

נספח א - מועדי תחילה של תקני IFRS

תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שנכנסו לתוקף לראשונה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מידע נוסף
IFRS 15	הכנסות מחוזים עם לקוחות	מאי 2014	<ul style="list-style-type: none"> ◀ התקן קובע מודל אחיד להכרה, למדידה, להצגה ולגילוי של הכנסות מחוזים עם לקוחות, לפיו הכנסה תוכר תוך יישום מודל בן חמישה שלבים, הכוללים, בין היתר, כללים לזיהוי חוזה עם לקוח ולקביעת מחיר העסקה, כללים המגדירים כיצד יש להפריד את החוזה למרכיביו השונים ("מחויבויות ביצוע נפרדות") וכללים לאופן שבו יש לייחס את מחיר העסקה הכולל לכל מרכיב מזוהה ונפרד. 	למאגר מידע על IFRS 15 - לחץ כאן . פרסום IFRS in Practice של רשת BDO (2018) - לחץ כאן
הבהרות ל-IFRS 15	הכנסות מחוזים עם לקוחות	אפריל 2016	התיקונים מבהירים כיצד: <ul style="list-style-type: none"> ◀ לזהות מחויבות ביצוע (ההבטחה להעביר סחורה או שירות ללקוח) בחוזה; ◀ לקבוע אם הישות היא ספק עיקרי (הישות מספקת את הסחורה או את השירות) או סוכן (אחראית לארגן את הספקת הסחורה או השירות); וכן ◀ לקבוע אם הכנסה מהענקת רישיונות תוכר בנקודת זמן או לאורך זמן. ◀ בנוסף, נוספו הקלות נוספות להוראות המעבר של IFRS 15 לגבי שינויים בחוזה ולגבי חוזים שהושלמו. 	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן .

מידע נוסף	מהות השינויים	מועד פרסום	נושא	תקן
<p>בחינת הטיפול החשבונאי בעסקאות המחאת זכויות (פקטורינג) לאור פסק דין אגרקסקו (מתוך הניוזלטר לסיכום רבעון שני 2018) - לחץ כאן;</p> <p>ניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2014 - לחץ כאן;</p> <p>למאמר בעברית אודות מודל ירידת ערך של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים-הלוואות לחברות כלולות/לעסקאות משותפות- לחץ כאן;</p> <p>פרסומים של רשת BDO (2018):</p> <p>לפרסום <i>IFRS in Practice</i> - לחץ כאן;</p> <p>לפרסום <i>Applying IFRS 9 to Related Company Loans</i> - לחץ כאן;</p> <p>לפרסום <i>Applying IFRS 9 to Related Company Loans in the Real Estate Sectors</i> - לחץ כאן.</p>	<p>IFRS 9 משנה את הטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים בשלושה נושאים: סיווג ומדידה, ירידת ערך נכסים פיננסיים וחשבונאות גידור (הטיפול החשבונאי בהכרה ובגריעה נותר ללא שינוי).</p>	<p>יולי 2014</p>	<p>מכשירים פיננסיים</p>	<p>IFRS 9</p>
<p>חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.</p>	<p>התיקונים: ◀ מבהירים את ההשפעה של תנאי הבשלה על מדידת תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן; ◀ קובעים חריג לגבי עסקאות תשלום מבוסס מניות עם מאפיין סילוק נטו עבור מחויבויות לניכוי מס במקור; וכן קובעים את הטיפול החשבונאי בשינוי סיווג מעסקה המסולקת במזומן לעסקה המסולקת במכשירים הוניים.</p>	<p>יוני 2016</p>	<p>סיווג ומדידה של עסקאות תשלום מבוסס מניות</p>	<p>תיקונים ל-IFRS 2</p>

