק עיקרי אם היא שולטת על הסחורה או על השירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או שירות מועברים ללקוח (אחרת, היא מהווה סוכן בעסקה). (1) זיהוי הסחורות או השירותים שיסופקו ללקוח השלב הראשון בזיהוי הסחורות או השירותים שיסופקו ללקוח, הינו זיהוי הסחורות או השירותים אשר הבטחתו בהסכם מול הלקוח. בדרך כלל, הסכם מול לקוח קובע באופן מפורש את הסחורות/השירותים אשר הישות מבטיחה לספק. עם זאת, הסכם עשוי לכלול הבטחות משתמשות, ככל שבמועד הכניסה להסכם ללקוח נוצרה ציפייה תקפה שהישות תעביר סחורה/שירות נוספים (למשל, בהתאם למדיניות מוצהרת של הישות או לפי נוהג עסקי מקובל). במקרה הנדון, ההסכם של משווק התוכנה מול לקוחותיו כולל <u>הבטחה מפורשת</u> להעברת סוג ומספר רישיונות תוכנה סטנדרטיים מוגדרים. הייעוץ אשר ניתן ללקוח לפני המכירה אינו מהווה הבטחה במסגרת החוזה, ואינו יוצר ציפייה תקפה אצל הלקוח לקבלת סחורה/שירות נוספים. לכן, <u>רישיונות התוכנה הסטנדרטיים אשר נכללים בהסכם הינם הסחורות המוגדרים אשר יועברו ללקוח</u> (בהתאם לסעיף 34א לתקן IFRS 15). (2) הערכה האם משווק התוכנה שולט ברישיונות התוכנה הסטנדרטיים לפני העברתם ללקוח כאשר צד אחד מעורב בהספקת הסחורות או השירותים, סעיף 35א קובע את הנסיבות שבהן הישות היא ספק עיקרי. אחת מהן, היא כאשר הישות משיגה שליטה על סחורה או נכס אחר מהצד האחר שהיא מעבירה לאחר מכן ללקוח. במצב זה, יש לבחון את הנסיבות הספציפיות ותנאי ההסכם של משווק התוכנה עם הלקוח, של משווק התוכנה עם היצרן, ושל היצרן עם הלקוח. אם, לאחר בחינת העקרונות והדרישות של IFRS 15 לעניין "שליטה", לא ברור האם משווק התוכנה הינו ספק עיקרי או סוכן, יש לבחון את הסימנים שנקבעו בסעיף 37א אשר מצביעים על כך שישות שולטת על הסחורה או על השירות המוגדרים לפני שהם מועברים ללקוח: (א) הישות היא <u>האחראית העיקרית</u> לקיום ההבטחה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים – בנסיבות המקרה הנדון, יצרן התוכנה מנפיק את הרישיונות על שם הלקוח, והוא האחראי לתפקוד התוכנה. מנגד, משווק התוכנה הוא האחראי לרישיונות אשר לא מתקבלים על ידי הלקוח; (ב) <u>לישות יש סיכון מלא</u> לפני שהסחורה או שהשירות המוגדרים הועברו ללקוח או לאחר העברת שליטה ללקוח – בנסיבות המקרה הנדון, משווק התוכנה לא שולט במאגר של רישיונות תוכנה סטנדרטיים לפני כניסה להסכם מול לקוח. לכן, אין למשווק התוכנה סיכון מלא לפני העברת הרישיונות ללקוח. יחד עם זאת, במקרה של אי-קבלה של הרישיונות, למשווק התוכנה קיים סיכון מלא לאחר העברתם. (ג) <u>לישות יש שיקול דעת בקביעת המחיר</u> עבור הסחורה או השירות המוגדרים – בנסיבות המקרה הנדון, למשווק התוכנה קיים שיקול דעת בקביעת המחיר. עם זאת, שיקול דעת בקביעת מחיר עשוי להיות פחות רלוונטי לצורך בחינת שליטה אם, למשל, בהתאם לשוק שבו נמכרים רישיונות התוכנה, למשווק התוכנה קיימת גמישות מוגבלת בקביעת המחיר. הועדה בדעה כי הקביעה האם משווק התוכנה הוא ספק עיקרי או סוכן תלויה בעובדות ובנסיבות הספציפיות, לרבות תנאי החוזים הרלוונטיים. כמו כן, מציינת הועדה כי על משווק התוכנה לתת גילויים ל: (א) מדיניות חשבונאית מהותית, בהתאם לתקן IAS 1; (ב) מידע הנדרש לפי תקן IFRS 15, לרבות מחויבויות הביצוע (סעיף 119 לתקן) ושיקולי דעת משמעותיים ביישום תקן IFRS 15 אשר משפיעים באופן משמעותי על קביעת הסכום והעיתוי של הכנסות מחוזים עם לקוחות (סעיף 123). הועדה בדעה כי התקינה הקיימת בנושא נותנת מענה לסוגיה זו ולקביעה האם משווק התוכנה הינו ספק עיקרי/סוכן, ובהתאם לא עולה הצורך בהתייחסות נוספת.

