

תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים – מאי -יוני 2014

השורה התחתונה של התיקונים:

- תיקון IFRS 11 "הסדרים משותפים" בדבר יישום שיטת הרכישה ברכישת זכות בפעילות משותפת המהווה עסק כהגדרתו ב IFRS 3 "צירופי עסקים".
- תיקון IAS 16 "רכוש קבוע" ו IAS 38 "נכסים בלתי מוחשיים" בדבר שיטות הפחתה מקובלות.
- תיקון IAS 41 "חקלאות" ותיקון IAS 16 "רכוש קבוע" בדבר צמחים מניבים.

תיקון IFRS 11 "הסדרים משותפים"

רקע לפרסום התיקון

בהתאם ל-IFRS 11, שותף בפעילות משותפת נדרש להכיר בזכותו בפעילות משותפת באמצעות הכרה בחלקו בנכסים, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות הפעילות המשותפת. אולם, IFRS 11 אינו דן בטיפול החשבונאי של השותף בפעילות משותפת ברכישת זכות בפעילות משותפת המהווה "עסק" כהגדרתו ב- IFRS 3 "צירופי עסקים".

בפרקטיקה כיום קיימת שונות משמעותית באופן הטיפול ברכישה כזו. חלק מהחברות מיישמות את עקרונות הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים וחלק אחר מקצה את עלות הרכישה הכוללת לנכסים ולהתחייבויות הנרכשים על בסיס שווים ההוגן היחסי במועד הרכישה. כתוצאה מהשונות בפרקטיקה, לדוגמה, פרמיה המשולמת בנוסף לשווי ההוגן של הפעילות הנרכשת, עשויה להיות מוכרת כמוניטין ביישום שיטת הרכישה, ומנגד, ביישום שיטת ההקצאה, הפרמיה מוקצת כעלות נוספת של הנכסים המזוהים שהוכרו.

תחולת התיקון

התיקון חל לגבי רכישת זכויות בפעילות משותפת המהווה "עסק" כהגדרתו ב- IFRS 3 "צירופי עסקים", הן ברכישת זכויות לראשונה והן ברכישת זכויות נוספות באותה פעילות משותפת. בנוסף, התיקון חל גם לגבי רכישת זכויות בפעילות משותפת בעת יצירתה אם העסק נמסר לפעילות המשותפת. לעומת זאת, התיקון אינו חל כאשר אין עסק קיים. דהיינו, כאשר יצירת הפעילות המשותפת מתרחשת במקביל להקמת העסק.

כמו כן, התיקונים אינם חלים כאשר הצדדים לעסקה הם תחת אותה שליטה לפני ואחרי העסקה והשליטה אינה ארעית.

התיקון והשפעתו

התיקון קובע כי שותף בפעילות משותפת נדרש ליישם את העקרונות הרלוונטיים של צירופי עסקים כפי שנקבעו ב IFRS 3:

- מדידת הנכסים המזוהים וההתחייבויות המזוהות בשווי הוגן (מלבד החריגים המפורטים בתקן)
- זקיפת עלויות עסקה לרווח והפסד באופן מידי.
- הכרה בהתחייבויות ובנכסי מס נדחה (מלבד מס נדחה בגין ההכרה לראשונה במוניטין)
- הכרה במוניטין לפי עודף התמורה ששולמה על הנכסים נטו המזוהים שהוכרו
- מתן כל הגילויים הנדרשים לפי IFRS 3 במועד צירוף העסקים.
- ביצוע בחינת ירידת ערך לפחות פעם בשנה ליחידה מניבה מזומנים אליה הוקצה המוניטין.

התיקון ייושם בדרך של "מכאן ולהבא" החל מיום 1 בינואר 2016. לכן, רכישות זכויות בפעילות משותפת שאירעו לפני 1 בינואר 2016 לא יוצגו מחדש. יישום מוקדם אפשרי.

