

התפתחויות בתקינה הבינלאומית

מלכי אייכנשטיין, רו"ח, שותפה, המחלקה המקצועית, PwC Israel

12 בדצמבר 2017

תוכן עניינים

IFRS 9 – היערכות לקראת יישום

תיקונים לתקני IFRS

IAS 28
השקעות בחברות כללות
ובעסקאות משותפות

IAS 40
נדל"ן להשקעה

פרסומים של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי

IFRIC 23
אי וודאות לגבי הטיפול
במסים על הכנסה

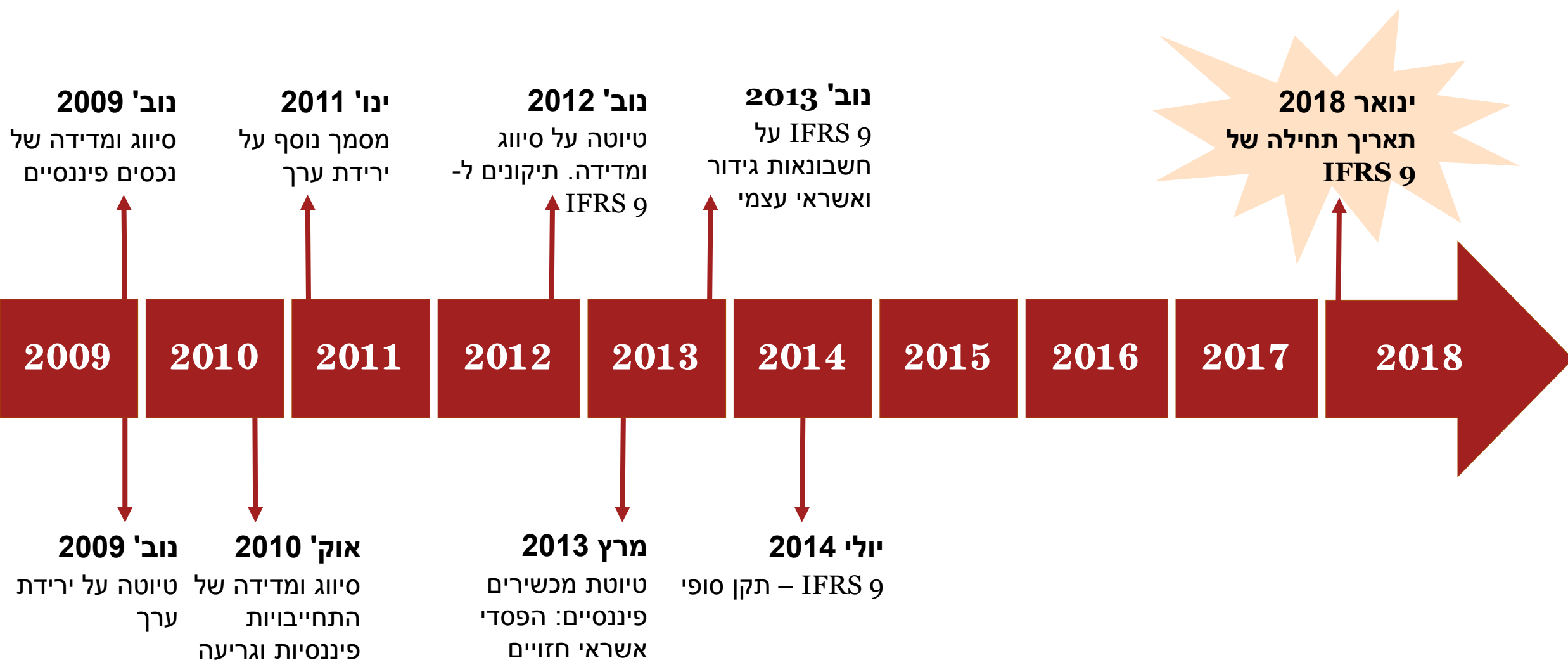
IFRIC 22
עסקאות במט"ח עם תמורה אשר
משולמת או מתקבלת מראש

IFRIC discussions 2017 עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Hot Topics והיערכות לדוחות כספיים 2017

IFRS 9 – היערכות לקראת יישום

IFRS 9 – רקע



קטגוריות חדשות לסיווג נכסים פיננסיים
הבחנה בין מכשירי חוב למכשירים הוניים

מודל הפסדי האשראי הצפויים ECL

התחייבויות פיננסיות שיועדו לקטגוריית FVTPL:
רכיב סיכון האשראי מסווג לרווח כולל אחר ולא יעבור ברווח והפסד, אלא אם התקיימו תנאים מסוימים

הקלה בדרישות ליישום חשבונאות גידור

שינוי התחייבות פיננסית:
הפער בין תזרימי המזומנים החדשים (מהוונים בשיעור הריבית האפקטיבית המקורי), לבין תזרימי המזומנים המקוריים (מהוונים בשיעור הריבית האפקטיבית המקורי), יוכר ברווח או הפסד

IFRS 9 – שיקול דעת ביישום התקן



הערכת המודל העסקי של הישות

הערכה האם דיבידנדים בגין מכשיר הוני הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר מהווים החזר השקעה

הערכה האם סיכון האשראי השתנה באופן מהותי

הערכה האם סיכון האשראי שולט (dominate) בשינויים בערך של הפריט המגודר או של הפריט המגדר

הערכה האם רכיבי סיכון שאינם חוזיים יכולים לשמש כפריטים מגודרים

IFRS 9 – הוראות המעבר

תוקף מחייב עבור תקופות שנתיות המתחילות ביום 1
בינואר 2018*, או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי

פרוספקטיבי

עבור חשבונאות הגנה בלבד
(למעט "עלות הגידור" שהשפעתה
תיושם באופן רטרואספקטיבי)

בחירת מדיניות חשבונאית - המשך
יישום חשבונאות הגידור של IAS 39
(לפרק זמן מוגבל) או יישום חשבונאות
הגידור של IFRS 9

רטרואספקטיבי

עבור:
סיווג ומדידה
ירידות ערך
"עלות הגידור"
(למעט הקלות פרקטיות מסוימות)

ניתן להציג מחדש מספרי השוואה,
רק אם: (i) ניתן לעשות זאת ללא
שימוש במידע בדיעבד; ו-
(ii) הדוחות המוצגים מחדש
משקפים את כל הדרישות של התקן

אין חובה להציג מחדש מספרי
השוואה והפער ייזקף להון במועד
היישום לראשונה

בכל מקרה, לעניין "עלות הגידור" – מספרי ההשוואה יוצגו מחדש וישקפו את
השפעת היישום הרטרואספקטיבי

*חברות ביטוח – אפשרות בחירה ליישום החל

מיום 1 בינואר 2021 PwC Israel

IFRS 9 – דרישות גילוי

גילויים הנדרשים בתקופת האימוץ הראשונה

אופן יישום התקן החדש, הסיבות לייעוד / אי ייעוד לקטגוריית FVTPL ומידע רלוונטי נוסף (בפורמט טבלאי)

מכשירים שסיווגם השתנה

מידע רלוונטי אילולא המכשירים היו מסווגים מחדש

לגבי מכשירים שקודם לכן סווגו לקטגוריית FVTPL – מידע בנוגע לריבית האפקטיבית במועד האימוץ לראשונה ולהכנסות/הוצאות הריבית

מכשירים שסיווגם השתנה וקודם לכן סווגו לקטגוריות שווי הוגן

לגבי מכשירים שקודם לכן סווגו לקטגוריית FVTPL מכוח ייעוד - הבחנה בין מכשירים שסיווגם השתנה מכוח דרישות התקן לבין מכשירים שסיווגם השתנה מכוח בחירה

מכשירים הנמדדים בעלות מופחתת ואשר בעלי מרכיב מתוקן של ערך הזמן אשר לא ניתן היה לאמידה במועד ההכרה לראשונה

הערך בספרים של מכשיר פיננסי שמאפייני תזרימי המזומנים החוזיים שלו הוערכו על בסיס הנסיבות והעובדות הקיימות במועד ההכרה לראשונה

מידע לגבי התנועה בין יתרת הסגירה של ההפרשה לירידת ערך שחושבה בהתאם ל- IAS 39 ו- IAS 37 לבין יתרת הפתיחה של ההפרשה להפסד המחושבת לפי התקן החדש

נכסים פיננסיים שדרישות ירידת ערך חלות לגביהם

מידע נפרד לגבי השפעת שינוי קטגוריית המדידה של נכסים פיננסיים על ההפרשה להפסד

סיווג ומדידה

ירידות ערך

IFRS 9 – דרישות גילוי

גילויים שוטפים לכל תקופת דיווח – נקודות עיקריות

מדיניות חשבונאית מעודכנת (לרבות מידע בגין המודל העסקי של הישות), פירוט כל מכשירי ההון שסווגו לקטגוריית FVOCI ומידע כמותי בגין: (i) רווחים והפסדים שהוכרו (ii) הכנסות והוצאות ריבית שהוכרו* (iii) עמלות ששולמו*

הכרה ומדידה

מדיניות חשבונאית מעודכנת ומידע כמותי ואיכותי לגבי חישוב ההפרשה להפסד (לרבות מעגלי תנועה מפורטים) ולגבי חשיפות בגין סיכוני אשראי ואופן ניהול סיכונים אלה

ירידות ערך

מדיניות חשבונאית מעודכנת ומידע כמותי ואיכותי לגבי אסטרטגיות הגידור של הישות, המטרות, המכשירים, ההשפעה על ההון ועל הדוחות הכספיים והיעדר אפקטיביות

גידור

דרישות גילוי
מקיפות

* לא נדרש בנוגע לנכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רוו"ה

תיקונים לתקני IFRS

תיקון ל- IAS 40 העברות לנדל"ן להשקעה או מנדל"ן להשקעה

רשימת הראיות לשינוי בשימוש (המופיעה בסעיף 57 ל- IAS 40) אופיינה מחדש כך שתהווה רשימה שאינה ממצה של דוגמאות שנועדו להמחיש את העיקרון. כמו כן, הדוגמאות הורחבו כדי לכלול העברות של נכסים תחת בנייה ופיתוח, ולא רק העברות של רכוש שהקמתו הושלמה.

הפרסום מבהיר כי העברה לקטגוריית נדל"ן להשקעה או מקטגוריית נדל"ן להשקעה מצריכה שינוי שימוש ברכוש. כדי להעריך האם בוצע שינוי בשימוש, יש לבחון האם הרכוש מקיים את הגדרת נדל"ן להשקעה, כאשר שינוי בכוונה, לבדו, אינו מספיק כדי לתמוך בהעברה.

