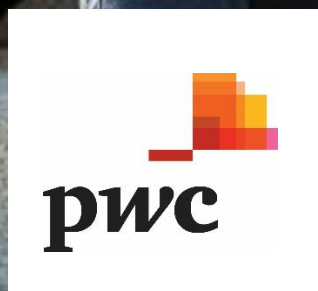


עדכוני תקינה בינלאומית (IFRS),
תקינה ישראלית ועדכוני רשות ניירות
ערך
חוזר מקצועי לרבעון הרביעי לשנת 2022



PwC skill
Your Source of Knowledge IL

ינואר 2023

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), התקינה הישראלית 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 ובפרסומי רשות ניירות ערך בישראל.

ברבעון החולף, פרסמה רשות ניירות ערך מספר החלטות ועמדות בנושאים חשובים: עדכון להבהרה לעמדה משפטית מספר 23-105 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות, עמדת סגל חשבונאית 8-13 בנושא הגילוי הנדרש על סיכון אשראי בדוחות הכספיים של תאגידים הפועלים בתחום האשראי החוץ בנקאי, החלטת אכיפה חשבונאית 1-22 בנושא קיבוץ מגזרי פעילות, עמדת סגל חשבונאית 9-99 בנושא הטיפול החשבונאי בנוגע למזומנים מוגבלים, מכתב ממנהלת מחלקת תאגידים בנוגע לדגשים צפויים בפעילות מחלקת תאגידים בשנת 2023, עדכון לעמדת סגל חשבונאית מספר 3-19 בנושא הטיפול החשבונאי בנוגע לווייתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה וכן שלוש פניות מקדמיות בנושאים שונים.

בנוסף, במסגרת חוזר מקצועי זה התייחסנו לתיקון ל-1 IAS בדבר סיווג התחייבויות פיננסיות כשוטפות או לא שוטפות בדוח על המצב הכספי אשר פורסם על ידי המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות (IASB) בחודש אוקטובר 2022, כמו גם לתיקון לתקן 1 IAS בעניין מדיניות חשבונאית מהותית אשר בתוקף מחייב החל מהדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2023 ודורש היערכות מוקדמת, וכן להצעה לתיקון 12 IAS בעניין השלכות מיסים של כללי Pillar 2.

כמו כן, ברבעון זה אישר ה-IASB את ההחלטות הטנטיביות של הוועדה לפרשנויות דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) בנושא ויתור על תשלומי חכירה על ידי מחכיר בחכירה תפעולית ובנושא הטיפול החשבונאי בכתבי אופציה על ידי חברות רכישה למטרות מיוחדות (SPAC). זאת לצד החלטה טנטיבית של ה-IFRIC מחודש נובמבר 2022 בנוגע להגדרת חכירה בתקן IFRS 16.

בתקינה הישראלית, פרסמו בחודש אוקטובר 2022 על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות שני תקני חשבונאות סופיים – תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות ותקן חשבונאות מספר 44 עלויות אשראי, שניהם בתוקף מחייב לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. עוד פורסמה בחודש נובמבר הצעה לתקן חשבונאות מספר 45 בדבר הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי.

ביום 30 בנובמבר 2022 קיימנו את הכנס השנתי השישה-עשר לעדכוני תקינה בינלאומית ורשות ניירות ערך של PwC Israel. הכנס עסק, בין היתר, בהתפתחויות בתקינה הבינלאומית (פרסומים סופיים חדשים לרבות הצעה לתיקון תקנים על ידי ה-IASB), כמו גם נושאים חמים ותקינה חדשה שנכנסה לתוקף מיידי ב-2022, כחלק מההיערכות לדוחות הכספיים לשנת 2022. בנוסף, אירחנו את ניר דוד, סגן מנהל מערך חשבונאות ופיננסים ברשות ניירות ערך, אשר הציג את הנושאים העיקריים משולחנה של רשות ניירות ערך בשנה החולפת, ובפרט פרויקט ה-iXBRL. לסיום, קיימנו פאנל בו דנו באתגרים החשבונאיים בדיווח כספי בתקופה של אי-וודאות כלכלית, וזאת על רקע החודשים האחרונים אשר התאפיינו בשיעורי אינפלציה גבוהים, עלייה בשיעורי הריבית, ותנודתיות בשוק ההון ובשערי החליפין.

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

אנו מקווים שעלון זה והפרסומים הקודמים שפורסמו על ידינו, ישמשו אתכם כחלק מתהליך ההיערכות לפרסום הדוחות הכספיים לרבעון השלישי לשנת 2022, כמו גם לרבעונים הבאים.

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה שתעלה.

בברכה,

המחלקה המקצועית

PwC Israel

תוכן העניינים

עדכונים ופרסומים בתקינה הבינלאומית (IFRS)

- 5 תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (IAS 1) – סיווג התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות בדוח על המצב הכספי
- 7 תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (IAS 1) – גילוי מדיניות חשבונאית
- 10 הצעה לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 12 (IAS 12)
- 11 רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2022 ותקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

עדכונים ופרסומים בתקינה הישראלית

- 13 שני תקני חשבונאות חדשים – הכנסות מחוזים עם לקוחות ועלויות אשראי
- 14 הצעה לתקן חשבונאות מספר 45 – הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

החלטות הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC)

- 18 החלטות IFRIC מחודשים אוקטובר עד דצמבר 2022
- 20 דיוני IFRIC מחודשים אוקטובר עד דצמבר 2022 שטרם הושלמו סופית

עדכוני רשות ניירות ערך

- 22 עדכון להבהרה לעמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות
- 23 עמדת סגל חשבונאית 13-8: הגילוי הנדרש על סיכון אשראי בדוחות הכספיים של תאגידים הפועלים בתחום האשראי החוץ בנקאי
- 24 החלטת אכיפה חשבונאית 22-1 בנושא קיבוץ מגזרי פעילות
- 25 עמדת סגל חשבונאית 99-9: הטיפול החשבונאי בנוגע למזומנים מוגבלים
- 25 מכתב ממנהלת מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך, עו"ד שרה קנדלר, לתאגידים המדווחים – דגשים צפויים בפעילות מחלקת תאגידים בשנת 2023
- 27 עדכון לעמדת סגל חשבונאית מספר 19-3 בנושא הטיפול החשבונאי בנוגע לוותורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה
- 28 פניות מקדמיות בנושאים שונים – ינואר 2023

נושאים "חמים" וכלי עזר - רבעון רביעי לשנת 2022

- 30 דוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2022 – הערוכים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS)
- 31 השלכות חשבונאיות של השינויים המאקרו-כלכליים והגאו-פוליטיים

עדכונים ופרסומים בתקינה הבינלאומית (IFRS)



תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (IAS 1) סיווג התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות בדוח על המצב הכספי

להלן עיקרי התיקון לתקן:

1. התיקון לתקן **מבטל את הקביעה בתיקון 2020 לפיה במצב שבו הזכות לדחות את סילוק ההתחייבות כפופה לעמידת הישות בתנאים ספציפיים, הזכות קיימת בתום תקופת הדיווח רק אם הישות עומדת בתנאים בתום תקופת הדיווח** (גם אם המלווה בוחן עמידה בתנאים רק במועד עתידי);
2. התיקון לתקן מוסיף את סעיף 72ב' לפיו הזכות של ישות לדחות סילוק התחייבות הנובעת מהסדר הלוואה למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח עשויה להיות כפופה לעמידת הישות בתנאים שנקבעו בהסדר הלוואה. לצורך יישום סעיף 69(ד):
(א) **אמות מידה פיננסיות ישפיעו על קיומה של הזכות בתום תקופת הדיווח במידה והישות נדרשת לעמוד בתנאים בתום תקופת הדיווח או לפניו.** תנאים אלה ישפיעו על קיומה של הזכות בתום תקופת הדיווח גם אם עמידה בהם נבחנת רק לאחר תקופת הדיווח (למשל, אמת מידה פיננסית המבוססת על מצבה הכספי של הישות בתום תקופת הדיווח אשר עמידה בה נבחנת רק לאחר תקופת הדיווח);
(ב) **אמות מידה פיננסיות לא ישפיעו על קיומה של הזכות בתום תקופת הדיווח במידה והישות נדרשת לעמוד בתנאים רק לאחר תום תקופת הדיווח** (למשל, אמת מידה פיננסית המבוססת על מצבה הכספי של הישות שישה חודשים לאחר תום תקופת הדיווח).
3. **דרישות גילוי -** עבור הסדרי הלוואות הכפופות לעמידת הישות בתנאים בתקופה של 12 חודשים לאחר תאריך המאזן, אשר סווגו כהתחייבויות לזמן ארוך, ישות נדרשת לגלות במסגרת הביאורים מידע אשר יאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את הסיכון שההתחייבויות תהפוכנה לניתנות לפדיון בתוך 12 חודשים, לרבות:
 - **מידע לגבי אמות המידה הפיננסיות** (לרבות מהותן, ומתי הישות נדרשת לעמוד בהן);

תקן IAS 1 הצגת דוחות כספיים קובע כי על מנת שישות תסווג התחייבות כהתחייבות לא שוטפת בדוח על המצב הכספי, נדרש כי לישות תהיה הזכות בסוף תקופת הדיווח לדחות את סילוק המחויבות למשך לפחות 12 חודשים לאחר תום תקופת הדיווח.

כזכור, בחודש ינואר 2020 פרסם ה-IASB תיקון לתקן IAS 1 (להלן: "תיקון 2020") אשר הבהיר, בין היתר, היבטים של האופן שבו ישויות מסווגות התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות, ובפרט, כיצד ישות מעריכה האם יש לה זכות לדחות את סילוק ההתחייבות כאשר זכות זו כפופה לעמידת הישות בתנאים מסוימים בתוך 12 חודשים לאחר תקופת הדיווח. להרחבה ראו מבקנו למחצית הראשונה לשנת 2020 (לחצו כאן). מועד התחילה המקורי של תיקון 2020 הינו תקופות שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו.

בהתאם לתיקון 2020, לישות אין זכות לדחות את סילוק ההתחייבות, ולכן עליה לסווג את ההתחייבות כשוטפת, כאשר הישות לא עמדה בתנאים שנקבעו בהתבסס על נסיבותיה בסוף תקופת הדיווח, אף אם עמידה בתנאים אלה נדרשת רק לאחר תקופת הדיווח.

על רקע תגובות והערות שעלו מצד הציבור, פורסם בחודש אוקטובר 2022 תיקון לתקן IAS 1 (להלן: "התיקון לתקן") אשר מתקן את תיקון 2020.

