

שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מקבץ: 2010-2012 ומקבץ: 2011-2013

השורה התחתונה של השיפורים השנתיים לשנים 2010-2012:

- **התיקונים משפיעים על התקנים שלהלן:**
 - IFRS 2 תשלום מבוסס מניות – הגדרת תנאי הבשלה
 - IFRS 3 צירופי עסקים – הטיפול החשבונאי בתמורה מותנית בצירוף עסקים
 - IFRS 8 מגזרי פעילות – (1) קיבוץ מגזרי פעילות (2) התאמה בין סך כל נכסי המגזרים בני הדיווח לבין נכסי הישות
 - IFRS 13 מדידת שווי הוגן – חייבים וזכאים לזמן קצר
 - IAS 16 רכוש קבוע ו- IAS 38 נכסים בלתי מוחשיים – מודל הערכה מחדש: התאמת הפחת שנצבר
 - IAS 24 גילויים בהקשר לצד קשור – אנשי מפתח ניהוליים

השורה התחתונה של השיפורים השנתיים לשנים 2011-2013:

- **התיקונים משפיעים על התקנים שלהלן:**
 - IFRS 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים - הבהרת המשמעות של "תקני IFRS שבתוקף"
 - IFRS 3 צירופי עסקים – הבהרת החרג לתחולה לגבי עסקה משותפת
 - IFRS 13 מדידת שווי הוגן – הבהרת היקף התחולה של החרג למדידה בנטו
 - IAS 40 נדל"ן להשקעה – הבהרת יחסי הגומלין בין IAS 40 ל IFRS 3

כל התיקונים ייושמו לגבי תקופות דיווח שנתיים המתחילות, או עסקאות שהתרחשו ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. הוראות מעבר ספציפיות יפורטו לגבי כל תיקון בנפרד.

עיקרי התיקונים במקבץ השיפורים השנתיים לשנים 2010-2012

- **IFRS 2 "תשלום מבוסס מניות"**
 - ההגדרות ל"תנאי הבשלה" ו"תנאי שוק" שבנספח א- "מונחים מוגדרים" תוקנו ונוספו הגדרות נפרדות למונחים "תנאי ביצוע" ו"תנאי שירות" אשר קודם לכן נכללו כחלק מהגדרת "תנאי הבשלה".
 - **"תנאי הבשלה"** הוא תנאי אשר קובע אם הישות מקבלת את השירותים אשר מזכים את הצד שכנגד לקבל מזומן, נכסים אחרים או מכשירים הוניים של הישות, על-פי הסדר תשלום מבוסס מניות. תנאי הבשלה הם **תנאי שירות או תנאי ביצוע**.
 - **"תנאי ביצוע"** מוגדר כתנאי הבשלה אשר דורש כי:
 1. הצד שכנגד ישלים תקופת שירות מוגדרת (בעקיפין או במישרין); וכן
 2. יתקיימו יעדי ביצוע מוגדרים במשך תקופת השירות המוגדרת בסעיף 1 לעיל.לשם כך,
 - א. התקופה להשגת תנאי הביצוע לא תתארך מעבר לתקופת השירות הנדרשת, וכן
 - ב. התקופה להשגת תנאי הביצוע יכולה להתחיל לפני תקופת השירות ובלבד שתקופת הביצוע לא תחל בצורה משמעותית בטרם תקופת השירות.

המשמעות היא שתנאי ביצוע חייב להתקיים במהלך תקופת השירות המוגדרת על מנת להיחשב כתנאי הבשלה. אחרת, הוא יובא בחשבון במסגרת השווי ההוגן של המכשירים המוענקים כתנאי שאינו תנאי הבשלה.

- יעד ביצוע יכול להיות מבוסס על הפעילות של הישות או של ישות אחרת באותה קבוצה (כלומר, תנאי שאינו תנאי שוק) או מבוסס על מחיר השוק של המכשירים ההוניים של הישות או של ישות אחרת באותה קבוצה (כלומר, תנאי שוק). כמו כן, יעד ביצוע יכול להתייחס לחברה בכללותה או רק לחלק ממנה כגון מחלקה/עובד מסוים.
- **"תנאי שירות"** הוא תנאי הבשלה הדורש כי הצד שכנגד ישלים תקופת שירות מוגדרת. אם הצד שכנגד, לא משנה מאיזו סיבה, חדל מלספק את השירות במהלך **תקופת ההבשלה**, הצד שכנגד נכשל בעמידה בתנאי. תנאי שירות לא דורש כי יעד ביצוע יתקיים. **המשמעות היא שגם אם העובד פוטר מתפקידו, ולא התפטר, יראו זאת כאי עמידה בתנאי השירות והדבר יטופל כחילוט ולא כביטול (כלומר יש "להפוך" את ההוצאה שהוכרה עד כה).**
- **"תנאי שוק"** הוא סוג של תנאי ביצוע, מאשר תנאי שאינו תנאי הבשלה.

- התיקון ייושם בדרך של "מכאן ולהבא", לגבי תכניות המוענקות לאחר ה-1 ביולי 2014. יישום מוקדם אפשרי.

● IFRS 3 "צירופי עסקים"

- הובהר כי **תמורה מותנית** שאינה מסווגת כהון, תימדד בתקופות עוקבות בשווי הוגן דרך רווח והפסד, בין אם היא מהווה מכשיר פיננסי ובין אם לאו.
- פרקטיקות מסוימות אשר היו קיימות ולא תתאפשרנה עוד בעקבות התיקון:
 - א- מדידה עוקבת של תמורה מותנית אשר מהווה התחייבות לא פיננסית בהתאם להוראות המדידה של IAS 37 (הערך הנוכחי של הסכום הצפוי להיות משולם).
 - ב- מדידה עוקבת של ההתחייבות בגין תמורה מותנית בהתאם לסעיף AG8 ל- IAS 39 (עדכון תזרימי המזומנים מהוונים בריבית האפקטיבית המקורית).
- התקן יחול באופן של "מכאן ולהבא" לגבי צירופי עסקים אשר יתרחשו לאחר ה-1 ביולי 2014, יישום מוקדם אפשרי.

● IFRS 8 "מגזרי פעילות"

- בהתאם לסעיף 12 לתקן, ניתן לקבץ מגזרי פעילות כאשר יש להם מאפיינים כלכליים דומים (כגון מרווחים גולמיים ממוצעים דומים לזמן ארוך). כמו כן, על מגזרי הפעילות המקובצים להיות דומים בכל אחד מהנושאים הבאים:
 - מהות המוצרים והשירותים;
 - מהות תהליכי הייצור;
 - סוג או קבוצות הלקוחות למוצרים ולשירותים שלהם;
 - השיטות המשמשות להפצת המוצרים או להפסקת השירותים; וכן
 - מהות הסביבה המפקחת
- התיקון דורש מישויות להוסיף גילוי לגבי **שיקול הדעת** שיישמה ההנהלה בעת קיבוץ מגזרי פעילות לצורך הצגתם כמגזרי ברי דיווח, לרבות **תיאור תמציתי** של מגזרי הפעילות שקובצו והנושאים שהוערכו על מנת לקבוע האם מגזרי הפעילות דומים במאפייניהם הכלכליים. בהתאם לדברי ההסבר, הנושאים שהוערכו על ידי ההנהלה עשויים לכלול גם את הנושאים המנויים בסעיף 12 לתקן.

המשמעות היא הרמת נטל נוסף על הדיווח המגזרי וחיפוף שיקול הדעת ששימש בקביעת היותם של מגזרי הפעילות דומים לצרכי קיבוץ.
- תיקון נוסף הינו הבהרה כי נדרשת התאמה בין סך כל נכסי המגזרים בני הדיווח לבין נכסי הישות רק אם נכסים מגזריים מדווחים באופן סדיר למקבל החלטות התפעוליות הראשי.

- התיקונים ייושמו למפרע לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריה. המשמעות – התיקונים ייושמו לראשונה החל מהדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2015. יישום מוקדם אפשרי.

• IFRS 13 "מדידת שווי הוגן"

- בסיס המסקנות תוקן כך שהובהר כי פרסום IFRS 13 והתיקונים שבוצעו מכוחו ל- IAS 39 ו- IFRS 9 עדיין מאפשרים למדוד חייבים וזכאים לזמן קצר ללא שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית, אלא לפי סכום החשבונית המקורית, וזאת אם השפעת ההיוון אינה מהותית.

• IAS 16 "רכוש קבוע" ו- IAS 38 "נכסים בלתי מוחשיים"

- בהתאם לתקינה הנוכחית, כאשר רכוש קבוע או נכס בלתי מוחשי מוערכים מחדש, ניתן לטפל בפחת שנצבר למועד ההערכה מחדש באחת מהדרכים הבאות:
 - הצגה מחדש – הפחת שנצבר מוצג מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש יהיה שווה לסכום המשוערך שלו.
 - ביטול – הפחת שנצבר מבוטל מול הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המשוערך של הנכס.
- סכום התיאום, הנובע מהצגה מחדש או מביטול הפחת שנצבר, מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים.
- התיקונים מבהירים כי יש לעדכן את הערך בספרים ברוטו של הנכס באופן עקבי להערכה מחדש של הערך בספרים של הנכס. והפחת שנצבר הינו ההפרש בין הערך בספרים ברוטו המעודכן לבין הערך בספרים לאחר ניכוי הפסדים מצטברים מירידות ערך.
- **מטרת התיקונים היא לבטל את השונות הקיימת בטיפול החשבונאי בפרקטיקה בפחת שנצבר כאשר לפני מועד ההערכה מחדש בוצע שינוי אומדן לערך השייר/ לאורך החיים השימושיים/ לשיטת הפחתה של הנכס.**
- התיקונים ייושמו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריה (יישום מוקדם אפשרי) לגבי כל ההערכות מחדש שהוכרו בתקופת הדיווח השנתית בה מיושמים התיקונים לראשונה (דהיינו שנת 2015) ובתקופת הדיווח השנתית שקדמה לה (שנת 2014) תוך מתן גילוי מתאים לכך שנתוני השוואה מוקדמים יותר לא עודכנו למפרע ולמדיניות החשבונאית לפיה הוכרו ונמדדו אותם נתוני השוואה שלא עודכנו. ישות רשאית להציג מחדש גם תקופות קודמות יותר הנכללות בדוחות הכספיים אולם אינה נדרשת לנהוג כך.

• IAS 24 "גילויים בהקשר לצד קשור"

- התיקון מבהיר כי **חברת ניהול** המספקת שירותי אנשי מפתח ניהוליים לישות מדווחת הינה "**צד קשור**" של הישות המדווחת. לדוגמה: מנכ"ל המועסק דרך חברה הנותנת שירותי ניהול לחברה.
המשמעות היא שהישות המדווחת חייבת לכלול בגילוי על עסקאות עם צדדים קשורים את הסכומים שהוכרו כהוצאה או כהתחייבות בגין חברת הניהול עבור שירותי אנשי מפתח ניהוליים אולם אין צורך לפלחו כהטבות לטווח קצר, הטבות לאחר סיום העסקה, הטבות לזמן ארוך וכן תשלום מבוסס מניות.
- התיקונים ייושמו למפרע לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריה. המשמעות – התיקונים ייושמו לראשונה החל מהדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2015. יישום מוקדם אפשרי.

עיקרי התיקונים במקבץ השיפורים השנתיים לשנים 2011-2013

- **IFRS 1 "אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים"**
 - בסיס המסקנות תוקן כך שהובהר כי מאמץ-לראשונה **רשאי**, אך לא נדרש, ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי חדש שעדיין אינו בתוקף, אם אותו תקן מאפשר יישום מוקדם.
 - הוראות המעבר הספציפיות בתקן דיווח כספי בינלאומי חדש אינן חלות על מאמץ לראשונה שבוחר ליישמו מוקדם, אלא המאמץ לראשונה חייב ליישמו למפרע לגבי כל התקופות המוצגות אלא אם כן IFRS 1 מספק הקלה או חריג המאפשר אחרת.
- **IFRS 3 "צירופי עסקים"**
 - התיקון מבהיר כי הוראות IFRS 3 אינן חלות לגבי הטיפול החשבונאי בגין יצירת הסדר משותף בדוחות הכספיים של ההסדר המשותף עצמו (ההחרגה אינה קיימת לגבי הטיפול החשבונאי ע"י הצדדים להסדר המשותף בגין זכויותיהם בהסדר המשותף)
 - התיקון ייושם בדרך של "מכאן ולהבא" לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.
- **IFRS 13 "מדידת שווי הוגן"**
 - התיקון מרחיב את תחולת אפשרות מדידת שווי הוגן של פורטפוליו של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות על בסיס הפוזיציה נטו גם לחוזים אחרים שבתחולת IAS 39 או IFRS 9.
 - התיקון ייושם בדרך של "מכאן ולהבא" מתחילת תקופת הדיווח השנתית בה מיושם לראשונה IFRS 13 לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי תוך מתן גילוי מתאים.
- **IAS 40 "נדל"ן להשקעה"**
 - התיקון מבהיר כי נדרש שיקול דעת בקביעה האם רכישת נדל"ן להשקעה מהווה רכישת נכס/ קבוצה של נכסים או צירוף עסקים, שהינו בתחולת IFRS 3.
 - הובהר כי שיקול הדעת בקביעה האם מדובר בצירוף עסקים אינו מבוסס על ההבחנה בין רכוש קבוע לנדל"ן להשקעה (לפי סעיפים 7-15 ב-40 IAS), אלא **יש לקבוע האם מדובר בעסק (כהגדרתו ב-IFRS 3) בהתאם להוראות IFRS 3.**
 - המשמעות היא כי כבר היום לא ניתן להשתמש בסעיפים של הגדרת נדל"ן להשקעה ב-40 IAS על מנת לטעון שלא מדובר בעסק (כלומר לא ניתן לטעון כי מדובר בנדל"ן להשקעה ועל כן זה לא עסק).

- התיקון יישם בדרך של "מכאן ולהבא" לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 ואילך. יישום מוקדם אפשרי. ישנה אפשרות ליישם למפרע, על בסיס עסקה בודדת, ובתנאי שהמידע הנדרש לכך הינו נגיש.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת הלב לאמור בו.

www.deloitte.co.il

Deloitte Brightman Almagor Zohar is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 75 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets. The firm is a fully integrated member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 154 countries, Deloitte brings world class capabilities and deep local expertise to help clients succeed wherever they operate. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence. Deloitte's professionals are unified by a collaborative culture that fosters integrity, outstanding value to markets and clients, commitment to each other, and strength from diversity. They enjoy an environment of continuous learning, challenging experiences, and enriching career opportunities. Deloitte's professionals are dedicated to strengthening corporate responsibility, building public trust, and making a positive impact in their communities.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.