דוגמאות לראיות לשינוי שימוש כוללות:

1. התחלת שימוש על ידי הבעלים או פיתוח מתוך כוונה לשימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה לנדל"ן בשימוש הבעלים.
2. התחלת פיתוח מתוך כוונה למכור את הנדל"ן, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה למלאי.
3. סיום שימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן בשימוש הבעלים לנדל"ן להשקעה.
4. התקשרות בחכירה תפעולית עם צד אחר, לגבי העברה ממלאי לנדל"ן להשקעה.

תחולה: התיקון בתוקף לתקופות שנתיות שמתחילות ביום ה-1 בינואר 2018, או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

הוראות מעבר:

קיימות שתי חלופות יישום:

1. פרוספקטיבי, כאשר ההשפעה הנובעת מסיווג מחדש של הרכוש תטופל כהתאמה ליתרת הפתיחה של העודפים במועד היישום לראשונה. במידה וחלופה זו נבחרה, נדרש גילוי בנוגע לסכומים שסווגו מ/אל נדל"ן להשקעה.
2. רטרוספקטיבי בהתאם ל- IAS8. ניתן להשתמש בגישה זו אם ורק אם הישות יכולה ליישם את השינויים באופן רטרוספקטיבי ללא שימוש במידע בדיעבד.



תיקון ל- IAS 28

זכויות לטווח ארוך בחברות כלולות ובעסקאות משותפות

ישות תיישם את IFRS 9 עבור מכשירים פיננסיים אחרים בחברה כלולה או בעסקה משותפת ששיטת השווי המאזני אינה מיושמת לגביהם. מכשירים אלו כוללים זכויות לטווח ארוך שבמהות מהוות חלק מההשקעה נטו של הישות בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת.

ישות תיישם את IFRS 9 עבור הזכויות לטווח ארוך האמורות לפני יישום הוראות IAS 28 העוסקות בנטילת חלק בהפסדים של חברה כלולה או של עסקה משותפת ובטיפול בהפסדים מירידת ערך של ההשקעה.

בעת יישום IFRS 9 ישות לא תיקח בחשבון התאמות לערך בספרים של הזכויות לטווח ארוך אשר נובעות מיישום IAS 28.

תחולה: התיקון בתוקף לתקופות שנתיות שמתחילות ביום ה-1 בינואר 2019, או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

הוראות מעבר: יישום רטרוספקטיבי בהתאם ל- IAS 8, למעט:

1. אם ישות מיישמת לראשונה את התיקון ובאותו מועד מיישמת לראשונה את IFRS 9, עליה ליישם את הוראות המעבר של IFRS 9 לגבי הזכויות לטווח ארוך שהתיקון חל לגביהן.
2. אם ישות מיישמת לראשונה את התיקון ומועד זה הינו מאוחר למועד שבו היא יישמה לראשונה את IFRS 9, עליה ליישם את הוראות המעבר של IFRS 9. אם הישות לא נדרשת להציג מחדש תקופות קודמות כדי לשקף את השפעת השינוי, במועד היישום לראשונה של התיקון ההשפעה תוכר ביתרת הפתיחה של העודפים או של מרכיב אחר בהון.

פרסומים של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי

IFRIC 22

עסקאות במטבע חוץ עם תמורה אשר משולמת או מתקבלת מראש

IAS 21 קובע כי בעסקאות במטבע חוץ יש להכיר בנכס, בהכנסה או בהוצאה לפי שער החליפין במועד העסקה.
כאשר התמורה משולמת או מתקבלת מראש, נשאלת השאלה האם מועד העסקה הוא המועד שבו ההכנסה, ההוצאה או הנכס נשוא העסקה מוכרים לראשונה או מועד מוקדם יותר שבו מתקבלת או משולמת תמורה מראש.

מספר תשלומים או תקבולים מראש: הישות תקבע את מועד העסקה עבור כל תשלום או תקבול בנפרד.

תשלום או תקבול יחיד מראש: מועד העסקה לצורך קביעת שער החליפין להכרה ראשונית בפריט הקשור הוא המועד שבו הישות מכירה לראשונה בנכס או בהתחייבות הלא כספיים שנובעים מהתמורה מראש.

תחולה: הפרשנות בתוקף לתקופות שנתיות שמתחילות ביום ה-1 בינואר 2018, או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

הוראות מעבר:

קיימות מספר אפשרויות ליישום:

1. רטרוספקטיבי לכל התקופות המוצגות.
2. פרוספקטיבי לפריטים בתחולה שהוכרו לראשונה החל מ:
 - I. תחילת תקופת הדיווח שבה הישות יישמה לראשונה את הפרשנות.
 - II. תחילת תקופת דיווח קודמת יותר המוצגת במספרי בהשוואה אשר קודמת לתקופה אשר בה הישות יישמה לראשונה את הפרשנות.

IFRIC 23

אי וודאות לגבי הטיפול במיסים על הכנסה

כל טיפול מס בתנאי אי וודאות יבחן
בנפרד או ביחד כקבוצה, כתלות בשאלה
איזו גישה חוזה באופן הטוב ביותר את
התוצאה של אי הוודאות

הפרשנות מבהירה כיצד יש ליישם את דרישות ההכרה והמדידה של IAS 12 כאשר קיימת אי וודאות בנוגע לשאלה האם הטיפול החשבונאי במיסים על הכנסה, שבו נקטה הישות, יהיה מקובל על רשויות המס

הישות נדרשת להניח שרשות מס, אשר לה זכות לבחון ולאתגר את הטיפול החשבונאי של הישות במסים על ההכנסה, אכן תבחן את הטיפול האמור ותיחשף לכל המידע הרלוונטי לכך

