

### ריכוז תקני דיווח כספי בינלאומיים, תיקונים לתקנים ופרשנויות חדשים בתקינה החשבונאית הבינלאומית

להלן מידע מרוכז אודות תקני דיווח כספי בינלאומיים, תיקונים לתקנים ופרשנויות חדשים בתקינה החשבונאית הבינלאומית, שפורסמו (נכון למועד פרסום ניוזלטר זה) על ידי המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards Board (IASB)) ואשר רלוונטיים ללקוחותינו. בנוסף, בדוחות הכספיים השנתיים לדוגמה ליום 31 בדצמבר 2024 של משרדנו, ניתן למצוא ביאורים לדוגמה בהתייחס לפרסומים אלו.

בבחינת ההוראות החשבונאיות החדשות בתקינה החשבונאית הבינלאומית נדרש לבחון גם את החלטות סדר יום (Agenda Decision) שהתקבלו על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRS Interpretations Committee). מידע אודות החלטות כאמור שפורסמו השנה הובא בפניכם במסגרת הפרק השני של ניוזלטר זה.

### תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שנכנסו לתוקף לראשונה בתקופות השנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2024<sup>1</sup>

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות	מכירה וחכירה בחזרה	ספטמבר 2022	התיקון דן בטיפול החשבונאי לאחר מועד ההכרה לראשונה בעסקאות של מכירה וחכירה בחזרה שהינן בתחולת IFRS 16. התיקון מבהיר בין היתר כי בעת מדידה עוקבת של ההתחייבות לחכירה על החוכר-מוכר לקבוע את תשלומי החכירה (או את תשלומי החכירה המעודכנים) כך שלא יוכר רווח או הפסד בשל זכות השימוש אשר נותרה בידו במסגרת העסקה. התיקון עשוי להשפיע בעיקר על חוכרים-מוכרים להם תשלומי חכירה משתנים שאינם תלויים במדד או בשיעור הריבית (למשל, במקרה של תשלומי חכירה אשר מותנים בשיעור ההכנסה אשר תנבע מזכות השימוש). הדוגמה אשר נוספה לתיקון מדגימה שתי גישות אפשריות ליישום כלל זה.	1 בינואר 2024	פרסום IFRS Bulletins של רשת BDO - לחצו כאן

<sup>1</sup> מועדי התחילה הם ביחס לחברות ותאגידים אשר מדווחים לפי שנים קלנדריות (כלומר, חברות אשר תקופות הדיווח שלהן מתחילות ביום 1 בינואר).

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תיקון לתיקון חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים	סיווג התחייבות כהתחייבות שוטפת או כהתחייבות לא שוטפת	ינואר 2020	התיקון, בין היתר, מבהיר ומשנה את הוראות סעיף 69(ד) ל-1 IAS הן במצבים בהם התחייבות מוצגת כהתחייבות שוטפת מאחר ולישות אין זכות בלתי מותנית לדחות את סילוק ההתחייבות למשך של לפחות 12 חודשים לאחר תקופת הדיווח. מטרתו להבהיר את הדרישות הקיימות לסיווג התחייבויות במאזן והוא דן בין היתר במצבים בהם קיימת אי וודאות באשר למועד יישוב ההתחייבות ובמצבים בהם ייתכן שההתחייבות תיושב בדרך של הנפקת הון. בעקבות התפשטות מגפת הקורונה בתחילה נדחה יישום התיקון לתקופות השנתיות המתחילות מיום 1 בינואר 2023 או לאחר מכן. באוקטובר 2022 פרסמה ה-IASB עדכון לתיקון זה בהתייחס להתחייבויות לא שוטפות אשר להן אמות מידה (Covenants) (העדכון). העדכון תיקן את האופן בו ישות נדרשת לסווג התחייבויות כאמור ודחה בנוסף את מועד התחולה של תיקון זה בעוד שנה. מידע אודות העדכון לתיקון ראו להלן.	1 בינואר 2024	מידע נוסף אודות התיקון והעדכון הובא במסגרת הפרק הראשון של הניוזלטר לסיכום הרבעון הראשון של שנת 2024 - לחצו כאן
עדכון לתיקון לתיקון חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים	התחייבויות לא שוטפות אשר להן אמות מידה	אוקטובר 2022	באוקטובר 2022 פרסמה ה-IASB עדכון לתיקון ל-1 IAS סיווג התחייבות כהתחייבות שוטפת או כהתחייבות לא שוטפת האמור לעיל (העדכון). העדכון תיקן את אופן בו על ישות לסווג התחייבויות לא שוטפות אשר להן אמות מידה (Covenants). מועד התחולה של העדכון נקבע ל-1 בינואר 2024. בהתאמה גם מועד התחולה של התיקון ל-1 IAS נדחה בשנה והוא נקבע כעת ל-1 בינואר 2024.	1 בינואר 2024	