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מידע נוסף
תיקונים ל-IFRS 4	יישום IFRS 9 מכשירים פיננסיים עם IFRS 4 חוזי ביטוח	ספטמבר 2016	<p>התיקון מאפשר את ההקלה הבאה:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◀ גישת הדחייה (deferral approach) - מאפשרת פטור זמני מיישום IFRS 9 לחברות שפעילותיהן העיקריות קשורות לביטוח. ◀ גישת הכיסוי (overlay approach) - מאפשרת לכל חברה שמנפיקה חוזי ביטוח שבתחולת IFRS 4 לסווג מחדש מרווח או הפסד לרווח כולל אחר רווחים/הפסדים ממדידת נכסים פיננסיים מסוימים בעת היישום של IFRS 9 כאילו החברה מיישמת את IAS 39. מועד תחילה: בעת היישום לראשונה של IFRS 9. 	ניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2016 - לחץ כאן; חוזר רשת BDO - לחץ כאן
שיפורים שנתיים: 2016-2014		דצמבר 2016		חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
תיקונים ל-IFRS 1	ביטול פטורים לטווח קצר למאמצים לראשונה		נמחקו הקלות מסוימות מיישום למפרע בעת אימוץ לראשונה של תקני IFRS (סעיפים ה-3-7 לתקן), שכן אותן הקלות מתייחסות לתקופות דיווח שכבר חלפו, ולכן אינן רלוונטיות עוד.	
תיקונים ל-IAS 28	מדידת השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת בשווי הוגן		<p>הובהר כי כל אחת מהבחירות הבאות תיעשה על בסיס כל השקעה בנפרד (כלומר, לא מדובר בבחירת מדיניות חשבונאית):</p> <ul style="list-style-type: none"> ◀ הבחירה של ישות משקיעה, שהיא קרן הון סיכון (או ישות כשירה אחרת), למדוד השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. הבחירה של ישות משקיעה, שאינה ישות השקעה, לשמר את מדידת השווי ההוגן שיושמה על ידי חברה כלולה/עסקה משותפת שלה, המהווה ישות השקעה, במדידת הזכויות של אותה חברה כלולה/עסקה משותפת בחברות הבנות שלה. 	
IFRIC 22	עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש	דצמבר 2016	<p>כאשר ישות משלמת מראש או מקבלת מראש תמורה במטבע חוץ, מועד העסקה בהתאם לסעיפים 21-22 ל-IAS 21 הוא המועד שבו הוכרה/לראשונה הנכס/ההתחייבות הלא כספית/שנבעו מתשלום/מקבלת התמורה מראש ולא המועד שבו החברה מכירה לראשונה בנכס, בהוצאה או בהכנסה הקשורים (או בחלק מהם). מכך נובע כי הנכס, ההוצאה או ההכנסה הקשורים (או חלק מהם) יוכרו לראשונה לפי שער החליפין במועד שבו הוכרה התמורה מראש כנכס לא כספי או כהתחייבות לא כספית.</p> <p>אם תמורה מראש שולמה או התקבלה במספר מועדים שונים, יש לקבוע מועד עסקה לכל תשלום מראש או תקבול מראש.</p>	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.

מידע נוסף	מהות השינויים	מועד פרסום	נושא	תקן
<p>חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן</p>	<p>במסגרת התיקונים: ◀ נקבע כי שינוי בשימוש בנדל"ן מתרחש כאשר הנדל"ן מקיים את הגדרת נדל"ן להשקעה או מפסיק לקיים הגדרה זו וכאשר קיימות ראיות לשינוי בשימוש; ◀ נקבע כי שינוי בכוונת ההנהלה לגבי שימוש בנדל"ן כשלעצמו אינו מהווה ראייה לשינוי בשימוש; וכן רשימת הראיות לשינוי בשימוש אופיינה מחדש כרשימה לא ממצה ועודכנה כדי להתייחס גם לנכסים הנמצאים בתהליך הקמה או פיתוח.</p>	<p>דצמבר 2016</p>	<p>העברות של נדל"ן להשקעה</p>	<p>תיקונים ל-40 IAS</p>

תקנים חדשים, תיקונים לתקנים ופרשנויות שטרם נכנסו לתוקף

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹	מידע נוסף
תיקונים ל-IFRS 10 ול-IAS 28	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 ²	ניוזלטר לסיכום רבעון שלישי 2014 - לחץ כאן ; חוזר רשת BDO - לחץ כאן .
IFRS 16	חכירות	ינואר 2016	התקן משנה את הטיפול החשבונאי בחכירות מצד החוכרים בכך שהוא מבטל את הסיווג של חכירות על ידי החוכר כמימוניות או כתפעוליות, ובמקום זאת קובע כי חוכר יכיר בדוח על המצב הכספי בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה בגין כל החכירות (למעט חריגים מצומצמים). הטיפול החשבונאי על ידי המחכירים נשאר ברובו ללא שינוי.	1 בינואר 2019	הוראות המעבר ליישום IFRS 16 ודוגמה ליישום שיטות המעבר השונות (ניוזלטר לסיכום רבעון שני 2018) - לחץ כאן ; תמצית עיקרי התקן בניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2016 - לחץ כאן ; ניוזלטר המחלקה המקצועית בדבר IFRS 16, <i>חכירות – סקירה ראשונית והשפעות אפשריות</i> - לחץ כאן ; פרסום <i>IFRS in Practice</i> של רשת BDO (2018) - לחץ כאן .
IFRS 17	חוזי ביטוח	מאי 2017	IFRS 17 קובע מודל חדש ומקיף לטיפול החשבונאי בחוזי ביטוח, אשר יחליף את IFRS 4 <i>חוזי ביטוח</i> , שהתיר לחברות להמשיך ליישם את הטיפול החשבונאי בחוזי הביטוח לפי כללי החשבונאות המקומיים שלהן.	1 בינואר 2021	חומר עזר של ה-IASB - לחץ כאן .

¹ מועדי התחילה הם ביחס לחברות המדווחות לפי שנים קלנדריות (כלומר, תקופות הדיווח שלהן מתחילות ביום 1 בינואר).
² בחודש דצמבר 2015 פורסם תיקון אשר דחה את מועד התחילה של התיקונים הללו למועד בלתי מוגדר. למידע נוסף בניוזלטר לסיכום שנת 2015 - **לחץ כאן**.

