

תיקונים ל- IAS 1 במסגרת יוזמת שיפור הגילויים ותיקונים ל- IFRS 10, IFRS 12 ו- IAS 28 בהקשר לישויות השקעה

תיקונים ל- IAS 1

בשורה התחתונה:

- התיקונים הבאים בוצעו ל- IAS 1 הצגת דוחות כספיים:
 - ✓ מהותיות וקיבוץ – הובהר כי אין לטשטש מידע שימושי ע"י קיבוץ או פיצול של מידע, וכי נדרש להחיל את שיקולי המהותיות לגבי הדוחות הראשיים, הביאורים וכל מידע ספציפי נוסף הנדרש על פי תקני IFRS. מידע ספציפי הנדרש לפי תקני IFRS, יינתן רק אם הוא מהותי.
 - ✓ דוח על המצב הכספי ודוח על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר – הובהר כי רשימת הסעיפים הנדרשים להיות מוצגים בדוחות אלה ומפורטים בסעיפים 54 ו 82 ניתנים לקיבוץ או פיצול לפי העניין. כמו כן, נוספו הנחיות לגבי הצגת סכומי ביניים בדוחות אלה.
 - ✓ הצגת סעיפים ברווח הכולל האחר (OCI) – הובהר כי חלקה של הישות ברווח הכולל האחר של חברות כלולות או עסקאות משותפות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, יקובץ ויוצג כרכיב נפרד בהתבסס על האפשרות של סיווג מחדש לרווח או הפסד בעתיד.
 - ✓ ביאורים – הובהר כי לישות יש גמישות בקביעת מבנה הביאורים ונקבעו הנחיות כיצד יש לשקול את סדר הביאורים. כמו כן, הוסרו דוגמאות לא רלוונטיות לגבי זיהוי מדיניות חשבונאית משמעותית.
- התיקונים יישמו למפרע לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 ולאחריה. יישום מוקדם אפשרי.

מדוע התיקונים פורסמו?

יזמת שיפור הגילויים של ה- IASB כוללת מספר פרויקטים קטנים לשיפור דרישות ההצגה והגילוי בתקנים קיימים. לאור זאת, ה- IASB רואה בכך חלק מהפרויקט לבחינה מחודשת של המסגרת המושגית, המתרחש בימים אלה. כוונת הוועדה היא לספק קווים מנחים לקביעת דרישות ההצגה והגילוי בתקנים עתידיים.

מהם התיקונים?

מהותיות

התיקונים מבהירים את הנחיות IAS 1 בנושא מהותיות. לפי התיקונים, ישות לא תסתיר מידע שימושי ע"י קיבוץ או פיצול של מידע. לדוגמה, על ידי קיבוץ של סעיפים מהותיים בעלי מאפיינים שונים או הסתרה של מידע שימושי על ידי ערבובו עם מידע לא מהותי. ההחלטה על קיבוץ או פיצול של מידע ועל אופן הקיבוץ או הפיצול צריכה להתבסס על עובדות ונסיבות רלוונטיות.

בנוסף, התיקונים מבהירים שעל ההנחיות בנושא מהותיות להיות מיושמות לדוחות הכספיים בכללותם, כולל הדוחות הראשיים והביאורים. הנחיות המהותיות תקפות גם לגבי דרישות גילוי ספציפיות בתקן מסוים, גם כאשר הגילוי מהווה את ה"מינימום" הנדרש ע"י התקן.

התיקונים מבהירים גם שמקום בו דרישות ספציפיות בתקנים אינן מספיקות על מנת להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, אירועים ונסיבות אחרות על מצבה הכספי של הישות וביצועיה, ייתכן ויידרש גילוי של מידע נוסף.

הדוח על המצב הכספי והדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר

באופן עקבי עם ההבהרות בנושא מהותיות לעיל, התיקונים מוחקים את הביטוי "לכל הפחות" ב- IAS 1 המתייחס לרשימת הסעיפים הכלולים בדוח על המצב הכספי. מחיקה זו נועדה על מנת לבטל אי הבנה שנוצרה בעקבות פירוש הביטוי "לכל הפחות" כדרישה שכל הסעיפים יוצגו ללא שיקולי מהותיות. התיקונים מבהירים שישות יכולה לקבץ סעיפים ברשימה כאשר הם לא מהותיים בפני עצמם. הבהרה זו עקבית עם דרישות התקן לגבי סעיפי הדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, שם דרישת ה"לכל הפחות" לא קיימת.

בנוסף, התיקונים מבהירים שהסעיפים הכלולים ברשימות ב- IAS 1 לגבי סעיפי הדוח על המצב הכספי והדוח על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר צריכים להיות מפוצלים אם הדבר רלוונטי להבנת מצבה הכספי של הישות.

ההנחיות הקיימות ל- IAS 1 דורשות מישות להציג סכומי ביניים, בדוח על המצב הכספי ובדוח על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר, אם הצגה כזו רלוונטית להבנת מצבה הכספי של הישות וביצועיה, בהתאמה. התיקונים מבהירים שעל סכומי הביניים:

- לכלול רק סעיפים הכוללים סכומים שהוכרו ונמדדו בהתאם לתקני ה-IFRS.
- להיות מוצגים בדרך שתאפשר את הבנתם.
- להיות עקביים לאורך התקופות.
- להיות בעלי אותה הבלטה כמו סכומי הביניים הנדרשים לפי התקנים ולא מעבר לכך.