מועד תחילה והוראות מעבר

התיקון לתקן חל על דוחות כספיים לתקופות שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו.

יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי, ובתנאי שיישום במקביל ליישום מוקדם של תיקון 2020.

- הערך בספרים של ההתחייבות הקשורות;
- עובדות ונסיבות המצביעות על כך שהישות עשויה להתקשות לעמוד בתנאים במועד שבו היא תידרש לכך. למשל, העובדה שהישות נקטה פעולות מסוימות במהלך או לאחר תקופת הדיווח על מנת למנוע או להקטין את ההפרה הפוטנציאלית. עובדות ונסיבות אלה עשויות לכלול, בנוסף, את העובדה כי הישות לא עומדת באמות המידה הפיננסיות בהתבסס על הנסיבות הקיימות בתאריך המאזן.

לצפייה בתיקון לתקן כפי שפורסם על ידי ה-IASB – [לחצו כאן](#).

אמות מידה פיננסיות של הסדרי הלוואות אשר הישות נדרשת לעמוד בהן רק לאחר תקופת הדיווח לא ישפיעו על סיווג ההתחייבות כשוטפת או לא שוטפת בתאריך הדיווח

אמות מידה פיננסיות של הסדרי הלוואות אשר הישות נדרשת לעמוד בהן בתום תקופת הדיווח או לפניו ישפיעו על סיווג ההתחייבות כשוטפת או לא שוטפת בתאריך הדיווח, גם אם בחינת עמידה בתנאי מתבצעת רק לאחר תאריך הדיווח

4. התיקון לתקן דחה את מועד התחילה המחייב של תיקון 2020 כך שיחול החל מתקופות שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. כמו כן, קובע התיקון לתקן כי תיקון 2020 ייושם באופן רטרואקטיבי. יישום מוקדם של תיקון 2020 אפשרי בכפוף למתן גילוי, ובתנאי שייושם במקביל ליישום מוקדם של התיקון לתקן.



תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (IAS 1) גילוי מדיניות חשבונאית

לדוגמה, סביר שישות תחשיב מידע לגבי מדיניות חשבונאית כמהותי לדוחותיה הכספיים אם מידע זה מתייחס לעסקאות, אירועים אחרים או תנאים מהותיים וכן:

- (א) הישות שינתה את המדיניות החשבונאית שלה במהלך תקופת הדיווח, והתוצאה של שינוי זה היא שינוי מהותי למידע בדוחות הכספיים;
- (ב) הישות בחרה במדיניות החשבונאית מתוך חלופה אחת או יותר המותרת על ידי תקני IFRS – למשל, בחירה של ישות למדוד נדל"ן להשקעה בעלות היסטורית במקום בשווי הוגן;
- (ג) בהיעדר תקן IFRS החל ספציפית, המדיניות החשבונאית פותחה בהתאם לתקן IAS 8;
- (ד) המדיניות החשבונאית מתייחסת לתחום שבו ישות נדרשת לבצע שיקולי דעת משמעותיים או להניח הנחות משמעותיות (שניתן להם גילוי בהתאם ל- IAS 1);
- (ה) הטיפול החשבונאי הוא מורכב והמידע נדרש לצורך הבנת עסקאות, אירועים או תנאים אחרים מהותיים – מצב זה עשוי להיווצר, למשל, אם ישות מיישמת יותר מתקן IFRS אחד לקבוצה של עסקאות מהותיות.

תיקון לתקן IAS 1 (להלן: "התיקון" או "התיקון לתקן") בעניין **שיפור גילוי המדיניות החשבונאית** נכנס לתוקף מחייב (וייושם פרוספקטיבית) **החל מתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023**. על אף העובדה כי פרסמנו התייחסות לתיקון זה בעבר, אנו רואים לנכון להפנות את תשומת ליבכם להוראות התיקון אשר צפוי להשפיע באופן משמעותי על ביאור המדיניות החשבונאית של החברות החל מדוחותיהן הכספיים לשנת 2023.

התיקון דורש מחברות לגלות את מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית, חלף גילוי המדיניות החשבונאית המשמעותית שלהן. בהתאם לתיקון, מידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא מהותי אם, בחינה שלו יחד עם מידע אחר שנכלל בדוחות הכספיים של ישות, ניתן לצפות באופן סביר שהוא ישפיע על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה.

בהתאם לתיקון, מידע לגבי מדיניות חשבונאית **עשוי להיות מהותי** בשל מהות העסקה, האירועים או התנאים הקשורים, **גם אם הסכומים אינם מהותיים מבחינה כמותית**.

בבחינת מהותיות המידע לדוחותיה הכספיים, על ישות לבחון האם משתמשים בדוחותיה הכספיים צריכים את המידע על מנת להבין מידע מהותי אחר. בחינה זו תיקח בחשבון הן שיקולים כמותיים והן שיקולים איכותיים.

לצפייה בתיקון לתקן כפי שפורסם על ידי IASB – [לחצו כאן](#).

מכשירים פיננסיים לישות אין בחירה לגבי סיווג מכשיריה הפיננסיים. במקרה זה, משתמשי הדוחות הכספיים יכולים להבין כיצד הישות טיפלה במכשיריה הפיננסיים המהותיים, רק אם הם יבינו כיצד הישות יישמה את דרישות IFRS 9;

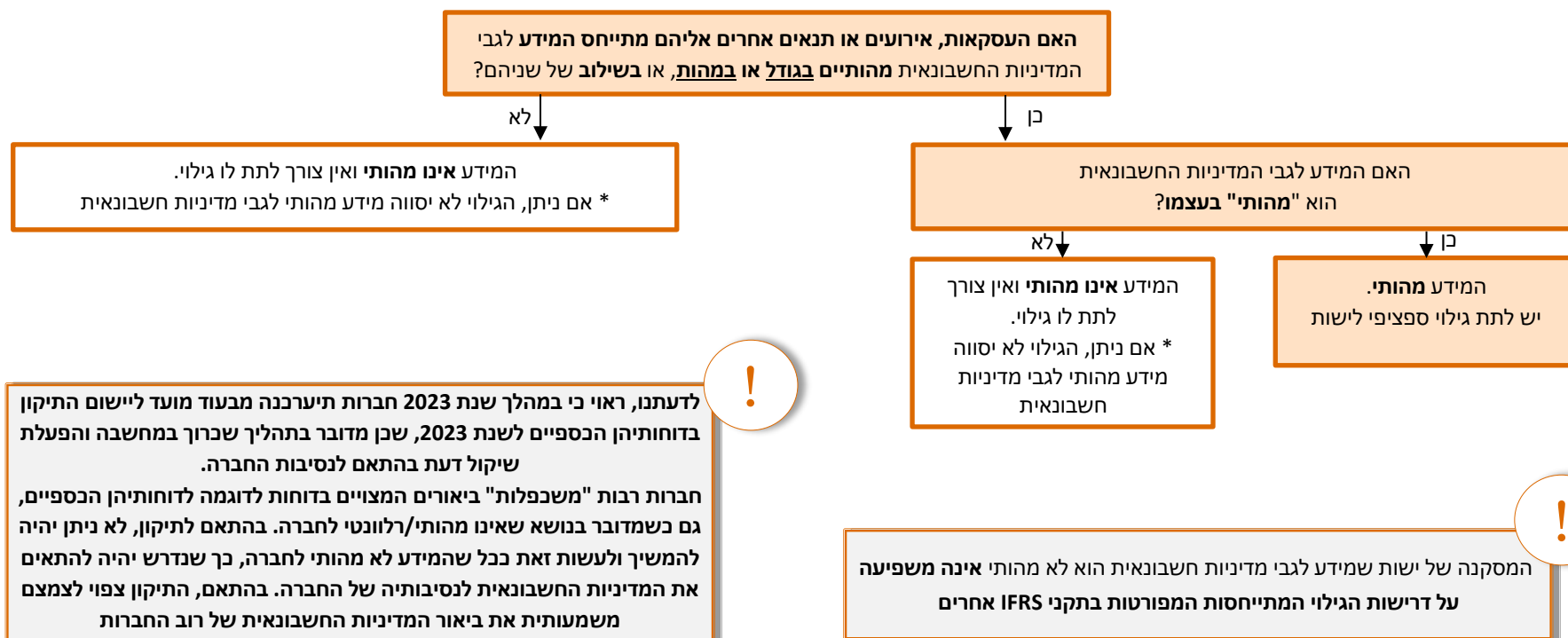
(ב) הישות מדווחת בתחום שיפוט שבו ישויות מדווחות גם תוך יישום תקני חשבונאות מקומיים;

(ג) הטיפול החשבונאי הוא מורכב והמידע נדרש לצורך הבנת עסקאות, אירועים או תנאים אחרים מהותיים – מצב זה עשוי להיווצר, למשל, אם ישות מיישמת יותר מתקן IFRS אחד לקבוצה של עסקאות מהותיות.

התיקון מבהיר כי מידע לגבי מדיניות חשבונאית שמתמקד באופן שבו ישות יישמה את הדרישות בתקני IFRS **לנסיבותיה הספציפיות** מספק מידע ספציפי לישות שהוא **שימושי יותר** למשתמשים בדוחות הכספיים מאשר מידע סטנדרטי או מידע שרק משכפל או מתמצת את הדרישות של תקני IFRS. עם זאת, מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית עשוי לעיתים לכלול מידע סטנדרטי או מידע שרק משכפל או מתמצת את הדרישות של תקני IFRS, אם, למשל:

(א) המידע נחוץ למשתמשי הדוחות הכספיים לצורך הבנת מידע מהותי אחר שניתן בדוחות הכספיים. למשל, כאשר בהתאם ליישום הוראות IFRS 9

התיקון מציג תרשים הממחיש כיצד ישות מעריכה האם מידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא מהותי, ולכן יש לתת לו גילוי:



בהמשך לאמור, אנו רואים לנכון להזכיר גם את **עמדה משפטית מספר 105-25 בנושא קיצור הדוחות** (להלן: "העמדה המשפטית") אשר פורסמה על ידי רשות ניירות ערך ביום 12 בדצמבר 2012. במסגרת העמדה המשפטית, מציג סגל הרשות מתווה לטיפול בבעיית עודף הגילוי והסרבול בדוחות.

במסגרת העמדה המשפטית, מציין סגל הרשות כי הדוחות אינם מטרה בפני עצמה אלא אמצעי לשם קבלת החלטות השקעה מושכלות. דוחות לא שימושיים אינם יכולים להשיג מטרה זו. כמו כן, **ההשלכות של גילוי עודף ולא מובן עלולות להיות חמורות**: ראשית, מידע עודף בדוחות מקשה על המשקיעים לעשות בהם שימוש. שנית, במקרים בהם הדוח ארוך או קשה להבנה, עלול המשקיע לוותר על השימוש בדוח כולו או בחלקים ממנו, בבחינת אין לו עסק בנסתרות. לבסוף, המשקיע אף עלול לוותר באופן לא מודע על מידע חשוב, כלומר לקרוא את הדוח מבלי להבין כי חלק מהמידע הרלבנטי אינו מצוי בו או מבלי שיעציל להתמקד בפריטי הגילוי החשובים. במצב זה המשקיע מצוי באשליה כי כל המידע המהותי בידיו בעוד שאין אלו פני הדברים.

עוד צוין במסגרת העמדה המשפטית כי הרשות מצפה כי חברות ינקטו ביוזמתן הליך משמעותי לטיוב ולקיצור הדוחות בהתאם לעקרונות המפורטים במסמך זה, וכי האחריות הראשית לעניין מוטלת על עורכי הדוחות ככלל ובפרט על הדירקטוריון, כגורם האחראי לאישור הדוחות. לצד זה, על רואי החשבון להידרש אף הם לנושא זה במהלך עבודת הביקורת.

העמדה כוללת הצעות ודוגמאות ספציפיות ליישום, וביניהן התייחסות ספציפית לדוחות הכספיים. במסגרת התייחסות זו, מציין סגל הרשות כי על הביאורים להסתפק במתן מידע מהותי בלבד ולא לכלול בכל מקרה את כל פריטי הגילוי המופיעים בתקינה הבינלאומית או בדוחות לדוגמה המפורסמים על ידי משרדי רואי החשבון הגדולים כאילו היו רשימות תיוג. כמו כן, מודגש כי גם מידע המתייחס לפריט מהותי בדוחות הכספיים או ביאור שאינו מתייחס לפריט בדוחות

הכספיים צריך להיכלל בדוחות רק אם הוא מהותי. כך לדוגמה, רמת הפירוט בביאורים לדוחות ביחס לסעיף מהותי צריכה להיות בהתאם למהותיות הפרטים.

בעניין המדיניות החשבונאית, מציין סגל הרשות במסגרת העמדה המשפטית כי אין להתייחס למדיניות חשבונאית או לתקנים חשבונאיים שיישומם (או ביחס לתקנים חדשים - יישומם העתידי) אינו מהותי לדוחות הכספיים של התאגיד. בנוסף, על הביאור לשים דגש (בדרך חזותית או בדרך אחרת) על כל אלה:

1. בחירת התאגיד המדווח בין חלופות שהותרו בתקני חשבונאות או בחירה במדיניות חשבונאית בנושא שבו אין הוראה מפורשת בתקני חשבונאות.
2. אימוץ מוקדם של תקני חשבונאות חדשים או שינוי מדיניות חשבונאית.

בנוסף מציין סגל הרשות כי:

1. חברה המיישמת לראשונה מדיניות חשבונאית או המשנה מדיניות חשבונאית אינה נדרשת לפרט סכומי תיאומים לתקופת הדוח ולתקופות קודמות אם אינם מהותיים.
2. במסגרת גילוי לתקנים חשבונאיים חדשים בתקופה שלפני יישומם, אם רק היבטים מסוימים של התקנים מהותיים לתאגיד יש למקד את הגילוי בהיבטים אלו. כמו כן מומלץ להציג גילוי זה במתכונת טבלאית בעלת העמודות הבאות: שם התקן; מועד כניסתו לתוקף; דרישות התקן הרלוונטיות לתאגיד; השפעה צפויה.
3. אין צורך להתייחס למדיניות חשבונאית קיימת או עתידית הנוגעת לגילוי בלבד ואינה משפיעה על תוצאות הפעולות והמצב הכספי.

לצפייה בעמדה משפטית מספר 105-25, [לחצו כאן](#).

הצעה לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 12 (IAS 12)

רקע

כללי Pillar 2 אשר אומצו על ידי 27 מדינות האיחוד האירופי קובעים החלה של שיעור מס אפקטיבי מינימלי של 15% ברמה מדינתית, בהתייחס לקבוצת חברות רב-לאומית עם מחזור מאוחד של מעל ל- 750 מיליון אירו. להרחבה, ראו מבזק מחלקת מיסים של PwC Israel ([לחצו כאן](#)).

כללי ה-Pillar 2 צפויים להוביל לשינוי בשיעורי מס החברות במספר מדינות בשנים הקרובות. ההשפעה של שינויים בשיעורי מס חברות על מדידת נכסי והתחייבויות מיסים נדחים תלויה במהות ובעיתוי של שינויי החקיקה בכל מדינה.

הצעה לתיקון IAS 12

על רקע האמור, ביום 9 בינואר 2023 פרסם ה-IASB תיקונים מוצעים לתקן 12 IAS מיסים על ההכנסה (להלן: "ההצעה לתיקון" או "ההצעה") אשר מטרתם לספק הקלה זמנית מהטיפול החשבונאי במיסים הנדחים הנובעים מהיישום הקרוב של כללי Pillar 2. ההצעה פתוחה להערות הציבור עד ליום 10 במרס 2023. בהתאם להצעה, ה-IASB מתכנן להשלים את התיקונים במהלך הרבעון השני לשנת 2023, בכפוף להערות הציבור על ההצעה.

להלן עיקרי התיקונים המוצעים במסגרת ההצעה לתיקון:

1. פטור זמני מיישום הוראות ההכרה והגילוי של IAS 12 - ישות לא תידרש להכיר בנכסי והתחייבויות מיסים נדחים הנובעים מכללי Pillar 2, ואף לא

- לתת לגביהם מידע בביאורים, וזאת בכפוף למתן גילוי כי הישות יישמה את הפטור האמור לגבי הוראות ההכרה והגילוי. הצעה זו תיכנס לתוקף באופן מיידי ותישם באופן רטרואקטיבי בהתאם להוראות IAS 8.
2. עבור תקופות שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2023:
- (א) ישות תידרש להציג בנפרד את הוצאות/הכנסות המיסים השוטפים הנובעים מכללי Pillar 2.
- (ב) בתקופה שבה חקיקת Pillar 2 תיחשב חוקקה או שחקיקתה הושלמה למעשה, אך טרם נכנסה לתוקף מחייב, על הישות לתת גילוי עבור התקופה השוטפת בלבד למידע הבא:
- מידע לגבי חקיקה כאמור אשר חוקקה או שחקיקה הושלמה למעשה בתחומי שיפוט שבהם פועלת החברה;
 - תחומי השיפוט שבהם שיעור המס האפקטיבי של הישות לתקופה השוטפת נמוך מ-15%. כמו כן, על הישות לתת גילוי להוצאות/הכנסות המיסים והרווח החשבונאי בתחומי שיפוט אלה במצטבר כמו גם שיעור המס האפקטיבי הממוצע המשוקלל.
 - האם הערכות שביצעה הישות כחלק מהיערכות ליישום כללי Pillar 2 מצביעות על כך שקיימים תחומי שיפוט:
 - שזוהו בשלב הקודם (כבעלי שיעור מס אפקטיבי הנמוך מ-15%) אך שהישות עשויה שלא להיות חשופה לתשלום מיסי Pillar 2 בגינם; או-
 - שלא זוהו בשלב הקודם אך הישות עשויה להיות חשופה לתשלום מיסי Pillar 2 בגינם.

נציין כי ישויות אשר לכללי ה-Pillar 2 צפויה להיות השפעה מהותית עליהן, נדרשות לבחון האם עולה הצורך במתן דרישות הגילוי בהתאם להוראות IAS 1 (ככל שמתן הגילוי הכרחי על מנת לאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להבין את ההשפעה הצפויה של עסקאות ספציפיות, תנאים ואירועים אחרים על מצבה הכספי ותוצאות פעילותה של הישות). במקרה שמסקנת הישות הינה שיש לתת את דרישות הגילוי האמורות, בנקודת זמן זו הגילוי צפוי להיות איכותי בלבד.

לצפייה בהצעה לתיקון IAS 12 כפי שפורסמה על ידי ה-IASB, [לחצו כאן](#).

רשימת תקנים ותיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2022 ותקנים ותיקונים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

להלן רשימה המרכזת את התקנים והתיקונים לתקנים אשר נכנסו לתוקף מחייב לגבי תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022, וכן תקנים ותיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות:

תקן/תיקון לתקן	נושא התקן/ התיקון לתקן	מועד תחילה
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 בגרסתה 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	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
תיקון לתקן IAS 1	סיווג התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות בדוח על המצב הכספי	1 בינואר 2024
תיקון לתקן IFRS 16	התחייבות בגין חכירה בעסקת מכירה וחכירה בחזרה	1 בינואר 2024
תיקונים לתקנים IFRS 10 ו-IFRS 28	מכירה או תרומה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה או עסקה משותפת עם זאת, יישום מוקדם אפשרי	מועד התחילה נדחה למועד שאינו ידוע.



עדכונים ופרסומים בתקינה הישראלית

שני תקני חשבונאות חדשים – הכנסות מחוזים עם לקוחות ועלויות אשראי

כפי שפרסמנו בהרחבה, ביום 1 ביוני 2022 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן: "המוסד לתקינה") שתי הצעות לתקני חשבונאות חדשים – **הצעה לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות והצעה לתקן חשבונאות מספר 44 עלויות אשראי**. ההצעות היו פתוחות להערות ותגובות הציבור עד ליום 1 בספטמבר 2022. בהמשך לכך, ביום 18 באוקטובר 2022 פורסמו התקנים הסופיים. התקנים בתוקף מחייב **לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו**. יישום מוקדם אפשרי החל ממועד פרסום התקנים, בכפוף למתן גילוי.

תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות

התקן האמור יחליף את תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות, תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה, תקן חשבונאות מספר 4 עבודות על פי חוזה ביצוע, כמו גם את הבהרה 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו והבהרה 9 הכנסות מעסקאות תוכנה, והוא מבוסס בעיקרו על תקן IFRS 15 לרבות ההבהרות שפורסמו לו. עם זאת, התקן שונה מ-IFRS 15 במספר היבטים וכולל הקלות ביחס לתקינה הבינלאומית.

לפירוט ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות מספר 43 לבין IFRS 15, ראו [מבזקנו לרבעון השני לשנת 2022](#).

לתקן חשבונאות מספר 43, [לחצו כאן](#).