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים ולתקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים	הסדרי מימון לספקים	מאי 2023	<p>בהסדר מימון של ספקים, מוסד פיננסי מתחייב לפרוע את חוב החברה לספקיה ואילו החברה מתחייבת לפרוע את החוב למוסד הפיננסי במועד בו המוסד הפיננסי משלם לספקיה או במועד מאוחר יותר שנקבע ביניהם.</p> <p>התיקון מגדיר מהם הסדרי מימון של ספקים ומטרתו לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את ההשפעה של הסדרים כאמור על התחייבויות החברה, תזרימי המזומנים שלה וחשיפתה לסיכון נזילות.</p> <p>התיקון פורסם בעקבות החלטת סדר יום שהתקבלה ב- IFRIC (ועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי - "הוועדה") בחודש דצמבר 2020 ודנה בהסדרי מימון בשרשרת ההספקה – פקטורינג הפוך.</p> <p>בהתאם לתיקון חברה נדרשת לספק גילוי ל:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ תנאי ההסדר</li> <li>▪ גובה ההתחייבות (תוך הבחנה בין סכומים עבורם הספקים קיבלו תשלום במסגרת ההסדר) ומיקומה בדוח על המצב הכספי</li> <li>▪ טווח מועדי התשלום הצפויים (Due Dates)</li> <li>▪ מידע אודות סיכוני הנזילות</li> </ul> <p>השפעת התיקון עתידה לבוא לידי ביטוי במסגרת הגילויים לדוחות הכספיים השנתיים ליום ה-31 בדצמבר 2024.</p>	1 בינואר 2024	פרסום IFR Bulletins של רשת BDO - לחצו כאן מידע נוסף אודות התיקון הובא במסגרת הפרק השני של הניוזלטר לסיכום רבעון שני 2023.

## תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שטרם נכנסו לתוקף בתקופות השנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2024<sup>2</sup>

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ	היעדר שער חליפין במועד המדידה	אוגוסט 2023	התיקון מתייחס למצב של קביעת שער חליפין כאשר מטבע אינו ניתן להחלפה (פיזית ו/או דיגיטלית) במטבע אחר. התיקון קובע מהם הקריטריונים שנדרש להעריך בכדי לקבוע האם ניתן להמיר מטבע אחד במטבע אחר. במקרים בהם בהתאם להוראות התקן, המטבע אינו ניתן להמרה, התיקון מגדיר כיצד לאמוד את שער החליפין השוטף (הספוט). התיקון כולל בנוסף דוגמאות והנחיות ליישום בכדי לסייע לישויות להעריך האם מטבע ניתן להמרה למטבע אחר ולאמידת השער השוטף במקרים בהם המטבע אינו ניתן להמרה. גילוי נדרש במצבים כאמור בהם השער השוטף הוערך. התיקון אינו מאפשר הצגה מחדש של מספרי השוואה וקובע הוראות ספציפיות למועד היישום לראשונה.	1 בינואר 2025	פרסום IFR Bulletins של רשת BDO - לחצו כאן
תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים ותקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים	חוזי חשמל תלוי טבע	דצמבר 2024	חוזי חשמל תלויי טבע מסייעים לישויות להבטיח את אספקת החשמל שלהן ממקורות כמו רוח ואנרגיה סולארית, בהן החשמל המופק תלוי בגורמים שלא ניתן לשלוט בהם. למשל, תנאי מזג האוויר והם כוללים חוזים ארוכי טווח.  התיקון פורסם לאור הוראות סעיף 2.4 ל-IFRS 9. סעיף 2.4 ל-IFRS 9 מפרט את המצבים בהם ניתן ליישם את הוראות IFRS 9 לחוזים לרכישה או מכירה של פריטים לא פיננסיים ומבהיר בין היתר כי הוראותיו בכל מקרה לא יחולו במקרים בהם ההתקשרות הינה לרכישת נכס לא פיננסי לשימוש עצמי.  התיקון משנה את ההגדרה של נכס לשימוש עצמי בהקשר של חוזים כאמור, קובע כללי חשבונאות גידור לחוזים אלו ומגדיר דרישות גילוי מתאימות.  התיקון ייושם החל מהתקופות השנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2026 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.	1 בינואר 2026	