שיקולי ספק עיקרי/סוכן - משווק רישיון לתוכנה – דגשים על רקע החלטת ה-IFRIC

להלן דוגמאות, על רקע החלטת ה-IFRIC הטנטטיבית, לסימנים לכך שמשווק התוכנה הינו ספק עיקרי/סוכן, בהתאם לקריטריונים שנקבעו בתקן IFRS 15:

סוכן	ספק עיקרי
- היצרן אחראי לתפקוד התוכנה. - הרישיונות מונפקים על ידי היצרן בכפוף להזמנה מלקוח.	משווק התוכנה אחראי על הספקת התוכנה ללקוח בהתאם לכמות שהוזמנה ולמפרט שנקבע על ידי הלקוח.
משווק התוכנה לא שולט במאגר של רישיונות תוכנה סטנדרטיים לפני כניסה להסכם מול לקוח.	- למשווק התוכנה קיים סיכון מלאי לאחר העברת הרישיונות, במקרה של אי-קבלה של הרישיונות. - משווק התוכנה אינו רשאי למכור רישיונות אשר לא התקבלו על ידי הלקוח, ללקוח אחר.
	למשווק התוכנה קיים שיקול דעת בקביעת המחיר (לא רלוונטי כאשר בשוק שבו נמכרים רישיונות התוכנה למשווק התוכנה קיימת גמישות מוגבלת בקביעת המחיר).

על משווקי תוכנה להפעיל שיקול דעת בקביעה האם הם מהווים ספק עיקרי או סוכן בעסקאות מכירת תוכנה, לרבות בבחינת הרלוונטיות של הסימנים לבחינת שליטה והמידה שבה הם מספקים ראיה לשליטה על רישיונות התוכנה לפני העברתם ללקוח

עדכונים ופרסומים בתקינה הישראלית



תקן חשבוונאות מספר 40 (מעודכן 2021), כללי חשבוונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

לאחר שבחודש אוגוסט 2021 אישרה הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות את התיקון לתקן חשבוונאות מספר 40 - 'כללי חשבוונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים', בחודש נובמבר 2021 פורסם התקן הסופי - **תקן חשבוונאות מספר 40 (מעודכן 2021) - כללי חשבוונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים** (להלן: "התקן").

הטיפול החשבונאי בשירותים שהתקבלו ללא תמורה

הוועדה המקצועית החליטה לאפשר הכרה בשירותים שהתקבלו ללא תמורה, חלף הדרישה להכיר רק בשירותים הדורשים מיומנות ומומחיות מקצועיים, **וזאת בהתקיים יתר התנאים המפורטים בסעיף 68 לתקן וכן תנאי נוסף לפיו השירותים שהמלכ"ר היה נאלץ לרכושם בתמורה אילולא התקבלו הינם חיוניים לפעילויות הרגילות של המלכ"ר**. כמו כן, בחינת התנאים לצורך הכרה בשירותים שהתקבלו ללא תמורה תבוצע לגבי כל סוג שירותים בנפרד. לאור העובדה שבעקבות התיקונים שבוצעו בתקן חשבוונאות מספר 40, ייתכן שמלכ"רים יידרשו לאמוד את השווי ההוגן של שירותים נוספים שהתקבלו ללא תמורה, הוועדה המקצועית החליטה **שלא לחייב מלכ"ר לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה, המקיימים את התנאים המתוקנים בסעיף 68, אלא לאפשר למלכ"ר לבחור אם לכלול שירותים אלה** וזאת משיקולי עלות-תועלת.