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹	מידע נוסף
IFRIC 23	אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה	יוני 2017	<p>הפרשנות מספקת הנחיות ביחס לסוגיות הבאות במצבים של אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על ההכנסה:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◀ האם על ישות להתייחס לטיפול מס לא-ודאיים בנפרד; ◀ ההנחות שעל הישות להניח לגבי בחינת טיפולי המס שלה על ידי רשויות המס; ◀ כיצד לקבוע את ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס), את בסיסי המס, את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, את זיכויי המס שטרם נוצלו ואת שיעורי המס; וכן ◀ כיצד ישות מביאה בחשבון שינויים בעובדות ובנסיבות. 	1 בינואר 2019	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
תיקונים ל-IFRS 9	מאפייני פירעון מוקדם עם פיצוי שלילי	אוקטובר 2017	<p>אחד הקריטריונים למדידת מכשיר חוב בעלות מופחתת או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר הוא שהתנאים החוזיים של הנכס הפיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה. מכשיר חוב בעל אופציה לפירעון מוקדם מקיים את הקריטריון הזה אם סכום הפירעון המוקדם מייצג במהות סכומים שטרם שולמו של קרן וריבית, כולל פיצוי סביר בגין הסיום המוקדם של החוזה.</p> <p>בהתאם לתיקונים, הקריטריון הזה מתקיים גם כאשר מדובר ב"פיצוי שלילי" סביר, וזאת ללא קשר לאירועים או לנסיבות שגרמו לסיום החוזה (כלומר גם במקרים שבהם הצד לחוזה שיקבל את הפיצוי הוא זה שגרם לסיום החוזה).</p>	1 בינואר 2019	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
תיקונים ל-IAS 28	זכויות לזמן ארוך בחברה כלולה או בעסקה משותפת	אוקטובר 2017	<p>הובהר כי זכויות לזמן ארוך שבמהות מהוות חלק מההשקעה נטו בחברה כלולה או בעסקה משותפת אינן מטופלות לפי שיטת השווי המאזני ויש לטפל בהן בהתאם ל-IFRS 9.</p>	1 בינואר 2019	חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
שיפורים שנתיים: 2015-2017		דצמבר 2017			חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.
תיקונים ל-IFRS 3	זכות שהוחזקה קודם לכן בפעילות משותפת		<p>התיקונים מבהירים כי צירוף עסקים שבו הרוכש שהשיג שליטה על עסק, המהווה פעילות משותפת, החזיק קודם לכן בזכויות בנכסים ובהתחייבויות של הפעילות המשותפת, הוא צירוף עסקים שהושג בשלבים. לפיכך, ייושמו הדרישות לגבי צירוף עסקים שהושג בשלבים, לרבות מדידה מחדש של כל הזכויות שהוחזקו קודם לכן בפעילות המשותפת.</p>	1 בינואר 2019	

תקן	נושא	מועד פרסום	מהות השינויים	מועד תחילה ¹	מידע נוסף
תיקונים ל-IFRS 11	זכות שהוחזקה קודם לכן בפעילות משותפת		התיקונים מבהירים כי בעסקה שבה צד לפעילות משותפת, המהווה "עסק", עולה בשיעור ההחזקה ומשיג שליטה משותפת בפעילות המשותפת, זכויות שהוחזקו קודם לכן בנכסים ובהתחייבויות של הפעילות המשותפת לא תימדדנה מחדש.	1 בינואר 2019	
תיקונים ל-IAS 12	השלכות מס של תשלומים בגין מכשירים פיננסיים המסווגים כהון		התיקונים מבהירים כי השלכות המסים על ההכנסה של כל חלוקות הדיבידנדים תוכרנה ברווח או הפסד, ברווח כולל אחר או ישירות בהון בהתאם לאופן שבו הישות הכירה בעבר באירועים ובעסקאות מהעבר שיצרו את הרווחים לחלוקה, ולא רק בנסיבות האמורות בסעיף 52א ל-IAS 12.	1 בינואר 2019	
תיקונים ל-IAS 23	עלויות אשראי הראויות להיוון		<p>התיקונים מבהירים כי:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◀ כאשר חברה מפסיקה להוון עלויות אשראי שהתקבל במיוחד כדי להשיג נכס כשיר ("אשראי ספציפי"), כיוון שהושלמו באופן מהותי כל הפעילויות הנדרשות לשם הכנת הנכס הכשיר לשימוש המיועד, מאותו מועד אשראי זה ייחשב כחלק מהכספים שהחברה לוותה באופן כללי. ◀ כספים שהחברה לוותה באופן כללי כוללים את כל האשראי הקיים (outstanding) של החברה, לרבות כספים שהיא לוותה במיוחד כדי להשיג נכס אחר שאינו מהווה נכס כשיר. 	1 בינואר 2019	
תיקונים ל-IAS 19	תיקון, צמצום או סילוק של תוכנית	פברואר 2018	התיקונים מבהירים כיצד חברות קובעות עלות שירות שוטף וריבית נטו ליתרת תקופת הדיווח השנתית שלאחר התרחשות תיקון, צמצום או סילוק של תוכנית.	1 בינואר 2019	ראה חוזר המחלקה המקצועית בניוזלטר לסיכום רבעון ראשון 2018 - לחץ כאן .