<sup>2</sup> מועדי התחילה הם ביחס לחברות ותאגידיים אשר מדווחים לפי שנים קלנדריות (כלומר, חברות אשר תקופות הדיווח שלהן מתחילות ביום 1 בינואר).

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים ותקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים	תיקון צר היקף להוראות המדידה הסיווג והגילוי של מכשירים פיננסיים	מאי 2024	<p>התיקון מתייחס לאופן הסיווג של נכסים פיננסיים כנכסים שימדדו בעלות מופחתת או בשווי הוגן תוך התייחסות לנכסים פיננסיים אשר תזרימי המזומנים שינבעו מהם כפופים למדדי ESG.</p> <p>בנוסף התיקון מתייחס למועד הגריעה בעת סילוק של התחייבות פיננסית באמצעות מערכת אלקטרונית להעברת מזומנים. התיקון מאפשר גריעה של ההתחייבות לפני מועד הסליקה, וזאת בהתקיים הנסיבות הספציפיות אשר הוגדרו בתיקון.</p> <p>כמו כן מרחיב התיקון את דרישות הגילוי של מכשירים פיננסיים מסוימים.</p> <p>התיקון ייושם החל מהתקופות השנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2026 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי. כמו כן הותר יישום מוקדם עבור החלק המתייחס לסיווג של נכסים פיננסיים בלבד.</p>	1 בינואר 2026	פרסום IFR Bulletins של רשת BDO - לחצו כאן

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
פרויקט השיפורים השנתיים לתקני IFRS - כרך 11	מקבץ תיקונים צרי היקף למספר תקנים בתקינה החשבונאית הבינלאומית	יולי 2024	<p>במסגרת הכרך ה-11 לפרויקט השיפורים השנתיים לתקני IFRS פורסמו התיקונים הבאים:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים (IFRS 7): <ul style="list-style-type: none"> <li>○ רווח או הפסד בגריעה – הוספה הפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן</li> <li>○ בהנחיות ליישום של IFRS 7:</li> <li>▪ תוקנה ההקדמה כדי להבהיר שההנחיות אינן מדגימות את כלל הוראות IFRS 7</li> <li>▪ תוקנה הדוגמה לגילוי אשר מתייחסת למצבים של הבדלים בין השווי ההוגן למחיר העסקה, זאת בכדי לשפר את העקביות עם הוראות IFRS 9 ו-IFRS 13</li> <li>▪ טיוב מלל הגילוי המתייחס לסיכון אשראי</li> </ul> </li> <li>▪ תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (IFRS 9): <ul style="list-style-type: none"> <li>○ גריעה של התחייבויות חכירה - הוחלו הוראות סעיף 3.3.3 להתחייבויות כאמור ובכך להבהיר שבעת גריעה, הפרש בין הערך בספרים לתמורה יוכר ברווח או הפסד</li> <li>○ מחיר העסקה - נמחקה ההגדרה של מחיר העסקה ב-IFRS 9, זאת כדי למנוע אי בהירות בינו לבין הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות</li> </ul> </li> <li>▪ תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ הגדרת סוכן "דה פקטו" - הובהרה חוסר הבהירות בהתייחס למצבים בהם צד אחר פועל לטובת המשקיע</li> </ul> </li> <li>▪ תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוחות על תזרימי מזומנים: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ במסגרת תיקון הגהה לסעיף 37 הוחלף המונח "שיטת השווי המאזני או שיטת העלות" במונח "שיטת השווי המאזני או עלות" בהתייחס להשקעות בחברות בנות, בחברות כלולות ובעסקאות משותפות.</li> </ul> </li> <li>▪ תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים: התיקון התייחס לחשבונאות גידור בעת אימוץ לראשונה.</li> </ul>	1 בינואר 2026	