- אם ישות מעריכה שצפוי (probable) שרשויות המס יקבלו את הטיפול במסים על הכנסה שננקט או צפוי להינקט על ידה, היא נדרשת ליישם טיפול חשבונאי אשר עקבי עם אותה הערכה.
- אם ישות מעריכה שלא צפוי שהטיפול שלה במיסים על ההכנסה יהיה מקובל על רשויות המס, היא נדרשת לשקף זאת בטיפול החשבונאי שלה בתקופה שבה קביעה זו מבוצעת (למשל ע"י הכרה בהתחייבות נוספת או ע"י יישום שיעור מס גבוה יותר).
- ההשפעה של אי הוודאות תוכר באמצעות שימוש בשיטה שחוצה באופן הטוב ביותר את התוצאה של אי הוודאות - ע"י שימוש בשיטת הסכום הסביר ביותר או בשיטת הערך החזוי (סכום של הסתברויות משוקללות בסכומים).

תחולה: הפרשנות בתוקף לתקופות שנתיות שמתחילות ביום ה-1 בינואר 2019, או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

הוראות מעבר:

קיימות שתי אפשרויות ליישום:

1. רטרואספקטיבי בהתאם ל-IAS 8, אם אפשרי ללא שימוש במידע בדיעבד.
2. רטרואספקטיבי כאשר ההשפעה המצטברת הנובעת מהיישום לראשונה תוצג כהתאמה ליתרת הפתיחה של העודפים או של מרכיב אחר בהון.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IAS 12: ריבית וקנסות בגין מסים על הכנסה	• לישויות אין בחירה של מדיניות חשבונאית בין יישום IAS 12 לבין יישום IAS 37 בנוגע לריבית וקנסות בגין מסים על הכנסה. • אם ישות מחשיבה סכום מסוים המשולם או מתקבל כריבית וקנסות בגין מסים על הכנסה כחלק מהמסים על ההכנסה, אזי הישות נדרשת ליישם את IAS 12 בגינו. • אולם, אם הישות לא מיישמת את IAS 12 בגין הסכומים האמורים עליה ליישם את IAS 37.
IAS 12: הכרה במסים נדחים בעת רכישת ישות הכוללת נכס בודד שאינו מהווה עסק	• בעת רכישת כל המניות של חברה שמחזיקה בנדל"ן להשקעה כנכס יחיד (ואשר אינה עונה על הגדרת עסק) אין להכיר במסים נדחים בגין ההפרשים הזמניים אשר נובעים מההכרה הראשונית בנכס, כאשר העסקה לא משפיעה על הרוו"ה או על ההכנסה החייבת. לכן, במקרים אלה כל תמורת העסקה תוקצה לאותו נכס בודד.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IAS 33: טיפול במסגרת חישוב הרווח למניה במסים הנובעים מתשלומים המשולמים למכשירים משתתפים	• במסגרת חישוב הרווח למניה על הישות להתאים את הרווח המשוייך לבעלי המניות הרגילות בגין החלק של הטבת המס, אשר נובעת מחלוקות המבוצעות לבעלי מכשירים הוניים משתתפים, המיוחס לבעלי המניות הרגילות. • הישות נדרשת לעשות זאת ללא קשר אם היא מכירה בהטבת המס במסגרת הרוו"ה או בהון.
IAS 19: שיעור ההיוון במדינות שאימצו את המטבע של מדינות אחרות	• ישות שמפעילה תכניות מסוג הטבות לאחר העסקה הנקובות במטבע מסוים נדרשת להעריך את עומק השוק של אגרות חוב קונצרניות בדירוג גבוה הנקובות באותו מטבע. הישות אינה מוגבלת במסגרת הערכה זו לשוק או למדינה בה היא פועלת, אלא נדרשת לבחון שווקים או מדינות אחרות שבהם אגרות חוב קונצרניות בדירוג גבוה הנקובות באותו מטבע מונפקות. • אם יש שוק עמוק לאגרות חוב קונצרניות בדירוג גבוה הנקובות באותו מטבע, הישות נדרשת לקבוע את שיעור ההיוון בהתאם לתשואת השוק על אותן אגרות חוב קונצרניות בתום תקופת הדיווח. הישות נדרשת לעשות זאת גם אין שוק עמוק לאגרות חוב קונצרניות בדירוג גבוה בשוק או במדינה שבה היא פועלת. • אם אין שוק עמוק לאגרות חוב קונצרניות הנקובות באותו מטבע, הישות תקבע את שיעור ההיוון בהתבסס של תשואת השוק של אגרות חוב ממשלתיות הנקובות באותו מטבע.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IFRS 9: נכסים פיננסיים הכשירים להימדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר	• השקעה במכשירים פיננסיים אשר מסווגים כהוניים מכוח סעיפים 16א, 16ב, 16ג, 16ד (מכשירים בני מכר ומכשירים, או רכיבים של מכשירים, אשר מטילים על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי מהנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק) אינה יכולה להימדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר מאחר שאותם מכשירים אינם עונים על הגדרת מכשיר הוני לפי IAS 32. • IAS 32 קובע כחריג כי מכשירים אשר עונים על הגדרת התחייבות פיננסית יסווגו כמכשירים הוניים אם כוללים מאפיינים מסוימים ועונים על תנאים מסוימים – כלומר, אותם מכשירים פיננסיים אינם עונים על הגדרת מכשירים הוניים.
IAS 38: סחורות שנקנו עבור פעילויות של קידום מכירות	• יש להכיר בהוצאה בגין סחורות שנרכשו עבור פעילות של קידום מכירות ברגע שלישות יש זכות גישה לאותן סחורות. כפועל יוצא, הישות תידרש להכיר בהוצאה כאשר היא הבעלים של אותן סחורות או בעלת זכות גישה לאותן סחורות ללא קשר לשאלה מתי הן חולקו בפועל.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IFRS 10: ישויות השקעה וחברות בנות	• ישויות שמקיימת את 3 המאפיינים של סעיף 27 ל- IFRS 10 הינה ישויות השקעה. זאת, גם אם היא לא מקיימת מאפיין אחד או יותר מבין המאפיינים של ישויות השקעה המפורטים בסעיף 28 ל- IFRS 10. • על מנת לעמוד בהגדרת ישויות השקעה, ישויות נדרשת לספק שירותי ניהול השקעות למשקיעים שלה. הישות יכולה להתקשר עם גורם אחר על מנת שיבצע את כל או חלק מהשירותים האמורים מטעמה (כלומר, לבצע מיקור חוץ). • ישויות השקעה יכולה לספק שירותים הקשורים בהשקעה (Investment Related Services) לצדדים שלישיים באמצעות חברה בת או באופן ישיר, כל עוד שירותים אלה הם נלווים לפעילויות ההשקעה של הישות, אשר הינן פעילויות הליבה, וכפועל יוצא לא משנים את המטרה עסקית של הישות. • ישויות השקעה לא לוקחת בחשבון את ההחזקה של חברה בת כ- Beneficial Owner בפרוטפוליו של מושקעות, כשירות שמתקשר לפעילויות ההשקעה של ישויות ההשקעה ואשר מסופק על ידי החברה הבת.
