

**מכירה או השקעה של נכסים
בין משקיע לבין חברה כלולה
שלו או עסקה משותפת שלו
(תיקונים לתקן דיווח כספי
בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות
בינלאומי 28)**

*Sale or Contribution of
Assets between an Investor
and its Associate or
Joint Venture*

(Amendments to IFRS 10 and
IAS 28)

תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 זוחות כספיים מאוחדים

סעיפים 25-26 מתוקנים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

איבוד שליטה

25. אם חברה אם מאבדת שליטה על חברה בת, החברה האם:

(א) גורעת את הנכסים ואת ההתחייבויות של החברה הבת לשעבר מהדוח על המצב הכספי המאוחד.

(ב) מכירה בהשקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת לשעבר לפי שווייה ההוגן במועד שבו אבדה שליטה ולאחר מכאן מטפלת בה ובסכומים כלשהם שהחברה הבת לשעבר חייבת, או שחייבים לה, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. השווי ההוגן הזה הזכות שנותרה נמדדת מחדש, כמתואר בסעיפים 98(ב)(iii) ו-99א. הערך שנמדד מחדש במועד שבו אבדה השליטה יחשב לשווי ההוגן במועד ההכרה לראשונה בנכס פיננסי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או, כאשר מתאים, כעלות במועד ההכרה לראשונה בהשקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת.

(ג) מכירה ברווח או בהפסד המתייחס לאיבוד השליטה שניתן לייחוס לזכויות השליטה לשעבר, כמפורט בסעיפים 98-99א.

26. בסעיפים 97-99א מפורטות הנחיות לטיפול החשבונאי באיבוד שליטה על חברה בת.

בנספח ב, סעיף 99א נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

איבוד שליטה

...

99א. אם חברה אם מאבדת שליטה על חברה בת שאינה כוללת עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, כתוצאה מעסקה שמעורבת בה חברה כלולה או עסקה משותפת המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, החברה האם קובעת את הרווח או ההפסד בהתאם לסעיפים 98-99א. הרווח או ההפסד הנובע מהעסקה (כולל הסכומים שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר

אשר יסווגו מחדש בהתאם לסעיף 99ב) מוכר ברווח או הפסד של החברה האם רק בגובה חלקם של המשקיעים הבלתי קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת האמורות. החלק הנוטר של הרווח מבוטל כנגד הערך בספרים של ההשקעה באותה חברה כלולה או באותה עסקה משותפת. בנוסף, אם לחברה האם נותרת השקעה בחברה הבת לשעבר והחברה הבת לשעבר היא כעת חברה כלולה או עסקה משותפת אשר מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, החברה האם מכירה בחלק הרווח או ההפסד הנובע מהמדידה מחדש בשווי הוגן של ההשקעה שנוותרת בחברה הבת לשעבר ברווח או הפסד שלה רק בגובה חלקם של המשקיעים הבלתי קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת החדשות. החלק הנוטר של רווח זה מבוטל כנגד הערך בספרים של ההשקעה שנוותרת בחברה הבת לשעבר. אם לחברה האם נותרת השקעה בחברה הבת לשעבר אשר מטופלת כעת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, החלק של הרווח או ההפסד הנובע מהמדידה מחדש בשווי הוגן של ההשקעה שנוותרת בחברה הבת לשעבר מוכר במלואו ברווח או הפסד של החברה האם.

דוגמאות ליישום

דוגמה 17

לחברה אם יש 100 אחוזי זכויות בחברה בת שאינה כוללת עסק. החברה האם מוכרת 70 אחוזי מזכויותיה בחברה הבת לחברה כלולה שבה יש לה זכויות של 20 אחוז. כתוצאה מעסקה זו החברה האם מאבדת שליטה על החברה הבת. הערך בספרים של הנכסים נטו של החברה הבת הוא 100 ש"ח והערך בספרים של הזכויות שנמכרו הוא 70 ש"ח (70 ש"ח = 100 * 70% ש"ח). השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה הוא 210 ש"ח, שהוא גם השווי ההוגן של הזכויות שנמכרו. ההשקעה שנוותרת בחברה הבת לשעבר היא חברה כלולה המטופלת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני ושוויה ההוגן הוא 90 ש"ח. הרווח שנקבע בהתאם לסעיפים 98ב-99, לפני הביטול הנדרש על ידי סעיף 99א, הוא 200 ש"ח (200 ש"ח = 100 ש"ח - 90 ש"ח + 210 ש"ח). הרווח מורכב משני חלקים:

(א) הרווח (140 ש"ח) הנובע מהמכירה של 70 האחוזי מהזכויות בחברה הבת לחברה הכלולה. רווח זה הוא הפרש בין השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה (210 ש"ח) והערך בספרים של הזכויות שנמכרו (70 ש"ח).

המשך ...

...המשך

דוגמאות ליישום

בהתאם לסעיף ב99א, החברה האם מכירה ברווח או הפסד שלה בסכום הרווח הניתן לייחוס לחלקם של המשקיעים הבלתי קשורים בחברה הכלולה הקיימת. כלומר 80 אחוז מרווח זה, שהם 112 ש"ח (112 ש"ח = $140 \times 80\%$ ש"ח). יתרת 20 האחוז של הרווח (28 ש"ח = $140 \times 20\%$ ש"ח) מבוטלת כנגד הערך בספרים של ההשקעה בחברה הכלולה הקיימת.