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות הכספיים	הצגה וגילוי בדוחות הכספיים	אפריל 2024	<p>התקן אשר מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים, משנה באופן משמעותי את הדרישות להצגת דוחות כספיים. התקן משפיע על אופן הסיווג של הכנסות והוצאות בדוח רווח או הפסד, מוסיף דרישות למתן גילוי למדדי ביצוע ניהוליים במסגרת הדיווח הכספי ומוסיף עקרונות חדשים לקיבוץ (צבירה ופירוק) של סעיפים בדוחות הכספיים.</p> <p>התקן ייושם החל מהתקופות השנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2027 או לאחר מכן (יישום מוקדם אפשרי). לפיכך נדרש לבחון האם נדרש גילוי בדוחות הכספיים להשפעה האפשרית העתידית שעשויה להיות ליישום לראשונה של IFRS 18 על הדיווח הכספי.</p>	1 בינואר 2027	<p>מאמר מפורט של המחלקה המקצועית של משרדנו, הובא בפניכם במסגרת הפרק השלישי של הניוזלטר לסיכום רבעון שני 2024 - לחצו כאן</p> <p>בנוסף, בפרק הראשון של הניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2024, התייחסנו לאופן הסיווג של הכנסות המימון והוצאות המימון בדוח רווח או הפסד - לחצו כאן</p> <p>BDO - IFRS Accounting Standards in Practice - IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements (Presentation in the Statement of Profit or Loss)(2024/2025) - לחצו כאן</p>
תקן דיווח כספי בינלאומי 19 חברות בנות ללא ציבוריות: גילוי	חברות בנות ללא אחריותיות ציבוריות: גילוי	מאי 2024	<p>התקן מצמצם את דרישות הגילוי עבור חברות בנות כהגדרתם בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים אשר להן חברה אם או חברה אם סופית אשר עורכת את דוחותיה הכספיים הזמינים לציבור בהתאם להוראות תקני הדיווח הכספי הבינלאומי, במצבים בהן החברות הבנות אינן נושאות באחריותיות ציבוריות.</p> <p>בהתאם לתקן, ישות נושאת באחריותיות ציבוריות אם יש לה מכשירי חוב או מכשירי הון אשר נסחרים בשוק ציבורי או שהיא בתהליך להנפקה של מכשירים כאמור. כמו כן לישות יש אחריותיות ציבוריות אם היא מחזיקה בנכסים בנאמנות עבור קבוצה רחבה של גורמים מחוץ לישות כאחד מעסקיה המרכזיים (כמו במקרה של בנקים).</p> <p>התקן ייושם החל מהתקופות השנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2027 או לאחר מכן (יישום מוקדם אפשרי). ישויות תוכלנה ליישמו או לחדול מיישמו לאורך השנים בהתאם להחלטתן.</p>	1 בינואר 2027	<p>פרסום IFR Bulletins של רשת BDO - לחצו כאן</p>

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה	מידע נוסף
תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח ותקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות	מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו	ספטמבר 2014	נקבע כי בעת איבוד שליטה בחברה בת שאינה מהווה עסק על ידי מכירה או על ידי השקעה של חלק או של מלוא הזכויות בה לחברה כלולה או לעסקה משותפת, רווח או הפסד הנובע מהעסקה יוכר רק בגובה הזכויות של המשקיעים שאינם קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת. אם השקעה שנותרה בחברת הבת לשעבר הופכת להיות השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת המטופלת לפי שיטת השווי המאזני, רווח או הפסד כתוצאה ממדידה מחדש של ההשקעה שנותרה יוכר רק בגובה הזכויות של המשקיעים הלא קשורים. בנוסף, נקבע כי בעת מכירה או השקעה של נכסים המהווים עסק, רווח או הפסד מהעסקה יוכר במלואו.	טרם נקבע <sup>3</sup>	

<sup>3</sup> בחודש דצמבר 2015 פורסם תיקון אשר דחה את מועד התחילה של התיקונים הללו למועד בלתי מוגדר.

פרסום זה נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. במקרה של סתירה בין האמור בפרסום זה לבין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, בפרסומי רשות ניירות ערך, בתקינה חשבונאית וכיו"ב, נוסח אחרונים גובר.