IFRS 3: רכישת קבוצת נכסים והתחייבויות שאינה מהווה עסק	• כאשר ישויות רוכשת קבוצת נכסים והתחייבויות שאינה מהווה עסק והשווי ההוגן של סך הנכסים והתחייבויות אינו זהה לסך התמורה, עליה לבחור חלופת טיפול אחת אשר תיושם באופן עקבי לכל הרכישות האמורות: • חלופה 1 – זיהוי הנכסים וההתחייבויות המזוהים ליום הרכישה; קביעת מחיר העסקה לכל נכס והתחייבות (הקצאה על בסיס יחסי שווי הוגן); יישום מדידה לראשונה לפי התקן הרלוונטי לאותו נכס או התחייבות. • חלופה 2 – כל נכס או התחייבות שנמדדים במועד ההכרה לראשונה בסכום שאינו העלות, ימדדו על פי התקן הרלוונטי. יתרת תמורת הרכישה תוקצה בין יתרת הנכסים וההתחייבויות בהתאם ליחסי שווי הוגן.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Tentative Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IFRS 15: הכרה בהכנסה בחו"זי נדל"ן	• סעיף 35(ב) דורש מהישות להעריך האם יש ראיות לכך שהלקוח שולט באופן ברור בנכס בזמן שהוא עובר שיפור או ייצור. בחוזים להקמת יחידות מגורים הנכס הרלוונטי שנבחן הוא יחידת המגורים עצמה ולא הזכות לקבל את יחידת המגורים בעתיד, כאשר הזכות למכור או לשעבד את הזכות הזו אינה ראייה מספקת לקיומה של שליטה ביחידת המגורים. • סעיף 35(ג) מצריך התמקדות בקיומה של הזכות המשפטית ובקיומה של יכולת אכיפתה, כאשר הסבירות שהישות תממש את הזכות הזו אינה רלוונטית. כמו כן, הסבירות שהלקוח יבטל את ההסכם אינה נלקחת בחשבון. השאלה האם ההכרה בהכנסה תעשה בנקודת זמן או על פני זמן תלויה בסביבה המשפטית שבה החוזה ניתנה לאכיפה. בנוסף, יש לקחת בחשבון את הנסיבות והעובדות הספציפיות לחוזה. • במידה והישות לא יכולה להחליף את יחידת המגורים שמצוינת בחוזה והלקוח יכול לאכוף את זכות לקבל את היחידה אם הישות תהא מעוניינת לעשות שימוש אחר ביחידת המגורים, ההגבלה החוזית עשויה להיות מהותית ולכן ליחידת המגורים אין שימוש חלופי. אולם, במידה וללקוח יש זכות לבטל את החוזה ובמצב כזה הישות תהא זכאית לפיצויים בגין ביטול החוזה בלבד, סעיף 35(ג) אינו מתקיים.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Tentative Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IFRS 15: הכרה בהכנסה בגין חוזי נדל"ן שכוללים העברת קרקע	• בחוזי נדל"ן מסוימים הלקוח יכול ליהנות מרכיב הקרקע ומרכיב המבנה בנפרד – למשל, יכול לשכור קבלן אחר. • באשר לקביעת טבעה של מחייבות הביצוע, יש לבחון האם הביצועים של הישות בנוגע להקמה היו שונים משמעותית אילו הלקוח היה קונה את הקרקע מישות אחרת. כמו כן, למרות שיש קשר פונקציונלי בין שני הרכיבים (קרקע ומבנה), קשר זה לבדו אינו מוביל לכך שהסיכונים בגין העברת הקרקע ללקוח לא ניתנים להפרדה מהסיכונים בגין הקמת המבנה. בנוסף, יש לבחון האם הישות תוכל להשלים את המחויבות להעביר את הקרקע גם אם הלקוח ירכוש את שירותי הבניה מקבלן אחר ותוכל להשלים את המחויבות להקמת מבנה אם הלקוח ירכוש את הקרקע מצד ג'.
IFRS 15: זכות לתשלום בגין ביצועים שהושלמו עד למועד זה	• על מנת לקבוע האם לישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור הביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (ס' 35(ג) ל- IFRS 15) יש לקחת בחשבון את הזכויות והחובות שנוצרו מכוח החוזה, ואת הסביבה המשפטית שבה החוזה ניתן לאכיפה. • כאשר חוזה נדל"ן מקנה ללקוח את הזכות לבטל את החוזה בכל עת לפני ההשלמה של הבניה ובמקרה של ביטול הישות נדרשת להשקיע מאמץ סביר על מנת למכור את יחידת המגורים לצד ג' (חתימה על הסכם חדש), והלקוח נדרש לשלם את הפער בין מחיר המכירה לצד ג' לבין המחיר על פי החוזה עמו, במידה ומחיר המכירה לצד ג' נמוך יותר, התשלום המתקבל מצד ג' בגין המכירה של היחידה במקרה של ביטול החוזה על ידי הלקוח הינו תשלום בגין המכירה מחדש של יחידת המגורים ולא תשלום של הלקוח עבור הביצועים על פי החוזה עמו. מאחר שהלקוח משלם רק על הפער בין המחירים, לישות אין זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור הביצועים שהושלמו עד לאותו מועד, כפי שנדרש על פי בסעיף 35(ג) ל- IFRS 15.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Tentative Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IAS 28: רכישת חברה כלולה או עסקה משותפת מחברה תחת אותה שליטה	• IAS 28 לא מכיל החרגה לעסקאות אלה מתחולתו. לכן, ישות נדרשת ליישם את הוראות IAS 28 ביחס לעסקאות מסוג זה. • אולם, במסגרת קביעת עלות הרכישה, יש לקחת בחשבון את העבודה שמדובר בעסקאות עם בעלי שליטה.
IAS 28: תרומה של רכוש קבוע לחברה כלולה	• ישות נדרשת להכיר ברוו"ה מעסקה בין חברתית עם כלולה רק בגובה הרווח/הפסד המיוחס לזכויות המוחזקות בידי בעלי המניות האחרים בכלולה (משקיעים לא קשורים), כאשר הכוונה במשקיעים לא קשורים (Unrelated Investors) היא למשקיעים שאינם הישות או חברות בנות שלה. לכן, ישות נדרשת להכיר ברווח/הפסד הנובע מהעברת ר"ק לכלולה עד לגובה הזכויות של המשקיעים הלא קשורים. • ישות מכירה ברווח/הפסד מהעברת ר"ק לכלולה, ובגידול בערך ההשקעה בכלולה בהתבסס על השווי ההוגן של הר"ק שהועבר, אלא אם כן העסקה מספקת ראיה אובייקטיבית לירידת ערך ביחס לזכויות ההוניות של הישות בכלולה. • אם לאחר הבחינה של הטכניקה ושל ההנחות ששימשו לקביעת השווי ההוגן הישות מגיעה למסקנה שהשווי ההוגן של הר"ק שהועבר גבוה מזה של הזכויות ההוניות שהתקבלו בכלולה, הדבר יהווה ראיה אובייקטיבית לכך שיתכן ומתקיימת ירידת ערך ביחס לזכויות של הישות בכלולה.