הצגת רכיבי רווח כולל אחר הנובעים מהשקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני

לפי התיקונים, על ישות להציג רכיבי רווח כולל אחר, הנובעים מהשקעות בחברות כלולות ועסקאות משותפות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, בנפרד מיתר הרווח הכולל האחר. דרישה זו משנה את הקטגוריות בדוח על הרווח הכולל האחר כדלקמן:

- רכיבי רווח כולל אחר פרט לאלה הנובעים מהשקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני:
 - אשר לא יסווגו בעתיד לרווח או הפסד.
 - אשר יסווגו בעתיד לרווח או הפסד בהתקיים תנאים מסוימים.
- חלקה של הישות ברכיבי רווח כולל אחר של השקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני:
 - אשר לא יסווגו בעתיד לרווח או הפסד.
 - אשר יסווגו בעתיד לרווח או הפסד בהתקיים תנאים מסוימים.

ביאורים

התיקונים מבהירים את הדרישות המתייחסות להצגת הביאורים. בנושא מבנה הביאורים, התיקונים מבהירים שעל ישות לשקול שיקולי מובנות והשוואתיות בבואה לקבוע את מבנה הביאורים. דרישה זו יכולה להיות מושגת ע"י הצגת הביאורים בצורה המדגישה מידע רלוונטי יותר או המבהירה טוב יותר את הקשר בין ביאורים שונים. התיקונים כוללים דוגמאות באשר לדרך בה ניתן להציג את הביאורים:

- הבלטת הביאורים החשובים ביותר להבנת המצב הכספי והביצועים.
- קיבוץ סעיפים הנמדדים באופן זהה כמו נכסים הנמדדים בשווי הוגן.
- סידור הביאורים לפי הסדר בו מופיעים הסעיפים הרלוונטיים בדוחות הראשיים.

בנוסף, הוסרו הנחיות לא שימושיות ודוגמאות באשר לקביעה מהי מדיניות חשבונאית משמעותית.

התיקונים מבהירים שהסדר המובא בתקן מהווה דוגמה בלבד, ולא דרישה. לכן, לישויות יש גמישות בסידור הביאורים בדוחות הכספיים. ה- IASB מצין שבעידן של שימוש מוגבר באמצעים אלקטרוניים המקנים, בין היתר, לקוראי הדוחות, יכולת חיפוש ממוקדת, שיקול ההתאמה לסדר הדוח הראשי לא רלוונטי יותר. לפיכך, על ישויות לשקול האם סידור מחדש של הביאורים בדוחות הכספיים יספק מידע שימושי יותר לקוראים.

תיקונים ל- IFRS 10, IFRS 12 ו- IAS 28

בשורה התחתונה:

- הפטור מהכנת דוחות כספיים מאוחדים לחברה אם שהיא חברת ביניים בקבוצה (intermediate parent company) ניתן ליישום גם לגבי חברה שאינה ישות השקעה אשר הינה חברה בת של ישות השקעה, על אף שהחברה האם, שהיא ישות השקעה, מודדת את כל החברות הבנות שלה בשווי הוגן ולא עורכת דוחות כספיים מאוחדים. תיקונים נלווים נעשו גם ל- IAS 28 בהקשר לפטור מיישום שיטת השווי המאזני לישויות אשר הן חברות בנות של ישות השקעה ויש להן השקעות בחברות כלולות ועסקאות משותפות.
- ה- IASB מבהיר שהדרישה מישות השקעה לאחד חברה בת המספקת שירותים הקשורים לפעילויות ההשקעה שלה, חלה רק על חברות בנות שאינן בעצמן ישויות השקעה.
- ביישום שיטת השווי המאזני לחברה כלולה או עסקה משותפת שהיא ישות השקעה, משקיע יכול להשתמש במדידות השווי ההוגן שבהן השתמשה החברה הכלולה או העסקה המשותפת לגבי החברות המוחזקות שלה ללא צורך לבצע התאמות למדיניות החשבונאית שלה.
- ה- IASB מבהיר שישות השקעה המודדת את כל החברות הבנות שלה בשווי הוגן צריכה לספק את כל הגילויים הנדרשים בהתאם ל- IFRS 12 'גילוי של זכויות בישויות אחרות'.
- התיקונים ייושמו למפרע לתקופות דיווח שנתיים המתחילות ביום 1 בינואר 2016 ולאחריהם. יישום מוקדם אפשרי.

מדוע התיקונים פורסמו?

התיקונים הם תוצאה של שלושה נושאים שהוועדה לפרשנויות (IFRIC) התבקשה לדון בהם. בעקבות הדיון בנושאים אלה הועדה המליצה ל- IASB להתייחס לנושאים אלה בתיקונים ספציפיים ל- IFRS 10, IFRS 12, ו- IAS 28.

מהם השינויים הכלולים בתיקונים?

פטור מהכנת דוחות כספיים מאוחדים

IFRS 10 מעניק פטור מהכנת דוחות כספיים מאוחדים לחברה שחברת האם שלה (הישירה או הסופית) מכינה דוחות כספיים מאוחדים הערוכים לפי כללי ה- IFRS וזמינים לשימוש הציבור.

התיקונים מבהירים כי הפטור מהכנת דוחות כספיים מאוחדים חל גם לגבי חברה אם שהיא בת של ישות השקעה אשר מודדת את כל החברות הבנות שלה בשווי הוגן בהתאם ל- IFRS 10. החלטה זו

מתבססת על שיקולי עלות-תועלת ועל העובדה שישות ההשקעה נדרשת ממילא לספק גילויים בהתאם ל- IFRS 12 'גילוי של זכויות בישויות אחרות', IFRS 7 'מכשירים פיננסיים: גילויים' ו- IFRS 13 'מדידת שווי הוגן'.

תיקונים נלווים נעשו גם ל- IAS 28, הקובעים כי הפטור מיישום שיטת השווי המאזני תקף גם לגבי משקיע בחברה כלולה או בעסקה משותפת שהוא חברה בת של ישות השקעה אשר מודדת את כל החברות הבנות שלה בשווי הוגן.

חברה בת המספקת שירותים הקשורים לפעילויות ההשקעה של החברה האם שלה שהיא ישות השקעה

IFRS 10 דורש מישות השקעה למדוד את כל השקעותיה בחברות בנות בשווי הוגן. עם זאת, כחריג לדרישה זאת, אם חברה בת מספקת שירותים הקשורים לפעילויות ההשקעה של ישות ההשקעה, היא צריכה להיות מאוחדת.

התיקונים מבהירים שהפטור חל רק לגבי חברה בת שאינה ישות השקעה בעצמה ושהמטרה העיקרית שלה היא לספק לישות ההשקעה שירותים הקשורים לפעילויות ההשקעה שלה. יתר החברות הבנות של ישות ההשקעה ימדדו בשווי הוגן.

ה- IASB מסביר בבסיס למסקנות שהבהרה זו עקבית עם הדרישה מישות השקעה למדוד את כל אחזקותיה בשווי הוגן, כולל אחזקות שהן ישויות השקעה בעצמן.

לעמדתם, ההבהרה עקבית גם עם הדרישה לאחד את החברות המוחזקות שמטרת פעילותן העיקרית היא לספק שירותים התומכים בפעילות הליבה של ישות ההשקעה (פעילות ההשקעה) או נלווים להם. אם החברה המוחזקת היא ישות השקעה בפני עצמה, ברור ששירותים אלה אינם פעילותה העיקרית, שאם לא כן, היא לא הייתה עומדת בהגדרה של ישות השקעה עפ"י התקן.

יישום שיטת השווי המאזני ע"י משקיע שאינו ישות השקעה, לגבי חברה מוחזקת שהיא ישות השקעה

ביישום שיטת השווי המאזני, IAS 28 דורש מישות להתאים את המדיניות החשבונאית של החברה הכלולה או העסקה המשותפת, כאשר זו שונה מהמדיניות החשבונאית של הישות.

IAS 28 תוקן כך שיאפשר לישות לשמר את מדידות השווי ההוגן שיושמו ע"י החברה הכלולה או העסקה המשותפת, שהיא ישות השקעה, לגבי החברות המוחזקות שלה.

תיקונים ל- IFRS 12 'גילוי של זכויות בישויות אחרות'

IFRS 12 מחריג מתחולתו דוחות כספיים נפרדים.

התיקונים ל- IFRS 12 מבהירים שיטות השקעה, המודדת את כל החברות הבנות שלה בשווי הוגן, צריכה לספק את הגילויים הנדרשים בתקן, הקשורים לישויות השקעה.

ה- IASB מציין שלמרות ש- IFRS 12 קובע שאינו חל על דוחות כספיים נפרדים, בעבר הוא לא הבהיר במפורש את תחולתו לגבי ישויות השקעה. ה- IASB החליט להבהיר שההחלטה הזו מהתחולה לא חלה לגבי דוחות כספיים של ישויות השקעה המודדות את כל השקעותיהן בשווי הוגן.

מתי התיקונים נכנסים לתוקף?

התיקונים מיושמים למפרע והינם בתוקף לגבי תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה- 1 לינואר 2016, יישום מוקדם אפשרי. אם ישות מיישמת ביישום מוקדם, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

בהתאם להוראות סעיף 28(ו) ל- IAS 8 'מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות', ישות נדרשת להציג את סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת ביישום לראשונה של תקן או תיקון חדש. הוראות המעבר לתיקונים אלו קובעים כי סכום התיאום נדרש רק לתקופה השנתית הקודמת למועד היישום לראשונה, דהיינו, לגבי מיישמים לראשונה שלא ביישום מוקדם, שנת 2015. גילוי סכומי התיאום לשנה השוטפת או לתקופות השוואה קודמות יותר, אפשרי אך לא נדרש.

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.