תיקון IAS 16 "רכוש קבוע" ותיקון IAS 38 "נכסים בלתי מוחשיים"

רקע לפרסום התיקונים

ה- IASB קיבל בקשה להנחיה, כיצד לקבוע מהי שיטת ההפחתה הנאותה לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנוצרו במסגרת הסדרי זיכיון למתן שירות שבתחולת IFRIC 12. לאחר בחינת הנושא, הוחלט כי נושא זה אינו רלוונטי רק לנכסים בלתי מוחשיים שנוצרו בהסדרי זיכיון למתן שירות אלא לכל הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים בעלי אורך חיים מוגדר ולכן תוקנו ההוראות לגבי שיטות ההפחתה הנאותות בתקנים אלו.

מהות התיקונים

בהתאם להוראות IAS 16 ו- IAS 38, שיטת הפחת שנעשה בה שימוש צריכה לשקף את התבנית שבה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס. התקנים מתארים מספר שיטות פחת/הפחתה אפשריות, וקובעים כי ישות תבחר בשיטה שמשקפת באופן הקרוב ביותר את התבנית החזויה של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס.

התיקון מבהיר כי אין להשתמש בשיטת פחת/הפחתה מבוססת על ההכנסות הנוצרות מהפעילות הכוללת את השימוש בנכס (שיטה מבוססת הכנסות), שכן הכנסות משקפות, בדרך כלל, גם גורמים אחרים שאינם מהווים "צריכת ההטבות הכלכליות הגלומות בנכס" כגון תשומות ותהליכי ייצור אחרים, פעילויות מכירה, שינוי בנפח המכירות ובמחירים.

התיקון ל-38 IAS מוסיף כי בשני מקרים בלבד ניתן להתבסס על הכנסות הצפויות לנבוע מנכס בלתי מוחשי כבסיס נאות להפחתת הנכס הבלתי מוחשי (במידה ואין בסיס אחר נאות יותר):

1. כאשר הנכס הבלתי מוחשי מבטא מדידה של הכנסות. דהיינו, כאשר גורם מגביל ובולט הטבוע בנכס הבלתי מוחשי הוא השגת יעד הכנסות מינימלי מסוים לפי חוזה. לדוגמה, נכס בלתי מוחשי הנובע מהסדר זיכיון לתפעול כביש אגרה אשר תוקפו יפוג כאשר הישות תגיע לסכום מצטבר מסוים של הכנסות מהאגרות; או

2. כאשר ניתן להוכיח כי קיימת תאימות גבוהה (highly correlated) בין ההכנסה וצריכת ההטבות הכלכליות מהנכס הבלתי מוחשי.

התיקון ייושם בדרך של "מכאן ולהבא" החל מיום 1 בינואר 2016. יישום מוקדם אפשרי. אין הוראות מעבר מיוחדות.

תיקון IAS 41 "חקלאות" ותיקון IAS 16 "רכוש קבוע"

מהות התיקונים

התיקון ל- IAS 41 ו- IAS 16 עוסק בצמחים מניבים (bearer plants). התיקון מגדיר "צמחים מניבים" וכולל אותם בתחולת IAS 16. צמח מניב מוגדר כצמח חי אשר נעשה בו שימוש בייצור או אספקת יבול חקלאי, הצפוי להניב יבול במשך יותר מתקופה אחת וקיימת סבירות רחוקה כי הוא עצמו יימכר כתוצרת חקלאית, חוץ מאשר במסגרת מכירה משנית כגרוטאה. לדוגמה: שיחי תה, גפנים, דקלי שמן ועצי גומי.

קודם לתיקון, צמחים מניבים לא הוגדרו וצמחים מניבים הקשורים לפעילות חקלאית נכללו בתחולת IAS 41. עתה עם ביצוע התיקון, צמחים מניבים יטופלו בהתאם להוראות IAS 16 כרכוש קבוע. התנובה הגדלה על הצמחים המניבים תישאר בתחולת IAS 41.

הוראות מעבר

התיקון ייושם למפרע החל מיום 1 בינואר 2016. יישום מוקדם אפשרי.

ישות הבוחרת לעשות כן, רשאית למדוד את פריטי הצמחים המניבים בשוויים ההוגן לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים לתקופה בה מיושם לראשונה התיקון ולעשות שימוש בשווי ההוגן כ"עלות הנחשבת" לאותו מועד.

כל הפרש בין הערך הפנקסני הקודם והשווי ההוגן יוכר ביתרת הפתיחה של העודפים לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

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 78 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 and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms .

2014 ©Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.