IFRIC discussions 2017

עיקרי הדיונים וההבהרות של ה-IFRIC במהלך 2017

Tentative Agenda Decisions

הנושא / התקן	עיקרי ההוראות
IFRS 9: עדכון או החלפה של התחייבות פיננסית שאינם מובילים לגריעה	• במקרה של שינוי או החלפה של חוב פיננסי שאינו מוביל לגריעה של החוב הפיננסי, הישות נדרשת לחשב מחדש את העלות המופחתת של ההתחייבות הפיננסית המעודכנת על ידי היוון של התזרימים החוזיים המעודכנים באמצעות שימוש בריבית האפקטיבית המקורית. • הישות נדרשת להכיר בכל התאמה לעלות המופחתת של ההתחייבות הפיננסית בדוח רוו"ה כהכנסה או כהוצאה ביום שבו מבוצע השינוי או ההחלפה.
IAS 37: עלויות אשר נלקחות בחשבון בעת הערכה האם חוזה הינו חוזה מכביד	• במסגרת ההערכה האם חוזה (אשר בעבר היה בתחולת IAS 11 וכעת מיושם לגבי IFRS 15) הינו חוזה מכביד יש לקחת בחשבון את כל העלויות הבלתי נמנעות הנדרשות לקיום המחויבות על פי החוזה אל מול ההטבות הכלכליות שצפויות להתקבל ממנו. העלויות הבלתי נמנעות הן הנמוכות מבין העלויות להשלמת החוזה לבין פיצוי או קנס הנובעים מכישלון לקיים/לבצע את החוזה. • עלויות בלתי נמנעות – יש ליישם באופן עקבי את אחת החלופות: (1) עלויות בלתי נמנעות הן עלויות שהישות לא יכולה להימנע מהן בגלל שיש לה את החוזה – כלומר, הישות תכלול גם עלויות עקיפות במידה שהן נדרשות לפעילויות הנדרשות להשלמת החוזה; (2) עלויות בלתי נמנעות הן עלויות שלא היו נוצרות לולא החוזה – כלומר, עלויות אינקרמנטליות בלבד.