תקן חשבונאות מספר 44 עלויות אשראי

תקן חשבונאות מספר 44 מאמץ את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי (IAS 23), ומחליף למעשה את תקן חשבונאות מספר 3 היוון עלויות אשראי אשר פורסם בשנת 1999.

לפירוט ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות מספר 44 לבין תקן חשבונאות מספר 3, ראו [מבזקנו לרבעון השני לשנת 2022](#).

לתקן חשבונאות מספר 44, [לחצו כאן](#).

הצעה לתקן חשבוונאות מספר 45 – הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

ביום 28 בנובמבר 2022 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות (להלן: "המוסד לתקינה") את **הצעה לתקן חשבוונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי** (להלן: "ההצעה לתקן" או "התקן"), וזאת לאחר אישור ההצעה האמורה על ידי הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה. ההצעה לתקן מפורסמת על ידי המוסד לתקינה על מנת לקבל תגובות והערות, לפני הפיכת ההצעה, לתקן סופי. **ההצעה לתקן פתוחה להערות ותגובות הציבור עד ליום 28 בפברואר 2023.**

רקע

נכון להיום, התקינה הישראלית כוללת את **גילוי דעת 35 הטיפול החשבונאי במענק השקעות** אשר נכנס לתוקף בשנת 1984 (להלן: "גילוי דעת 35") ומתייחס למענק השקעות ו/או מענק הישבון המתקבל מאוצר המדינה כמענק לרכישתם של נכסים לא-כספיים, וכן את **הנחיה מקצועית 2021/1 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי** אשר פורסמה במרס 2021 (להלן: "ההנחיה המקצועית"). ההנחיה המקצועית אינה חלה על מענקים ממשלתיים בתחולת גילוי דעת 35, ואינה חלה על מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי אחר שאינם להתמודדות עם משבר הקורונה.

מנגד, התקינה הבינלאומית כוללת את **תקן חשבוונאות בינלאומי 20 הטיפול במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי** (להלן: "IAS 20") אשר מיושם בטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ובגילוי בגינם, וכן בגילוי לצורות אחרות של סיוע ממשלתי. כמו כן, כוללת התקינה הבינלאומית את **פרשנות מספר 10 של הוועדה המתמדת לפרשנויות סיוע ממשלתי – ללא קשר ספציפי לפעילויות תפעוליות** (להלן: "SIC 10").

לצפייה בהצעה לתקן חשבוונאות מספר 45, [לחצו כאן](#).

תקן חשבוונאות מספר 45

התקן מבוסס בעיקרו על ההוראות העיקריות בתקן IAS 20 ובפרשנות SIC 10, אך כולל מספר הבדלים שיפורטו להלן. התקן כולל דרישות ספציפיות לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות ומאפשר לישות בחירת מדיניות חשבונאית בין שתי חלופות:

א. חלופה א' (מבוססת על IAS 20) - דורשת מישות להכיר במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות **במלואו כמענק ממשלתי** אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק **צפוי שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים** בהתאם לתנאי המענק. אחרת, מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות **יוכר בחלקו כהתחייבות ובחלקו כמענק ממשלתי**. ההתחייבות לתשלום תמלוגים תימדד לפי שוויה ההוגן במועד ההכרה לראשונה. בכל תאריך דיווח עוקב ההתחייבות תימדד לפי שיטת הריבית האפקטיבית תוך הבאה בחשבון של שינויים באומדנים של סכומי התמלוגים ועיתוי תשלומם. כמו כן, **ההסתברות לתשלום תמלוגים תיבחן בכל תאריך דיווח** ושינוי בהסתברות יטופל כשינוי אומדן.

ב. חלופה ב' (שאינה מבוססת על IAS 20) - דורשת מישות להכיר במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות **כמענק** אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק **לא צפוי ברמה גבוהה שהישות תידרש להחזיר את המענק** בדרך של תשלום תמלוגים. אחרת, המענק יוכר כהתחייבות. בחינת **ההסתברות להחזר המענק** בדרך של תשלום תמלוגים תבוצע במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק **ולא תיבחן מחדש לאחר מכן**.

בנוסף, התקן מבטל את סעיפים יז ו-יח ואת סעיפים 22 ו-23 להנחיה המקצועית אשר מתייחסים להלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק ולהלוואות בערבות המדינה. למעט סעיפים אלה, מצוין בדברי המבוא לתקן כי ההנחיה המקצועית אינה עומדת בסתירה לתקן זה והתבססה אף היא על הוראות תקן IAS 20.

ההבדלים העיקריים בין ההצעה לתקן חשבונאות מספר 45 לבין תקן IAS 20:

נושא	ההבדלים בין התקנים
מדידה לראשונה וטיפול עוקב	כאמור לעיל, תקן חשבונאות מספר 45 צפוי לאפשר בחירת מדיניות חשבונאית בין שתי חלופות. חלופות אלה שונות זו מזו הן בהכרה לראשונה והן בטיפול העוקב, בפרט לעניין מענק ממשלתי לכיסוי יציאות אשר הישות נדרשת להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים. לעניין הכרה לראשונה, חברה אשר בוחרת בחלופה ב' תכיר במענק ברווח או הפסד אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק לא צפוי ברמה גבוהה שהישות תידרש להחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים. אחרת, המענק יוכר כהתחייבות. לעומת זאת, בהתאם לתקן IAS 20 אם במועד התגבשות הזכאות לקבלת המענק מגיעה החברה למסקנה שלא קיים ביטחון סביר (reasonable assurance) שהמענק שהתגבשה הזכאות לקבלתו יוחזר, מכירה החברה באותו מועד בהתחייבות פיננסית המטופלת בהתאם להוראות המפורטות ב-IFRS 9 לגבי התחייבויות פיננסיות הנמדדות בעלות מופחתת. הפער בין המענק שהתקבל לבין שוויה ההוגן של ההתחייבות הפיננסית האמורה במועד ההכרה בה לראשונה מטופל כמענק ממשלתי, אשר נזקף לרווח או הפסד. במקרה בו במועד הזכאות מגיעה החברה למסקנה שקיים ביטחון סביר שהמענק שהתקבל לא יוחזר, נזקף המענק, באותו מועד, לרווח או הפסד. לעניין הטיפול העוקב, גם כאן קיימת השלכה לחלופה שנבחרה על ידי החברה. ככל שישות בחרה בחלופה ב', בחינת ההסתברות להחזר המענק בדרך של תשלום תמלוגים תבוצע במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק ולא תיבחן מחדש לאחר מכן. לעומת זאת, בהתאם לתקן IAS 20, ההסתברות לתשלום תמלוגים תיבחן בכל תאריך דיווח ושינוי בהסתברות יטופל כשינוי אומדן. ככל שהוכרה התחייבות, בכל תאריך דיווח עוקב ההתחייבות תימדד לפי שיטת הריבית האפקטיבית תוך הבאה בחשבון של שינויים באומדנים של סכומי התמלוגים ועיתוי תשלומם.
מענק המתייחס לנכס	תקן IAS 20 מאפשר הצגה של מענק המתייחס לנכס כהכנסה נדחית או כניכוי מהערך בספרים של הנכס. תקן חשבונאות מספר 45 דורש הצגה של מענק המתייחס לנכס כניכוי מהערך בספרים של הנכס.
מענק המתייחס להכנסה	תקן IAS 20 מאפשר הצגה של מענק המתייחס להכנסה כחלק מרווח או הפסד, בנפרד, תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת" או כניכוי מההוצאות. תקן חשבונאות מספר 45 דורש הצגה של מענק המתייחס להכנסה כניכוי מההוצאות המתייחסות, אם המענק ניתן באופן מזהה ביחס להוצאות אלה. אחרת, המענק יוצג כהכנסה, בהתאם למהותו.
סף ההכרה במענק ממשלתי	סף ההכרה במענק ממשלתי בתקן IAS 20 הוא "ביטחון סביר". קיימת פרשנות המיושמת בפרקטיקה למונח זה - "צפוי, כלומר יותר סביר מאשר לא" (probable). סף ההכרה במענק ממשלתי בתקן חשבונאות מספר 45 הוא "צפוי, כלומר יותר סביר מאשר לא" חלף המונח "ביטחון סביר" (מאחר והמונח המשמש בתקן 45 מיושם בפרקטיקה גם על ידי חברות המיישמות תקינה בינלאומית, עניין זה לא בהכרח ייצור פער לעומת כללי ה-IFRS).
דרישות גילוי	תקן חשבונאות מספר 45 הרחיב את דרישות הגילוי מעבר לאלה הכלולות בתקן IAS 20.
נושאים נוספים	- בהתאם לדברי המבוא לתקן חשבונאות מספר 45, תקן IAS 20 אשר פורסם בשנת 1983 ערוך בצורה מיושנת וכולל סעיפים רבים שאילו הותקן כיום, היו נכללים בבסיס למסקנות, אם בכלל. סעיפים אלה לא אומצו בתקן חשבונאות מספר 45. - תקן IAS 20 אינו כולל סעיף של מטרת התקן. בתקן חשבונאות מספר 45 נכלל סעיף כאמור.

מועד תחילה והוראות מעבר מוצעים

בהתאם להצעה לתקן, התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יתאפשר בכפוף למתן גילוי.

לעניין הוראות המעבר ביישום לראשונה:

- א. דרישות המדידה ייושמו למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ההשפעה המצטברת של יישום דרישות המדידה תיזקף במועד היישום לראשונה לסעיף המתאים בהון. ישות לא תציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בדרישות המדידה הנובעים מהוראות תקן זה.
- ב. דרישות הגילוי וההצגה ייושמו למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ישות תיישם את דרישות הגילוי לכלל המענקים הממשלתיים שהישות הייתה זכאית להם עד למועד היישום לראשונה, למעט אלה שהוכרו במלואם ברווח או הפסד ושתנאייהם קוימו במלואם. ישות תציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בהצגה הנובעים מהוראות תקן זה.



החלטות הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC)

החלטות IFRIC מחודשים אוקטובר עד דצמבר 2022

הנושא/ התקן	Agenda Decision
ויתור על תשלומי חכירה על ידי מחכיר בחכירה תפעולית (IFRS 9, IFRS 16) לדיון ה-IFRIC מחודש מרס 2022 לחצו כאן לדיון ה-IFRIC מחודש ספטמבר 2022 לחצו כאן	כפי שפירטנו בהרחבה במבזקנו לרבעון הראשון לשנת 2022, בחודש מרס 2022 דנה הוועדה בטיפול החשבונאי המיושם על ידי מחכיר בחכירה תפעולית בגין ויתור על תשלומי חכירה תפעולית. בפרט, הוועדה דנה במצב שבו המחכיר מוותר לחוכר על תשלומי חכירה אשר הגיע מועד פירעונם החוזי אך טרם נפרעו (ואשר בגינם הכיר המחכיר בנכס חייבים בדוח על המצב הכספי), וכן על תשלומי חכירה אשר טרם הגיע מועד פירעונם החוזי. הסוגיות שנידונו: 1. כיצד על המחכיר ליישם את מודל הפסדי האשראי החזויים בתקן IFRS 9 בגין יתרת חייבים בגין חכירה תפעולית, כאשר הוא מתכנן להעניק ויתור לחוכר בגין תשלומים שהגיע מועד פירעונם החוזי, אך לפני שהוענק הוויתור בפועל? 2. האם המחכיר נדרש ליישם בגין הוויתור חשבונאות גריעה בתחולת IFRS 9, או חשבונאות של תיקון חכירה בתחולת IFRS 16? בקצרה נציין כי בדיון ה-IFRIC האמור החליט ה-IFRIC את ההחלטות הטנטטיביות הבאות: 1. לגבי שאלה 1 לעיל, בתקופה שטרם הענקת הוויתור בפועל, על המחכיר למדוד את הפסדי האשראי החזויים בגין יתרת החייבים בחכירה תפעולית בדרך שתשקף סכום בלתי מוטא ומשוקלל הסתברות שנקבע על ידי הערכת טווח של תוצאות אפשריות (כנדרש בסעיף 5.5.17 לתקן IFRS 9), לרבות ציפיותיו לגבי ויתור על תשלומי חכירה הנכללים ביתרת החייבים; 2. לגבי שאלה 2 לעיל, המחכיר יטפל בוויתור על תשלומי החכירה, בנסיבות המתוארות, באופן הבא: (א) יישום הוראות הגריעה של תקן IFRS 9 בגין ויתור על תשלומי חכירה אשר נכללו ביתרת חייבים בגין חכירה תפעולית במועד שבו הוענק הוויתור; (ב) יישום הוראות IFRS 16 לעניין תיקון חכירה בגין ויתור על תשלומי חכירה עתידיים אשר טרם הוכר בגינם נכס חייבים בגין חכירה תפעולית. בדיון הוועדה מחודש ספטמבר 2022, הוחלט לאשר את ההחלטה הטנטטיבית האמורה בשינויי נוסח קלים אשר ככלל אינם משנים את מהות ההחלטה. בפרט, השתנה נוסח ההחלטה השנייה המתוארת לעיל, כך שיישום הוראות הגריעה של תקן IFRS 9 יחול בגין ויתור על תשלומי חכירה אשר המחכיר הכיר כחייבים בגין חכירה תפעולית וכהכנסה עד למועד שבו הוענק הוויתור. לאחר דיון ה-IFRIC מחודש ספטמבר 2022, השלים ה-IFRIC את הדיון בנושא והעביר את ההחלטה לאישורו הסופי של ה-IASB. אישורו הסופי של ה-IASB התקבל במסגרת ישיבתו בחודש אוקטובר 2022.

החלטות IFRIC מחדשים אוקטובר עד דצמבר 2022

הנושא/ התקן	Agenda Decision
חברות רכישה למטרות מיוחדות (SPAC) – הטיפול החשבונאי בכתבי אופציה (warrants)	כפי שפירטנו בהרחבה במבזקנו לרבעון הראשון לשנת 2022 , בחודש מרס 2022 דנה הוועדה במצב שבו ישות (להלן: "הישות") רוכשת SPAC (Special Purpose Acquisition Company) בתמורה להון מניות ולכתבי אופציה (warrants), כאשר ב-SPAC קיימים במועד הרכישה כתבי אופציה אשר הונפקו בעבר למייסדי ה-SPAC ולמשקיעים.
לדיון ה-IFRIC מחדש מרס 2022 לחצו כאן	להלן הנושאים אשר נדונו על ידי הוועדה בחודש מרס 2022:
לדיון ה-IFRIC מחדש ספטמבר 2022 לחצו כאן	1. מיהו הרכש החשבונאי?
	2. איזה תקן דיווח כספי בינלאומי חל על רכישת ה-SPAC?
	3. מהם הנכסים האינדיווידואליים הניתנים לזיהוי שנרכשו וההתחייבויות שניטלו?
	4. האם הישות נוטלת את כתבי האופציה שהונפקו על ידי ה-SPAC כחלק מהרכישה?
	5. מהו הטיפול החשבונאי שתיישם הישות בגין כתבי האופציה שהונפקו על ידי ה-SPAC ואשר ניטלו כחלק מהרכישה?
	6. מהו הטיפול החשבונאי שתיישם הישות בגין החלפת כתבי האופציה שהונפקו על ידי ה-SPAC?
	7. האם הישות רוכשת גם שירותי רישום למסחר בבורסה?
	8. איזה תקן דיווח כספי בינלאומי חל על המכשירים שהונפקו?
	לפירוט החלטות הוועדה הטנטטיביות בנושאים לעיל, אשר התקבלו בחודש מרס 2022, ראו מבזקנו לרבעון הראשון לשנת 2022 .
	בדיון הוועדה מחדש ספטמבר 2022, הוחלט לאשר את ההחלטה הטנטטיבית האמורה בשינויי נוסח קלים אשר ככלל אינם משנים את מהות ההחלטה. לאחר דיון ה-IFRIC מחדש ספטמבר 2022, השלים ה-IFRIC את הדיון בנושא והעביר את ההחלטה לאישורו הסופי של ה-IASB. אישורו הסופי של ה-IASB התקבל במסגרת ישיבתו מחדש אוקטובר 2022.
	(*) בהקשר זה נציין כי דיון ה-IFRIC כלל מסכת עובדות חלופית לפיה רכישת ה-SPAC בוצעה בדרך של "רכישה במהופך". כלומר, ה-SPAC הנפיקה מניות רגילות לבעלים של הישות בתמורה למניות הרגילות של הישות כך שלאחר העסקה הבעלים של הישות שולטים בקבוצה, הישות הופכה לחברה בת בבעלות מלאה של ה-SPAC, וה-SPAC נותרת הישות הרשומה למסחר בבורסה. כתבי האופציה שהונפקו על ידי ה-SPAC (ראו סעיף ב' לעיל) נותרים על כנם.

דיוני IFRIC מחודשים אוקטובר עד דצמבר 2022 שטרם הושלמו סופית

הנושא/ התקן	Tentative Agenda Decision
הגדרת חכירה – זכויות החלפה (IFRS 16)	סעיף 9 לתקן IFRS 16 <i>חכירות</i> (להלן: "התקן") קובע כי חוזה הוא חכירה או כולל חכירה אם החוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לתקופת זמן עבור תמורה (ההדגשות אינן במקור). על מנת שיתקיים מבחן "השליטה" בשימוש בנכס לצורך קיומה של חכירה, קובע סעיף 9 לתקן כי על ישות להעריך האם לאורך תקופת השימוש ללקוח יש את הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס המזוהה וכן הזכות לכוון את השימוש בנכס המזוהה. על מנת שיהיה מדובר ב"נכס מזוהה" לצורך קיומה של חכירה, קובע סעיף 13 לתקן כי נכס הוא בדרך כלל מזוהה בכך שהוא מוגדר במפורש בחוזה. אולם, נכס יכול להיות מזוהה גם בכך שיוגדר באופן משתמע במועד שבו הנכס הופך לזמין לשימוש על ידי הלקוח. בהקשר זה, קובע סעיף 14 לתקן כי גם אם נכס הוא מוגדר, ללקוח אין את הזכות להשתמש בנכס מזוהה אם לספק יש את הזכות הממשית להחליף את הנכס לאורך תקופת השימוש. זכות של ספק להחליף נכס היא ממשית רק אם מתקיימים שני התנאים הבאים: (א) לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש; וכן – (ב) הספק יכול להפיק הטבות מבחינה כלכלית משימוש הזכות שלו להחליף את הנכס. בחודש נובמבר 2022 דנה הוועדה במקרה במסגרתו:
לדיון ה-IFRIC מחודש נובמבר 2022 לחצו כאן	- לקוח נכנס לחוזה למשך 10 שנים, לשימוש ב-100 נכסים חדשים דומים – סוללות בשימוש אוטובוסים חשמליים. כל סוללה משמשת באוטובוס בבעלות הלקוח או בחכירה מצד שאינו קשור לספק. - בבחינת סעיפים 14-18 לתקן, נקבע כי לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש, כך שתנאי סעיף 14(א) מתקיים. - במקרה של החלפת סוללה, הספק נדרש לפצות את הלקוח בגין אובדן הכנסות או עלויות שיתהוו במהלך תקופת ההחלפה. הבחינה האם ההחלפה כדאית מבחינה כלכלית לספק תלויה הן במצב הסוללה המוחלפת והן בגובה הפיצוי. במועד ההתקשרות בחכירה, צפוי שהספק לא יפיק הטבות כלכליות מהחלפת סוללה אשר נמצאת בשימוש פחות מ-3 שנים, אך עשוי להפיק הטבות כלכליות מהחלפת סוללה אשר נמצאת בשימוש במשך 3 שנים או יותר. בהקשר לנסיבות המתוארות, דנה הוועדה בשתי השאלות הבאות: 1. מהי הרמה שבה יש להעריך האם חוזה כולל חכירה? כאשר החוזה מעניק זכות שימוש במספר נכסים דומים, האם יש לבחון כל נכס בנפרד או את כל הנכסים ביחד? סעיף 32 לתקן קובע כי הזכות להשתמש בנכס בסיס היא רכיב חכירה נפרד אם מתקיימים שני התנאים הבאים: (א) החוכר יכול להפיק הטבות כלכליות מהשימוש בנכס לבדו או יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה בנקל על ידי החוכר; (ב) נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה בנכסי הבסיס האחרים בחוזה ואינו קשור במידה רבה לנכסי הבסיס האחרים בחוזה. בנסיבות המקרה, קבעה הוועדה כי שני התנאים האמורים מתקיימים לכל סוללה בנפרד, שכן הישות יכולה להפיק הטבות כלכליות מהשימוש בכל סוללה ביחד עם משאבים אחרים (אוטובוס) שניתנים להשגה בנקל, וכן כל סוללה אינה תלויה במידה רבה ואינה קשורה במידה רבה לסוללות האחרות בהסכם. בהתאם, קבעה הוועדה כי הלקוח יעריך האם החוזה כולל חכירה (לרבות הקביעה האם זכות ההחלפה של הספק ממשית) לכל סוללה בנפרד. 2. קיומו של "נכס מזוהה" – כיצד יש להעריך האם חוזה כולל חכירה, כאשר לספק יש זכות החלפה, במסגרתה קיימת לו היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש אך הוא לא יפיק הטבות כלכליות משימוש הזכות לאורך כל תקופת השימוש? בנסיבות המקרה, כל סוללה היא מוגדרת – גם אם לא במפורש בחוזה, הסוללה מוגדרת באופן משתמע במועד שבו היא הופכת לזמינה לשימוש על ידי הלקוח. לעניין זכות ההחלפה, קבעה הוועדה כי סעיף 14(א) לתקן מתקיים שכן לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש. עם זאת, סעיף 14(ב) לתקן לא מתקיים שכן הספק לא יפיק הטבות כלכליות מהחלפת הסוללה ב-3 השנים הראשונות להסכם (אשר מהוות חלק מתקופת ההסכם) ולכן זכות ההחלפה אינה ממשית לאורך תקופת ההסכם. בהתאם, הוועדה בדעה כי מאחר שלספק אין זכות החלפה ממשית לאורך כל תקופת השימוש, כל סוללה מהווה נכס מזוהה. עוד מציינת הוועדה כי לצורך הקביעה האם החוזה כולל חכירה יש לבחון את מבחן השליטה בשימוש בנכס כאמור לעיל, וזאת בהתאם לסעיפים 21-30 לתקן. הוועדה בדעה כי התקינה הקיימת בנושא נותנת מענה לסוגיות שעלו ובהתאם לא עולה הצורך בהתייחסות נוספת.