הוועדה המקצועית מדגישה כי אין משמעות התיקון שמלכ"ר הבוחר במדיניות חשבונית להכיר בשירותים שהתקבלו ללא תמורה, יכיר **בכל** סוג של שירות שהתקבל ללא תמורה, אלא רק בשירותים הנחוצים למלכ"ר לצורך פעילותו (כאמור, הינם חיוניים לפעילויות הרגילות של המלכ"ר ואילולא השירותים היו מתקבלים המלכ"ר היה נאלץ לרכושם), בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר ושניתן לאמוד את שווי ההוגן באופן מהימן. במסגרת פרסום תקן חשבוונאות מספר 40 (מעודכן 2021), נוספו הדגמות הממחישות את אופן יישום הוראות התקן לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה בנסיבות שונות.

מועד תחילה והוראות מעבר

התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו.

מלכ"ר נדרש לדווח על ההשפעה של אימוץ הוראות המדידה של התקן במועד היישום לראשונה **כתיאום של יתרות הנכסים נטו לתחילת התקופה שבה אומץ התקן לראשונה**, ללא הצגה מחדש של מספרי השוואה בגין שינויים במדידה הנובעים מהוראות תקן זה. אולם, **מלכ"ר יישם את הוראות ההצגה של התקן למפרע**.

לצפייה בתקן הסופי – [לחצו כאן](#).

רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2021 ותקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

להלן רשימה המרכזת את התקנים והתיקונים לתקנים אשר נכנסו לתוקף מחייב בשנת 2021, וכן תקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות:

תקן/תיקון לתקן	נושא התקן/ התיקון לתקן	מועד תחילה
פרסום בעקבות הנחיה מקצועית 2021/1	פרסום בנושא מענקים בעקבות משבר הקורונה - הטיפול החשבונאי על ידי מלכ"רים (כולל בתי חולים ציבוריים וקופות חולים)	
תקן חשבונאות מספר 40	כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים	1 בינואר 2021
תקן חשבונאות מספר 42	חקלאות	1 בינואר 2021
תיקון לתקן חשבונאות מספר 35	יישום הוראות המעבר של התקינה הבינלאומית בעת שינוי מדיניות חשבונאית מפרקטיקה מקובלת בישראל לתקן דיווח כספי בינלאומי עדכני בעת אימוצו (או כלל מתוכו)	1 בינואר 2021
תיקון לתקן חשבונאות מספר 19	סיווג נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים כנכסים לא שוטפים או כהתחייבויות לא שוטפות	1 בינואר 2021
תיקון לתקן חשבונאות מספר 34	סיווג התחייבות לזמן קצר שמועד פירעונה נדחה לאחר סוף תקופת הדיווח	1 בינואר 2021
הנחיה מקצועית 2021/1	הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי	
הנחיות ליישום התקינה הישראלית בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות	הנחיות ליישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקן IFRS 16 חכירות.	מרס 2021

עדכוני רשות ניירות ערך



מדריך לחברות דואליות

בחודש נובמבר 2021, פרסמה רשות ניירות ערך מדריך לחברות דואליות (להלן: "המדריך"). המדריך נועד להבהיר ולשקף את תהליכי ההנפקה, מתכונת הדיווח ורישום למסחר ומחיקה ממסחר של חברות דואליות וחברות ששוקלות רישום כפול.

המדריך מכיל ריכוז של מידע רלוונטי לחברות דואליות לגבי היבטים שונים במסחר בבורסה בתל אביב, החל מרישום למסחר, דרך מתכונת הדיווח של החברות הדואליות והליכי ההנפקה שלהן בישראל ועד מחיקה ממסחר בבורסה

בתל אביב או בבורסה בחו"ל. כמו כן, מפרט המדריך את חובות הגילוי של חברות דואליות וכן עוסק בהפיכת תאגיד מדווח לחברה דואלית.

במסגרת פרסום זה, ריכזה הרשות את החקיקה הרלוונטית בנושא, עמדות סגל קיימות ופרקטיקות מקובלות, אשר חלקן שוקפו לציבור באופן מסודר לראשונה במסגרת המדריך.

לצפייה במדריך – [לחצו כאן](#).

תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) - התשפ"ב-2021

פירוט לסכום ששולם בעד שירותים כאמור ולהסבר בנוגע למהות השירותים.