(ב) הרווח (60 ש"ח) הנובע מהמדידה מחדש בשווי הוגן של ההשקעה שנותרה במישרין בחברה הבת לשעבר. רווח זה הוא ההפרש בין השווי ההוגן של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר (90 ש"ח) לבין 30 אחוז מהערך בספרים של הנכסים נטו של החברה הבת (30 ש"ח = $100 \times 30\%$ ש"ח). בהתאם לסעיף ב99א, החברה האם מכירה ברווח או הפסד שלה בסכום של הרווח הניתן לייחוס לחלקם של המשקיעים הבלתי קשורים בחברה הכלולה החדשה. זה 56 אחוז ($80\% \times 70\%$) של הרווח, כלומר 34 ש"ח (34 ש"ח = $60 \times 56\%$ ש"ח). יתרת 44 האחוז של הרווח (26 ש"ח = $60 \times 44\%$ ש"ח) מבוטלת כנגד הערך בספרים של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר.

בנספח ג, סעיף ג1 נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

מועד תחילה

...

ג1ג. מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28), שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיפים 25-26 והוסיף את סעיף ב99א. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לעסקאות המתרחשות בתקופות שנתיות המתחילות במועד שיקבע על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.

תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות

סעיפים 28 ו-30 מתוקנים וסעיפים 31א-31ב ו-45 מתווספים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון. סעיפים 29 ו-31 נכללו רק לצורך הבנת ההקשר, אך הם אינם מתוקנים.

נהלים ליישום שיטת השווי המאזני

...

28. רווחים והפסדים הנובעים מעסקאות כלפי מעלה (upstream)

ומעסקאות כלפי מטה (downstream) שמעורבים בהם נכסים שאינם מהווים עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בין ישות (כולל חברות בנות מאוחדות שלה) לבין חברה כלולה שלה או עסקה משותפת שלה מוכרים בדוחותיה הכספיים של הישות רק בגובה חלקם של המשקיעים הלא קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת. עסקאות כלפי מעלה הן, לדוגמה, מכירות של נכסים מהחברה הכלולה או מעסקה משותפת למשקיע. החלק של הישות ברווחים או בהפסדים של החברה הכלולה או של העסקה המשותפת הנובעים מעסקאות אלה מבוטל. עסקאות כלפי מטה הן, לדוגמה, מכירות או השקעות של נכסים מהמשקיע לחברה הכלולה שלו או לעסקה המשותפת שלו. חלקו של המשקיע ברווחים או בהפסדים של החברה הכלולה או של העסקה המשותפת בגין עסקאות אלה מבוטל.

29. כאשר עסקאות כלפי מטה מספקות ראייה לירידה בשווי המימוש

נטו של נכסים שימכרו או שיושקעו, או להפסד מירידת ערך של אותם נכסים, הפסדים אלה יוכרו במלואם על ידי המשקיע. כאשר עסקאות כלפי מעלה מספקות ראייה לירידה בשווי המימוש נטו של נכסים שירכשו או להפסד מירידת ערך של אותם נכסים, המשקיע יכיר בחלקו בהפסדים אלה.

30. הרווח או ההפסד הנובעים מהשקעה של נכסים לא כספיים

שאינם מהווים עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בחברה כלולה או בעסקה משותפת בתמורה לזכות הונית בחברה כלולה זו או בעסקה משותפת זו תסופל יטופלו בהתאם לסעיף 28, אלא אם כן, ההשקעה חסרת מהות מסחרית, כפי שמונה זה מתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*. אם השקעה כזו היא חסרת מהות מסחרית, הרווח או ההפסד נחשב כבלתי ממומש ואינו מוכר אלא אם כן חל גם סעיף 31. רווחים והפסדים שלא מומשו כאמור יבוטלו כנגד חשבון ההשקעה המטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני ולא יוצגו כרווחים נדחים או כהפסדים נדחים בדוח על המצב הכספי המאוחד של

הישות או בדוח על המצב הכספי של הישות שבו ההשקעות מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני.

31. אם, בנוסף לקבלת זכות הונית בחברה כלולה או בעסקה משותפת, ישות מקבלת נכסים כספיים או נכסים לא כספיים, הישות מכירה במלואו ברווח או הפסד, בחלק מהרווח או ההפסד על ההשקעה הלא כספית המתייחסת לנכסים הכספיים או לנכסים הלא כספיים שהתקבלו.

31א. הרווח או ההפסד הנובעים מעסקה כלפי מטה שמעורבים בה נכסים המהווים עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בין ישות (כולל החברות הבנות המאוחדות שלה) לבין חברה כלולה שלה או עסקה משותפת שלה מוכרים במלואם בדוחות הכספיים של המשקיע.

31ב. ישות עשויה למכור או להשקיע נכסים בשני הסדרים (עסקאות) או יותר. בעת קביעה אם נכסים שנמכרים או מושקעים מהווים עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, ישות תשקול אם מכירה או השקעה של נכסים אלה היא חלק מהסדרים מרובים שראוי לטפל בהם כעסקה אחת בהתאם לדרישות של סעיף 97ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 10.

...

מועד תחילה והוראות מעבר

...

ג45. מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28), שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיפים 28 ו-30 והוסיף את סעיפים 31א-31ב. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא למכירה או השקעה של נכסים המתרחשות בתקופות שנתיות המתחילות במועד שיקבע על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.