עדכוני רשות ניירות ערך



עדכון להבהרה לעמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות

עיקרי הנושאים בהם עסק העדכון להבהרה לעמדה המשפטית הינם:

1. סתירת המבחנים הכמותיים באמצעות בחינה איכותית בעת בחינת מהותיות הערכות שווי - האם ייתכנו מצבים אחרים בהם ניתן לסתור את המבחנים הכמותיים שנקבעו במסגרת העמדה המשפטית, מעבר לדוגמא המפורטת בסעיף ג' לעמדה? (שאלה מספר 3 להבהרה לעמדה המשפטית)
2. צירוף הערכת שווי ששימשה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדיווח של חברה כלולה שדוחותיה הכספיים מצורפים לדוחות התאגיד (שאלה מספר 5 להבהרה לעמדה המשפטית)
3. בחינת מידת המהותיות של עבודות להקצאת עלויות רכישה (PPA) (שאלה מספר 6 להבהרה לעמדה המשפטית)
4. יישום המבחן המאזני למהותיות הערכת שווי אשר מטרתה בחינת ירידת ערך של נכס (ובפרט מוניטין) אשר לא ניתן לאמוד את סכום בר-ההשבה שלו בנפרד – האם "נושא הערכת השווי" הוא הנכס הבודד או לחילופין היחידה מניבת המזומנים אליה הוא משתייך? (שאלה מספר 8 להבהרה לעמדה המשפטית)
5. תחולת תקנה 8 בכל הנוגע להערכות שווי המתייחסות לסכומים הנכללים בדוחות הכספיים במסגרת מספרי השוואה לתקופה שוטפת (שאלה מספר 14 להבהרה לעמדה המשפטית)
6. הערכת שווי של נכס משועבד (שאלה מספר 18 להבהרה לעמדה המשפטית)

כידוע, תקנה 8 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), תש"ל-1970 כוללת הוראות בנוגע לדרישת הגילוי ו/או הצירוף של הערכות שווי מהותיות ומהותיות מאוד לדוחות התקופתיים (להלן: "התקנה"). התקנה קובעת כי מקום בו שימשה הערכת שווי מהותית מאוד בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי, לרבות קביעה כי אין צורך בשינוי ערכם של נתונים כאמור, התאגיד יצרפה לדוח התקופתי. בנוסף, מקום בו הערכת השווי הינה מהותית או מהותית מאוד, יינתן גילוי לפרמטרים שונים המפורטים בתקנה 8(ט) לתקנות.

עמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי אשר פורסמה לראשונה בדצמבר 2010 (להלן: "העמדה המשפטית") קובעת פרמטרים כמותיים המנחים את סגל הרשות בבחינת מהותיות הערכות שווי. כמו כן, ההבהרה לעמדה המשפטית אשר פורסמה לראשונה בפברואר 2011 (להלן: "הבהרה לעמדה המשפטית") כוללת שאלות ותשובות בנושא.

בהמשך לאמור, ביום 1 בדצמבר 2022 פורסם עדכון להבהרה לעמדה המשפטית (להלן: "העדכון להבהרה"). במסגרת העדכון האמור הורחבו ועודכנו מספר שאלות ותשובות הנוגעות לבחינת מהותיות הערכות שווי, אשר בחלקן מקילות ובחלקן מרחיבות את מקרי הצירוף ו/או הגילוי, ביחס למצב הקיים לפני פרסום העדכון להבהרה.

לצפייה בעמדה משפטית מספר 105-23 [לחצו כאן](#).

לצפייה בעדכון להבהרה לעמדה המשפטית [לחצו כאן](#).



לתשומת לב!

העדכון להבהרה הינו בתוקף מיידי ועשוי להשפיע על הערכות השווי המבוצעות כחלק מהכנת הדוחות הכספיים לשנת 2022

להרחבה, ראו מבזק המחלקה המקצועית אשר פורסם בנושא [\(לחצו כאן\)](#)

עמדת סגל חשבונאית 8-13: הגילוי הנדרש על סיכון אשראי בדוחות הכספיים של תאגידים הפועלים בתחום האשראי החוץ בנקאי

ביום 5 בדצמבר 2022 פרסמה מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך את עמדת סגל 8-13 בדבר הגילוי הנדרש על סיכון אשראי בדוחות הכספיים של תאגידים הפועלים בתחום האשראי החוץ בנקאי (להלן: "עמדת הסגל") אשר מחליפה את החלטת אכיפה חשבונאית 1-21 של רשות ניירות ערך (להלן: "החלטת האכיפה") מיום 9 במרס 2021. עמדת הסגל מצטרפת לשאלה ותשובה 31-105 שפורסמה ביולי 2022 בדבר גילויים על סיכונים בתחום האשראי החוץ בנקאי (ראו [מבזק המחלקה המקצועית לרבעון השני לשנת 2022](#)).

עמדת הסגל פורסמה על רקע צמיחת שוק האשראי החוץ בנקאי בישראל בשנים האחרונות, אשר כולל את פעילותם של גופים שונים שאינם חלק מהמערכת הבנקאית בישראל המעניקים אשראי מסוגים שונים.

מטרת עמדת הסגל היא להדגיש היבטים שונים הנוגעים ליישום הוראות הגילוי בתקן IFRS 7 **מכשירים פיננסיים: גילויים** (להלן: "התקן") בנושא החשיפה לסיכון אשראי על ידי תאגידים הפועלים בתחום האשראי החוץ בנקאי, בפרט החשיבות בבחינת הוראות התקן והכללת מלוא הגילוי הנדרש (בהיבטים הכמותיים והאיכותיים), לגבי סיכון האשראי הנובע מהמכשירים הפיננסיים שאליהם חשוף התאגיד בסוף תקופת הדיווח ובמהלכה, האופן שבו התאגיד מנהל סיכונים אלה ואפקטיביות ניהול הסיכונים בהפחתת סיכון האשראי.

לצפייה בעמדת סגל חשבונאית 8-13 [לחצו כאן](#).

לצפייה בהחלטת אכיפה חשבונאית 1-21 [לחצו כאן](#).

להרחבה, ראו מבזק המחלקה המקצועית אשר פורסם בנושא [\(לחצו כאן\)](#)

להלן עיקרי הנושאים אשר נכללים במסגרת עמדת הסגל:

- היקף ומהותיות הגילוי בנושא סיכון אשראי – בפרט, קובעת עמדת הסגל כי מידע בדבר סיכון אשראי בתאגיד אשראי חוץ בנקאי הינו מהותי ללא קשר למהותיות הכמותית של ההפרשה להפסדי אשראי או ההוצאה בגינם;
- דגשים לעניין הגילוי הנדרש בנושא מדיניות מדידת הפסדי אשראי, לרבות האופן שבו עושה התאגיד שימוש בניסיון עבר;
- גילוי בדבר חשיפה לסיכון אשראי וריכוז סיכונים אשראי משמעותיים במועד הדיווח, לרבות תמצית נתונים כמותיים בהתבסס על המידע המוכן לצרכים פנימיים לאנשי מפתח בהנהלה של התאגיד;
- גילוי בדבר הרכב התיק (לפי רמות דירוג סיכונים אשראי) וגילוי אשראי – בפרט, קובעת עמדת הסגל נסיבות שבהן תאגיד נדרש להציג בדוחותיו הכספיים גילוי אשראי, וכן כי חובות שמועד פירעונם המקורי שונה בהסכמת הצדדים ורק בשל כך אינם בפיגור לא יוצגו כחלק מעמודות החובות שאינם בפיגור;
- תנועה ביתרת הפרשה להפסדי אשראי;
- בטוחות – לרבות השפעתן על מדידת סכום הפסדי האשראי החזויים, כמו גם מהות, איכות והיקף הבטוחות;
- עמדת הסגל מתייחסת באופן ספציפי לדרישות הגילוי בדוחות הביניים ודורשת לפעול במשנה זהירות בעת הערכה וקביעה כי מידע הנוגע לתיק אשראי אינו מצריך גילוי בדוחות ביניים בשל חוסר מהותיות.



לתשומת לב!

עמדת הסגל הינה בתוקף מייד. על חברות הפועלות בתחום האשראי החוץ בנקאי לוודא עמידה בדרישות הסגל ודרישות IFRS 7 לפני פרסום הדוחות הכספיים השנתיים שלהן לשנת 2022

החלטת אכיפה חשבונאית 22-1 בנושא קיבוץ מגזרי פעילות

להעריך את המהות וההשפעות הפיננסיות של הפעילויות העסקיות שבהן החברה עוסקת ואת הסביבות העסקיות שבהן היא פועלת.

במקרה המתואר בהחלטת האכיפה, זיהתה החברה ארבעה מגזרי פעילות בהתאם להוראות התקן. במסגרת דוחותיה הכספיים הציגה החברה שני מגזרי פעילות בלבד, וזאת לאחר קיבוץ ארבעת המגזרים המזוהים. **לעמדת סגל הרשות קיבוץ המגזרים אינו עומד בהוראות תקן IFRS 8 מגזרי פעילות ומתכונת הגילוי המגזרי אשר נכללה בדוחות החברה אינה נאותה.** לאור האמור, החברה עדכנה את מתכונת הגילוי המגזרי, לרבות עדכון מספרי השוואה, על מנת שזה ישקף גילוי מגזרי המפצל את שני המגזרים שקובצו לארבעת המגזרים המרכיבים אותם.

במסגרת פרסום המחלקה המקצועית, כללנו את תמצית טיעוני החברה לצד התייחסות סגל הרשות. לצפייה [לחצו כאן](#)

ביום 11 בדצמבר 2022 פרסמה מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך את החלטת אכיפה חשבונאית 22-1 **בנושא קיבוץ מגזרי פעילות** (להלן: "החלטת האכיפה"). החלטת האכיפה מתייחסת לטיפול החשבונאי שננקט על ידי חברה בדוחותיה הכספיים הרבעוניים ליום 30 בספטמבר 2020 לעניין קיבוץ מגזרי פעילות, **אשר לא התקבל על ידי סגל רשות ניירות ערך** (להלן: "סגל הרשות"), והיא מצטרפת לשתי החלטות אכיפה קודמות שפורסמו על ידי סגל הרשות בנושא קיבוץ מגזרי פעילות בשנים 2012 ו-2011 (להחלטת אכיפה חשבונאית 12-1 משנת 2012 [לחצו כאן](#). להחלטת אכיפה חשבונאית מספר 11-1 משנת 2011 [לחצו כאן](#)).

לעמדת סגל הרשות, כפי שמוצגת במסגרת החלטת האכיפה, **ברירת המחדל הינה שהדיווח על מגזרי פעילות בדוחות הכספיים יהא זהה לאופן שבו ה-CODM סוקר את המגזרים באופן פנימי.** הצגת מידע מצומצם יותר במסגרת הדוחות הכספיים ביחס לאופן הדיווח הפנימי בדרך של קיבוץ מגזרים שמורה למקרים שבהם הצגה שכזו אינה משנה את יכולתם של משתמשי הדוחות



לתשומת לב!

החלטת האכיפה עוסקת אומנם במקרה אכיפה פרטני של תאגיד מדווח מסוים. עם זאת, מדובר בסוגיה רוחבית ונפוצה וניתן ללמוד מעמדת סגל הרשות למקרים אחרים בהם מתמודדים עם סוגיית קיבוץ מגזרים תפעוליים

עמדת סגל חשבונאית 9-99: הטיפול החשבונאי בנוגע למזומנים מוגבלים



ביום 29 בדצמבר 2022 פרסמה מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך (להלן: "סגל הרשות") את **עמדת סגל חשבונאית 9-99 בדבר הטיפול החשבונאי בנוגע למזומנים מוגבלים** (להלן: "עמדת הסגל"). עמדת הסגל פורסמה על רקע החלטת הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (ה-IFRIC, להלן: "הוועדה") מחודש אפריל 2022 ואשר עסקה בשאלה האם פיקדון לפי דרישה הכפוף למגבלה חוזית מול צד ג' עונה להגדרת "מזומנים ושווי מזומנים" בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 7 (להלן – "התקן"), וכן בהיבטים נוספים של דיווח וגילוי בקשר לפיקדון כאמור.

בהקשר זה, מציגה עמדת הסגל את מסקנות בחינת סגל הרשות ביחס להיבטים יישומיים של עמדת הוועדה בנוגע לשני מצבים נפוצים בישראל – חשבונות ליווי בנקאיים ופיקדונות לשירות חוב. יודגש כי עמדת הסגל מציינת כי אין בהיבטים היישומיים המוזכרים בכדי להוות רשימה ממצה, וייתכנו מקרים נוספים העשויים להיות מושפעים מההחלטה.

לצפייה בעמדת סגל חשבונאית 9-99 [לחצו כאן](#).

להרחבה, ראו מבזק המחלקה המקצועית אשר פורסם בנושא

[\(לחצו כאן\)](#)

לתשומת לב!

החלטת ה-IFRIC האמורה מחייבת בתוקף מידי ממועד אישורה הסופי בחודש אפריל 2022 כאמור.

על חברות לבחון במסגרת הכנת דוחותיהן הכספיים האם החלטה זו, לצד עמדת הסגל שפורסמה, משנות את הטיפול החשבונאי אשר יושם ביחס לפיקדונות בדוח על המצב הכספי.



מכתב ממנהלת מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך, עו"ד שרה קנדלר, לתאגידים המדווחים

דגשים צפויים בפעילות מחלקת תאגידים בשנת 2023

ביום 5 בינואר 2023 פרסמה מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך (להלן: "המחלקה" או "סגל המחלקה") מכתב ממנהלת מחלקת תאגידים, עו"ד שרה קנדלר (להלן: "עו"ד קנדלר") הפונה ליו"ר הדירקטוריון ולמנכ"לים בתאגידים המדווחים, אשר מציג את הדגשים הצפויים בפעילות מחלקת תאגידים בשנת 2023.

במסגרת המכתב, מציינת עו"ד קנדלר כי גם בשנה הקרובה, בדומה לשנת 2022, צפויה מחלקת תאגידים לעסוק בפיקוח שוטף לצד קידום יוזמות לפיתוח שוק ההון.

כמו כן, משתפת עו"ד קנדלר במספר דגשים ביחס לנושאים שבכוונת מחלקת תאגידים להתמקד בהם במסגרת פעילותה במהלך שנת 2023, בראי תפקידה לשמירת עניינו של ציבור המשקיעים. מטרת הדגשים היא לסייע לתאגידים המדווחים בעת ההערכות לפרסום הדוח התקופתי לשנת 2022 באמצעות הצגת מקבץ נושאים אשר לעמדת עו"ד קנדלר מן הראוי כי תוקדש להם תשומת לב לקראת פרסום הדוח התקופתי ובכלל, לצורך יישום נאות של חובות הדיווח המוטלות על התאגיד ומתן ביטוי מהימן ועדכני עבור ציבור המשקיעים.

עו"ד קנדלר מבהירה במסגרת המכתב כי הנושאים המצוינים במכתב אינם בגדר רשימה סגורה או ממצה של העניינים בהם תתמקד מחלקת תאגידים במהלך השנה הקרובה ואין באמור כדי למנוע מסגל המחלקה לפעול בכל עניין המצוי בגדרי סמכותה של הרשות בהתאם להוראות הדין.

להלן הנושאים אשר מפורטים במסגרת המכתב:

1. גילוי בדבר סיכונים ואופן ניהולם;
2. גילוי מאוזן ומדויק של מצגות, מידע Non-GAAP ומידע כספי וולונטרי;
3. גילוי בדבר תזרים מזומנים חזוי והצהרות בדבר העדר בעיית נדילות;
4. גילוי באשר להנחות בבסיס שווי הוגן של נכסים והתחייבויות;
5. גילוי אודות נסיבות סיום כהונה של נושאי משרה בכירה;
6. דגשים חשבונאיים ופיננסיים – מצב פיננסי, מדידה בשווי הוגן ובדיקת ירידת ערך נכסים, הפסדי אשראי;
7. דיווח דיגיטלי (IXBRL);
8. אחריות תאגידית.

להרחבה, ראו מבזק המחלקה המקצועית אשר פורסם בנושא

[\(לחצו כאן\)](#)

עדכון לעמדת סגל חשבונאית מספר 19-3 בנושא הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה



ביום 9 בינואר 2023 פרסמה מחלקת תאגידים ברשות ניירות ערך עדכון לעמדת סגל חשבונאית מספר 19-3 בנושא הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה (להלן: "העדכון לעמדת הסגל"), אשר פורסמה לראשונה ביום 9 באוגוסט 2020.

העדכון לעמדת הסגל עשוי להשפיע על מחירים בחכירות תפעוליות אשר יישמו את הוראות עמדת הסגל משנת 2020, אשר עודכנה בעקבות החלטת ה-IFRIC שפורסמה באוקטובר 2022 (ואשר מפורטת בעלון זה, ראו לעיל), ובפרט בדרך של תיקון מספרי ההשוואה לתקופות קודמות כבר במסגרת הדוחות הכספיים לשנת 2022, וזאת מאחר שהחלטת ה-IFRIC בחלקה אינה עולה בקנה אחד עם הוראות עמדת הסגל משנת 2020.

לצפייה בעמדת הסגל לאחר עדכונה, [לחצו כאן](#).

להרחבה, ראו מבזק המחלקה המקצועית אשר פורסם בנושא
[\(לחצו כאן\)](#)

פניות מקדמיות בנושאים שונים – ינואר 2023

ביום 5 בינואר 2023 פרסמה רשות ניירות ערך (להלן: "הרשות" או "סגל הרשות") שלוש פניות מקדמיות חשבוניות באתר הרשות (להלן: "הפניות המקדמיות").

הפניות המקדמיות שפורסמו עוסקות בנושאים הבאים:

1. אי תלות – שכירת משרדים על ידי פירמת רואי חשבון מלקוח ביקורת

בהתאם לתשובת הרשות, סגל הרשות לא יתערב בעמדת הפירמה, שלפיה בהתאם לנסיבות ולעובדות שפורטו בפנייתה, התקשרות של הפירמה עם לקוח ביקורת לצורך שכירת משרדים ראשיים בהתאם למתווה ההתקשרות ולתנאים שפורטו בפנייה, אינה פוגעת באי תלותו של המשרד. זאת בכפוף לתנאים שפורטו בתשובת הרשות. לתשובת הרשות לפנייה המקדמית, [לחצו כאן](#).

2. דיווח מגזרי – שינוי מגזרי פעילות

בהתאם לתשובת הרשות, סגל הרשות לא מצא לנכון להתערב בעמדת החברה לפיה חל שינוי מבני ארגוני פנימי מהותי בחברה (שעיקרו שינוי בזהות מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, מינוי מנהל נפרד לכל מגזר וסקירת נתונים נפרדת לכל מגזר, שינוי הפילוח והחלוקה של התקציב הקיים ותגמול מנהלי הפעילות), וכי קיימת הצדקה לזיהוי מגזרים בני דיווח שונה מהמוצג עד למועד הפניה. לתשובת הרשות לפנייה המקדמית, [לחצו כאן](#).

3.

צירופי עסקים, שיטת השווי המאזני ודוחות מאוחדים - הטיפול החשבונאי ברכישת השקעה בחברה כלולה חדשה בתמורה להעברת מניות של חברה

כלולה מוחזקת לחברה החדשה

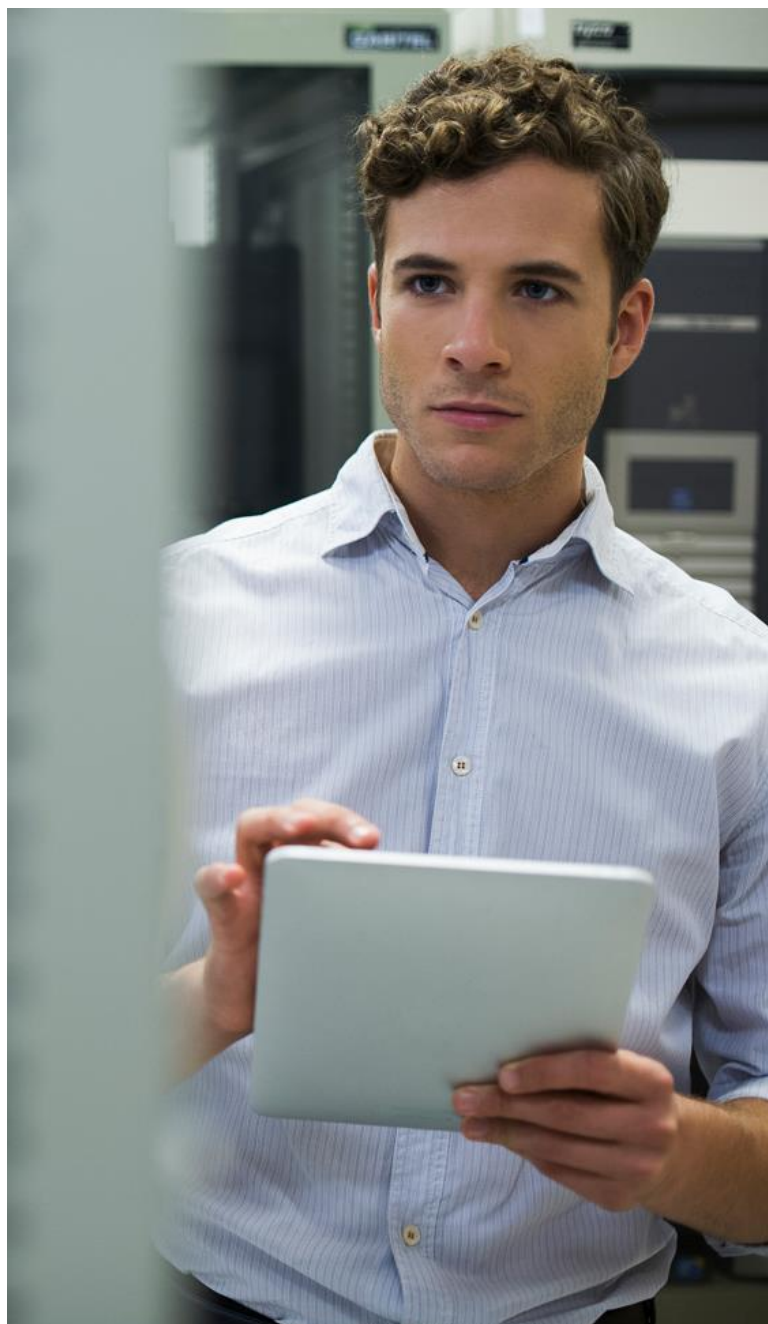
החברה החזיקה ב-20% ממניות חברה כלולה (להלן: "החברה הכלולה") דרך החזקה בחברה בת בבעלות מלאה. במסגרת העסקה, הועברו מניות החברה הכלולה לחברה חדשה הכוללת פעילויות נוספות, כך שהחברה תחזיק ב-20% ממניות החברה החדשה, והחברה החדשה תחזיק ב-100% ממניות החברה הכלולה. כחלק מהעסקה, בנוסף להעברת מניות החברה הכלולה, העבירה החברה גם מזומן בסכום השווה ל-20% מהשווי ההוגן של הפעילויות החדשות.

בהתאם לתשובת הרשות, לעמדת סגל הרשות, במהות העסקה הינה עסקת שינוי מבני הכוללת גם רכישת פעילויות נוספות אשר אינה מצדיקה הכרה ברווח ממימוש רעיוני, ואין זה נאות לראות בה כעסקה בה הושקע נכס לא כספי (המניות שהועברו) בתמורה לרכישת מניות חברה כלולה. על כן סגל הרשות אינו מקבל את עמדת החברה לפיה ניתן להכיר ברווח בעסקה. לתשובת הרשות לפנייה המקדמית, [לחצו כאן](#).

נושאים "חמים" וכלי עזר רבעון רביעי לשנת 2022



דוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2022 – הערוכים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS)



בחודש נובמבר 2022 פרסמו דוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2022 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.

דוחות לדוגמא אלה מעודכנים בגין עדכוני תקינה אשר נכנסו לתוקף מחייב במהלך שנת 2022, וכוללים גילוי בדבר תיקונים לתקני IFRS שפורסמו אך טרם נכנסו לתוקף.

דוחות לדוגמא אלה מתייחסים בביאור ג'1 לצורך של כל ישות לבחון את השפעת אי-הוודאות הכלכלית, ובכלל זה – השפעת העלייה בשיעורי האינפלציה והריבית, על העסק והדוחות הכספיים, ואת הגילוי שיינתן, לאור ההתמשכות והעוצמה של המגמות האמורות עד למועד אישור הדוחות הכספיים.

בנוסף, דוחות לדוגמא אלה מציגים ביאורים נבחרים לדוגמא עבור השלכות משבר נגיף הקורונה בביאור ב'1 ו-ד'14. לדוגמאות נוספות ראו ביאור 1 לדוחות לדוגמא לשנת 2020 ([לחצו כאן](#)). כמו כן, בביאור ג'1 נכללת דוגמא לגילוי ההשפעות האפשריות של הסכסוך בין רוסיה ואוקראינה. ביאור זה מהווה דוגמא בלבד והוא משקף את מצב הדברים נכון לחודש נובמבר 2022. בהקשר זה נדגיש כי על כל חברה לבחון את ההשפעות האפשריות, ואת הגילוי הנדרש, לאור התפתחות הסכסוך והתגובה הבינלאומית עד למועד אישור הדוחות הכספיים. בנוסף, יש לוודא שההתייחסות להשפעות הסכסוך בדיווח הכספי, עקבית לדיווח ולגילוי שניתנו מחוץ לדוחות הכספיים.

לדוחות כספיים מאוחדים לדוגמא לשנת 2022, [לחצו כאן](#)

השלכות חשבונאיות של השינויים המאקרו-כלכליים והגאו-פוליטיים

הנושאים האמורים אינם מהווים רשימה ממצה. **על כל חברה לבצע בחינה של כלל השינויים המאקרו-כלכליים והגאו-פוליטיים ולהעריך את מידת השפעתם בנסיבות החברה.** השלכות חשבונאיות עשויות להיות בתחומים רבים, כמו חישובי שווי הוגן של מכשירים פיננסיים ושל נכסים לא-פיננסיים (כמו נדל"ן) להשקעה ורכוש קבוע בשיטת הערכה מחדש, חישובים אקטואריים, חכירות (ובפרט קביעת שיעור ההיוון), שווי הוגן של השקעות במט"ח אשר מושפע מהשינויים בשערי החליפין, הכרה בהכנסה והפסדי אשראי, ירידות ערך של נכסים וכמובן דרישות הצגה וגילוי.

על חברות להפעיל שיקול דעת ולעשות בחינה מחודשת של אופן יישום כללי ההכרה והמדידה של התקינה, לרבות דרישות ההצגה והגילוי על מנת לשקף בצורה נאותה את הכלכלה המשתנה ואי הוודאות הקיימת.

שנת 2022 התאפיינה בשינויים מאקרו-כלכליים וגאו-פוליטיים רבים, אשר עשויים להשפיע במידה ניכרת על פעילות חברות וכפועל יוצא גם על דוחותיהן הכספיים.

בין השינויים הבולטים שהתרחשו ושחברות תצטרכנה להעריך את מידת השפעתן על דוחותיהן הכספיים, נמצאים הנושאים הבאים:

1. הסכסוך המתמשך בין רוסיה ואוקראינה;
2. שיעורי אינפלציה גבוהים (דו-ספרתיים במדינות מסוימות), ובכלל זה - הפיכת חלק מהכלכלות בעולם (ובפרט טורקיה) להיפר-אינפלציוניות;
3. עלייה מתמשכת בשיעורי הריבית;
4. תנודתיות בשערי החליפין, כשהבולט שבהם הוא שער הדולר;
5. תנודתיות בשוקי ההון.

להרחבה בנושא:

- פרסום PwC skill העוסק בסכסוך בין רוסיה לאוקראינה ולהשפעות החשבונאיות שעשויות לבבוע ממנו – [לחצו כאן](#)
- PwC in Depth 2022-12 - Navigating IFRS Accounting Standards in periods of rising inflation – [לחצו כאן](#)



אנו מזמינים אתכם לצפות בכנס שקיימנו ביום 30 בנובמבר 2022 בנושא עדכוני תקינה בינלאומית ורשות ניירות ערך, בו קיימנו פאנל שעסק בהשלכות החשבונאיות האפשריות אשר נובעות כתוצאה מהשינויים המאקרו-כלכליים והגאו-פוליטיים בישראל ובעולם.

לצפייה בשידור הכנס, [לחצו כאן](#)



תשומת לב!

במסגרת הכנת הדוחות הכספיים על חברות ליישם את עמדת סגל חשבונאית 99-8 העוסקת בגילוי בדבר השלכות עליית שיעורי האינפלציה והריבית על פעילותם העסקית של תאגידים מדווחים.

למבזק המחלקה המקצועית המרכז את עיקרי הנושאים שעלו בעמדת הסגל,

[לחצו כאן](#)

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הסברים נוספים.

המחלקה המקצועית, PwC Israel:

יעל ג'רסי

רו"ח, שותפה וראש המחלקה המקצועית PwC Israel
Yael.gerassi@pwc.com



מלכי אייכנשטיין

רו"ח, שותפה, המחלקה המקצועית PwC Israel
Malka.eichenstein@pwc.com



אבי דנוס

רו"ח, שותף, המחלקה המקצועית PwC Israel
Avi.Danos@pwc.com



דורין אבריאן חדד

רו"ח, מנהלת בכירה, המחלקה המקצועית PwC Israel
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 רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת, PwC השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חובת זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי משיהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל דק 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.

PwC skill
Your Source of Knowledge IL