(4) ככל שבשנת הדיווח או בשנת הדיווח ביחס לשנת הדיווח שקדמה לה חלה הפחתה מהותית בשעות העבודה של רואה החשבון המבקר, הוסרה הדרישה לפירוט השינוי ולמתן הסבר הדירקטוריון לשינוי האמור.

כמו כן, לפני התיקון לתקנות, סעיף 3(2) לתוספת השביעית קבע כי ככל שבשנת הדיווח או בשנת הדיווח ביחס לשנת הדיווח שקדמה לה חלה הפחתה מהותית בשכר הטרחה הכולל של רואה החשבון המבקר בעד שירותי ביקורת ושירותים קשורים לביקורת, יש לפרט את השינוי, לרבות מתן הסבר הדירקטוריון בקשר אליו. במסגרת התיקון לתקנות, תוקן כי השירותים האמורים הינם לרבות שירותי מס הקשורים לביקורת.

לצפייה בתיקון לתקנות – [לחצו כאן](#).

ביום 5 בינואר 2022, פורסם באתר הרשות תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) - התשפ"ב-2021, שנכנס לתוקף ביום 28 בדצמבר 2021 (להלן: "התיקון לתקנות"). במסגרת התיקון לתקנות, תוקנה התוספת השביעית לעניין פרטים בדבר רואה החשבון המבקר של התאגיד שיש לכלול בדוח הדירקטוריון, כך שהוסר דרישות הגילוי הבאות:

- (1) שעות העבודה שהושקעו על ידי רואה החשבון במתן שירותי ביקורת, שירותים הקשורים לביקורת ושירותי מס.
- (2) שעות העבודה שהושקעו על ידי רואה החשבון במתן שירותים שאינם נכללים בפסקה (1).
- (3) ככל שהשכר שפורט בפסקה (1) כלל שכר בעד שירותי מס שהיקפו עולה על 45 אחוזים מסך השכר שפורט לפי הפסקה האמורה, או שכר בעד שירותי מס שאינם שירותי הגשת דוחות מס לרשויות המס, הוסרה הדרישה למתן

דוח ריכוז ממצאים בנושא התחייבות לעמידה באמות מידה פיננסיות כלפי מחזיקי אגרות חוב סחירות

כאמור במבזקנו הקודם, בחודש אוקטובר 2021 ביצעו מחלקת ביקורת והערכה בשיתוף עם מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך ביקורת רחב בנושא התחייבות לעמידה באמות מידה פיננסיות כלפי מחזיקי אגרות חוב, ובפרט נבחנה עמידת חברות המדגם באמות מידה פיננסיות הקבועות בשטרי הנאמנות ובדיווחיהן כלפי מחזיקי החוב. בהתאם, הביקורת כללה בחינת נאותות חישוב אמות המידה הפיננסיות, לרבות עקביות החישוב ושלמות הנתונים שבבסיסו וכן הגילוי שניתן בדיווחי חברות המדגם אודות עמידתן באמות המידה הפיננסיות.

דוח ריכוז הממצאים מפרט מספר סוגיות מרכזיות שעלו במסגרת הביקורת:

- (1) **ליקויים בחישוב NOI** (טעויות בחישוב וניכוי הוצאות מה- NOI המותאם);
- (2) **קביעת שווי בטוחה שתשמש לחישוב עמידה ביחס מינימאלי של בטוחה לחוב** (אופן חישוב המס המשוער לצרכי הבטוחה, ביצוע התאמות בחישוב הרווח הצפוי, חישוב יתרת הלוואת בעלים בחישוב יחס בטוחה לחוב).

לדוח ריכוז הממצאים כפי שפורסם על ידי מחלקת ביקורת והערכה ברשות ניירות ערך, [לחצו כאן](#)

כללי התנהגות מוצעים לדירקטורים לקידום איכות הביקורת על הדוחות הכספיים (Best Practice)

כאמור במבזקנו הקודם, בחודש אוקטובר 2021 פרסמה מחלקת תאגידים, **מסמך סופי** שכולל המלצות לכללי התנהגות בנושאים שונים אשר יכולים לתמוך בקידום איכות הביקורת. לרבות, חשיבות תקשורת דו צדדית בין רואה החשבון המבקר לבין האורגנים בתאגיד, קריטריונים לבחירת רואה חשבון מבקר או להארכת כהונתו, שיקולים לעניין קביעת שכר הטרחה, חשיבות בחינת אי תלות של רואה חשבון המבקר. כללי ההתנהגות המוצעים נוגעים **לדירקטורים, ובפרט הדירקטורים החברים בוועדת הביקורת ו/או בוועדה לבחינת הדוחות הכספיים**. הכללים המומלצים עוסקים בעבודת הדירקטורים והפעולות שביכולתם לנקוט לשם קידום איכות הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר, ולא ממצה את כלל ההיבטים בעבודת הדירקטורים ואורגנים נוספים בתאגיד הרלוונטיים לקידום איכות הדיווח הכספי בכלל וקידום איכות הביקורת המבוצעת על ידי הרואה חשבון המבקר בפרט.

למסמך כפי שפורסם על ידי מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך, [לחצו כאן](#)



"כלי עזר" נוספים



דוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2021 - הערוכים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים IFRS

האפשרויות העשויות להיות למשבר נגיף הקורונה על חברות, אלא נוגעת במספר דוגמאות של השפעות אפשריות בלבד.

בנוסף, במסגרת דוחות לדוגמא אלה הוסרה כל התייחסות לתקן IAS 17 חכירות אשר הוחלף בתקן IFRS 16 חכירות החל משנת 2019, ולכן החל משנת 2021 אינו משפיע על מספרי ההשוואה המוצגים במסגרת הדוחות.

לעניין תיקוני תקנים, בדוחות לדוגמא נכללת, בין היתר, התייחסות לתיקונים השונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים בהקשר לרפורמת החלפת ריביות ה-benchmark (רפורמת ה-IBOR) אשר נכנסו לתוקף בשנת 2021 (ראו ביאור 22"א), וכן לתיקון לתקן IFRS 16 לעניין ויתורי חכירה אשר ניתנו לחוכרים על רקע משבר הקורונה, תוך הנחה כי החברה יישמה את התיקון ביישום מוקדם (ראו ביאור 22"ב) וביאור 14"ד).

כמו כן, ביאור 18 לדוחות לדוגמא (מסים על ההכנסה) עודכן בהקשר לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2021 ו-2022), התשפ"א – 2021, מיסוי הכנסות צבורות, תיקון 74 לחוק עידוד השקעות הון.

בחודש נובמבר 2021 פרסמנו **דוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2021** הערוכים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) וכוללים את הגילוי הנדרש בהתאם לפרק ד' של תקנות ניירות ערך (דו"חות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

כבכל שנה, דוחות לדוגמא אלה מעודכנים בגין עדכוני תקינה אשר נכנסו לתוקף מחייב במהלך שנת 2021, וכוללים גילוי בדבר תקני IFRS חדשים, תיקונים לתקני IFRS קיימים ופרשנויות של הוועדה לפרשנויות של תקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו אך טרם נכנסו לתוקף.

בדוחות לדוגמא אלה נכללת התייחסות לדוגמא להשפעות משבר נגיף הקורונה על פעילות החברה/הקבוצה בביאורים ב' ו-14"ד'. במסגרת ההתייחסות מובא תיאור כללי של המשבר והשפעותיו על הפעילות הכלכלית בארץ ובעולם, פירוט השפעות המשבר על פעילות החברה/הקבוצה, פירוט של המהלכים שננקטו על ידי החברה/הקבוצה להתמודדות עם המשבר (כולל פנייה למשכירי נכסים לשם הפחתת דמי החכירה בתקופת המשבר), ותחזית לגבי השפעת המשך המשבר על פעילות החברה/הקבוצה. יצוין כי ההתייחסות אינה כוללת את כל ההשפעות

לדוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2021, [לחצו כאן](#)

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הסברים נוספים.

המחלקה המקצועית, PwC Israel:

יעל ג'רסי

Yael.gerassi@pwc.com



משה פרץ

Moshe.peress@pwc.com



מלכי אייכנשטיין

Malka.eichenstein@pwc.com



דורין אבריאן

Dorin.avrian@pwc.com



פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן ראי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת, PwC, השותפים בה, עובדיה ונציגיה אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חבות זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל דוק ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.

© 2022 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

"PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, or, as the context requires, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd., which are member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 157 countries with over 276,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com/il

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd., their members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.