מדריכים חדשים של ה- IASB

Better Communication in Financial Reporting

3 בעיות מרכזיות בנוגע למידע בדוחות כספיים:

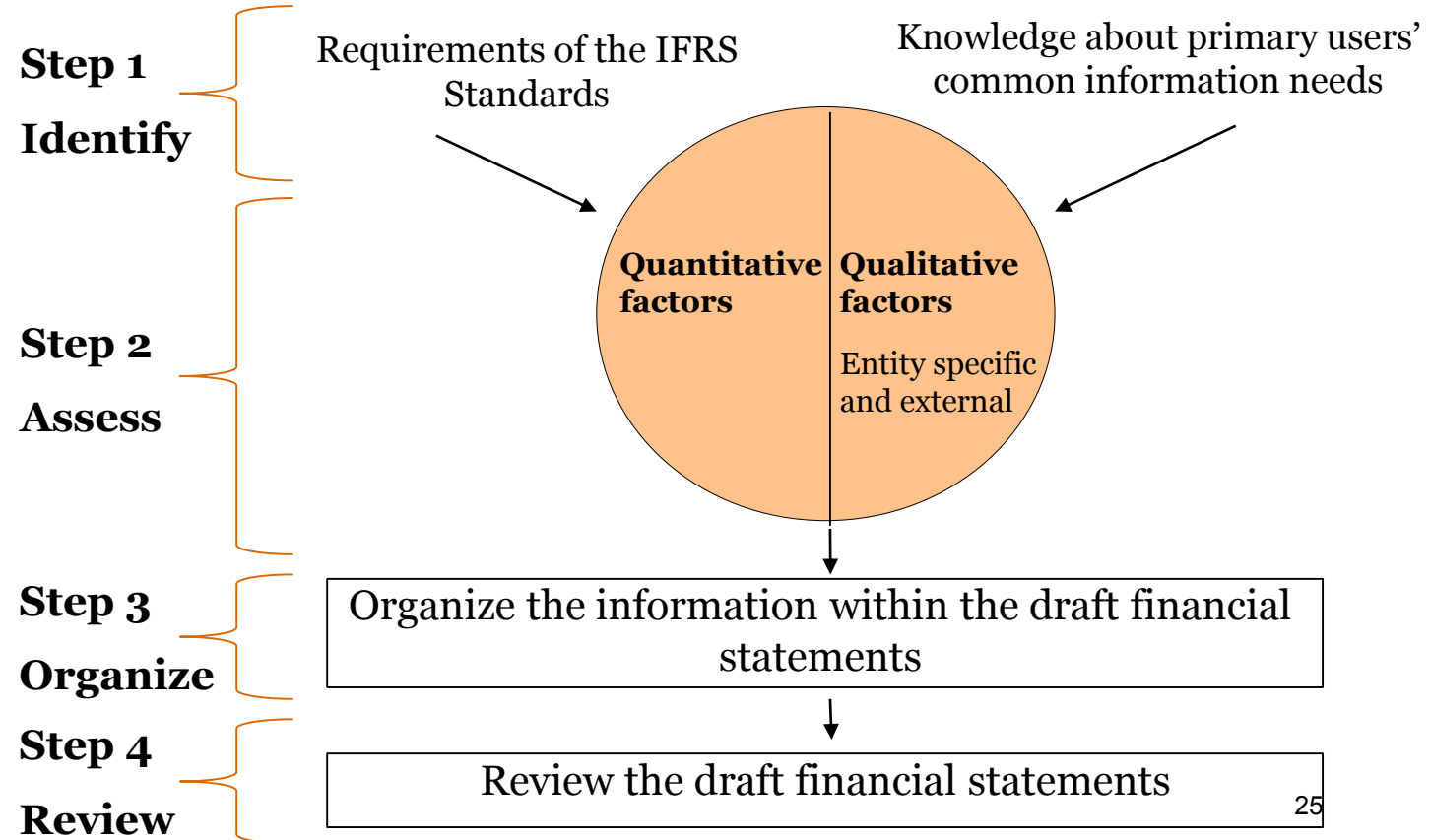
1. חוסר במידע רלוונטי
2. עודף במידע לא רלוונטי
3. העברת המידע באופן לא אפקטיבי

✓ התמקדות באופן העברת המידע

✓ שימוש ב- Case Studies

Making Materiality Judgements

תהליך בחינת המהותיות



Hot Topics

והיערכות לדוחות כספיים 2017

Hot Topics והיערכות לדוחות כספיים 2017

ירידת ערך של נכסים שאינם פיננסים

- ✓ מודל "שווי שימוש" - הנחות בסיס צריכות להתאים למידע שוק חיצוני, וגידול חזוי בתזרימי המזומנים צריך להתאים לתחזיות כלכליות עדכניות
- ✓ מודל "שווי שימוש" – מודל Pre-Tax
- ✓ מודל "שווי הוגן נטו" - מבוסס על הנחות של משתתף שוק ולא על אלה של ההנהלה
- ✓ מודל "שווי הוגן נטו" – מודל Post-Tax
- ✓ Compare "Like with Like"
- ✓ גילויים מהותיים בנוגע למודל שווי שימוש

חברות המחזיקות סכומים משמעותיים של מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים הינן בסיכון גבוה יותר לבחינה רגולטורית של הערכת ירידת הערך שבוצעה על ידן והגילויים שניתנו בקשר לכך

Hot Topics והיערכות לדוחות כספיים 2017

מדידת שווי הוגן

החלטות אכיפה 3-17: מדידת שווי הוגן של השקעה במכשיר פיננסי שאינו רשום למסחר בבורסה בשל מגבלה על רישומו



פניה מקדמית:

קיומו של שוק פעיל לכתבי אופציות

✓ סיווג מדידות שווי הוגן **ברמה המתאימה**

✓ מקסום השימוש **בנתונים נצפים**

✓ שימוש **במחירים מצוטטים בשוק פעיל ללא התאמות** כאשר ניתן

✓ **שווי הוגן של נגזרים** ישלב סיכון אשראי של החברה ושל הצד הנגדי

✓ גילוי מידע אודות **טכניקות הערכה ונתונים ששימשו במדידת השווי ההוגן** - שימוש ביותר משיטת מדידה אחת ו"המשקל" שהוקצה לכל שיטה במדידת השווי ההוגן

✓ **מדידות שווי הוגן ברמה 3** - תיאור **רגישות** לשינויים בנתונים משמעותיים שאינם נצפים, גילוי אודות טווח משמעותי של נתונים שאינם נצפים

✓ גילוי כאשר **השימוש הנוכחי בנכס** שונה **מהשימוש המיטבי בנכס**

Hot Topics והיערכות לדוחות כספיים 2017

מכשירים פיננסיים



הטיפול החשבונאי בשינוי תנאים של מכשיר חוב:

- ✓ בחינה האם התנאים המקוריים שונו באופן מהותי
- ✓ שימוש בבנק כמתווך/גורם ביניים בעסקת שינוי תנאים – דורש בחינה האם הבנק הינו צד עיקרי לעסקה או מתווך
- ✓ עמלות המשולמות במסגרת השינוי של התנאים

הסכמי מימון ספקים – יש לבחון האם יש לגרוע את ההתחייבות מול הספק וליצור התחייבות חדשה מול הבנק, או לטפל בהסדר כשינוי בתנאי ההתחייבות

פניה מקדמית: הטיפול החשבונאי בהחלפה של מכשיר חוב צמוד למדד המחירים לצרכן במכשיר חוב שאינו צמוד מדד

Hot Topics והיערכות לדוחות כספיים 2017

דוחות ריכוז ממצאים - רשות ניירות ערך, יחידת הביקורת

דוח ריכוז ממצאים בנושא לקוחות (IAS 39) - ינואר 2016

- ביצוע הפרשה לחובות מסופקים על סמך קבצים שגויים
- לא נלקחו בחשבון אירועים חיצוניים (הסדרי חוב, המחאות חוזרות, פירוק וכד')
- סיווג יתרות בזמן קצר למרות הסדרי פריסה
- הטיפול בביטוח אשראי
- אי ביצוע הפרשה כללית
- היעדר גילויים מספקים (סכומי הכנסות שלא הוכרו עקב היעדר צפי לגבייה, אופן קביעת ההפרשה, גילוי אודות נכסים שערכם נפגע)

דוח ריכוז ממצאים בנושא מלאי (IAS 2) - נובמבר 2016

- חישוב הפרשה לירידת ערך על בסיס כמות פריטים שגויה
- קיום יתרות לפריטים שלא נמצאו בספירה
- היעדר הליך לבחינת מלאי איטי
- בדיקת ירידת ערך רק לגבי קבוצת פריטים
- בחינה ברמת ספק
- היעדר גילויים מספקים (ירידות ערך מלאי, זיהוי מלאי שיושב לאחר יותר מ-12 חודשים, שינויי אומדן בבחינת מלאי איטי)

דוח ריכוז ממצאים בנושא חוזי הקמה (IAS 11) - נובמבר 2017

- הפסקת הפקת דוחות בקרה לקראת סיום הפרויקט (ולא בסיומו)
- הכרה ב-100% מהרווח כאשר עדיין לא התהוו בפועל 100% מההוצאות
- הכרה בהכנסה מתביעות בגין חריגים ללא ראיות ואינדיקציות מספקות
- היעדר עדכון הנחות ואומדנים בגין הוראת שינוי של מזמין העבודה ואישורו
- אי הבאה בחשבון של קנסות ושל גידול בעלויות במסגרת אומדני הפרויקט
- היעדר גילויים מספקים

תקנים/ תיקונים לתקנים שנכנסו לתוקף מחייב בשנת 2017
ותקנים/ תיקונים לתקנים שייכנסו לתוקף מחייב בתקופות הבאות

Hot Topics והיערכות לדוחות כספיים 2017

מועד תחילה	התפתחויות בתקינה
1 בינואר 2017	תיקון ל- IAS 7
1 בינואר 2017	תיקון ל- IAS 12
עבור שני תיקונים - תקופות שנתיות המתחילות מיום 1 בינואר 2018 תיקון נוסף – 1 בינואר 2017	Improvements Project 2014–2016 Cycle
1 בינואר 2018	תיקון ל- IAS 28
1 בינואר 2018	תיקון ל- IFRS 2
1 בינואר 2018	IFRS 9 מכשירים פיננסיים
1 בינואר 2018	IFRS 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
1 בינואר 2018	תיקון ל- IAS 40
1 בינואר 2018	IFRIC 22
1 בינואר 2019	IFRS 16 חכירות
1 בינואר 2019	IFRIC 23

תודה על ההקשבה

מלכי אייכנשטיין, רו"ח
שותפה, המחלקה המקצועית
טלפון: 03-7954855
Malka.Eichenstein@il.pwc.com

בקר באתר
הבלוגים שלנו
www.pwcblogs.co.il

בקר באתר
האינטרנט שלנו
www.pwc.com/il



© 2017 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, or, as the context requires, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd. or PwC Trust Company (1971) Ltd., which are member firms of

PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors