

תקן דיווח כספי בינלאומי 5
נכסים לא שוטפים המוחזקים
למכירה ופעילויות שהופסקו

International Financial Reporting
Standard 5

Non-current Assets Held
for Sale and Discontinued
Operations

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2022 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2023.

תוכן עניינים

החל מסעיף

	תקן דיווח כספי בינלאומי 5
	נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה
	ופעילויות שהופסקו
1	מטרת התקן
2	תחולה
	סיווג של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים
6	
13	נכסים לא שוטפים המיועדים לנטישה
	מדידה של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה
15	
15	מדידה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש)
20	הכרה בהפסדים מירידת ערך וביטולם
26	שינויים לתוכנית מכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים
30	הצגה וגילוי
31	הצגת פעילויות שהופסקו
37	רווחים או הפסדים המתייחסים לפעילויות נמשכות
	הצגה של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה
38	
41	גילויים נוספים
43	הוראות מעבר
44	מועד תחילה
45	ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 35
	נספחים:
	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - תוספת ליישום
	נספח ג - תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים [†]
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח כספי בינלאומי 5 שפורסם במרץ 2004*
	בסיס למסקנות*
	דעות מנוגדות*
	הנחיות ביצוע*

* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

תקן דיווח כספי בינלאומי 5

נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו (IFRS 5) מפורט בסעיפים 1-45 ובנספחים א-ג. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים באותיות מוטות בפעם הראשונה שבה הם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 5 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בנכסים המוחזקים למכירה, ואת ההצגה והגילוי של פעילויות שהופסקו. בפרט, תקן זה דורש:

(א) נכסים אשר מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה ימדדו לפי הנמוך מבין ערך בספרים לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, ופחת של נכסים אלה יפסק; וכן

(ב) נכסים אשר מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה יוצגו בנפרד בדוח על המצב הכספי והתוצאות של פעילויות שהופסקו יוצגו בנפרד בדוח על הרווח הכולל.

תחולה

2. דרישות הסיווג וההצגה של תקן זה חלות על כל הנכסים הלא שוטפים¹ שהוכרו ועל כל קבוצות המימוש של ישות. דרישות המדידה של תקן זה חלות על כל הנכסים הלא שוטפים שהוכרו ועל כל קבוצות המימוש (כפי שנקבע בסעיף 4), למעט אותם נכסים המפורטים בסעיף 5, אשר יוסיפו להימדד בהתאם לתקן שצוין.

¹ לגבי נכסים המסווגים לצורך הצגה לפי סדר נזילות, נכסים לא שוטפים הם נכסים שכוללים סכומים שחזוי שיושבו לאחר יותר משנים עשר חודש לאחר תקופת הדיווח. סעיף 3 חל על הסיווג של נכסים כאלה.

3. נכסים המסווגים כלא שוטפים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לא יסווגו מחדש כנכסים שוטפים עד שהם יקיימו את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן זה. נכסים השייכים לסוג (class) שהישות בדרך כלל מתייחסת אליו כלא שוטף, שנרכשים בלעדית למטרת מכירה מחדש, לא יסווגו כשוטפים, אלא אם הם מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן זה.

4. לפעמים ישות מממשת קבוצה של נכסים עם התחייבויות מסוימות שקשורות ישירות, ביחד בעסקה אחת. קבוצת מימוש כזאת יכולה להיות קבוצה של *יחידות מניבות-מזומנים*, יחידה מניבה-מזומנים אחת או חלק של יחידה מניבה-מזומנים². הקבוצה עשויה לכלול נכסים כלשהם והתחייבויות כלשהן של הישות, כולל נכסים שוטפים, התחייבויות שוטפות ונכסים שלפי סעיף 5 הוצאו מתחולת דרישות המדידה של תקן זה. אם נכס לא שוטף שבתחולת דרישות המדידה של תקן זה הוא חלק מקבוצת מימוש, דרישות המדידה של תקן זה יחולו על הקבוצה כמכלול (as a whole), כך שהקבוצה תימדד לפי הנמוך מבין הערך בספרים שלה לבין שוויה ההוגן בניכוי עלויות למכירה. הדרישות למדידה של נכסים והתחייבויות בודדים בתוך קבוצת המימוש מפורטות בסעיפים 18 ו-23.

5. הוראות המדידה של תקן זה³ אינן חלות על הנכסים המפורטים להלן, אשר מטופלים על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים המפורטים, בין כנכסים בודדים ובין כחלק מקבוצת מימוש:

(א) נכסי מסים נדחים (תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על הכנסה*).

(ב) נכסים שנובעים מהטבות עובד (תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד*).

(ג) נכסים פיננסיים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*.

² אולם, ברגע שתזרימי המזומנים מנכס או מקבוצה של נכסים חזויים לנבוע בעיקר ממכירה ולא משימוש מתמשך, הם הופכים לפחות תלויים בתזרימי מזומנים הנובעים מנכסים אחרים, וקבוצת מימוש שהיתה חלק מיחידה מניבה-מזומנים הופכת להיות יחידה מניבה-מזומנים נפרדת.

³ מלבד סעיפים 18 ו-19, אשר דורשים שהנכסים הנדונים ימדדו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים מתאימים.

(ד) נכסים לא שוטפים המטופלים בהתאם למודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדליין להשקעה.

(ה) נכסים לא שוטפים הנמדדים לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות.

(ו) קבוצות של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח.

5.א. דרישות הסיווג, ההצגה והמדידה בתקן זה החלות על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג כמוחזק למכירה חלות גם על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג כמוחזק לחלוקה לבעלים בתפקידם כבעלים (מוחזק לחלוקה לבעלים).

5.ב. תקן זה מפרט את הגילויים הנדרשים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו. גילויים בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים אינם חלים על נכסים (או קבוצות מימוש) אלה, אלא אם כן תקני דיווח כספי בינלאומיים אלה דורשים:

(א) גילויים ספציפיים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו; או

(ב) גילויים לגבי מדידה של נכסים והתחייבויות שנכללים בקבוצת מימוש, אך אינם בתחולה של דרישת המדידה של תקן דיווח כספי בינלאומי 5, ואשר לא ניתן להם גילוי בביאורים אחרים לדוחות הכספיים.

ייתכן שיהיה צורך בגילויים נוספים לגבי נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו כדי לציית לדרישות הכלליות של תקן חשבונאות בינלאומי 1, בייחוד לסעיפים 15 ו-125 לאותו תקן.

סיווג של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים

6. ישות תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה אם הערך בספרים שלו יושב בעיקר באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש מתמשך.

7. כדי שמצב זה יתקיים, הנכס (או קבוצת המימוש) חייב להיות זמין למכירה מיידית במצבו הנוכחי, בכפיפות רק לתנאים שהם רגילים ומקובלים במכירות של נכסים (או של קבוצות מימוש) כאלה והמכירה שלו חייבת להיות צפויה ברמה גבוהה (*highly probable*).
8. כדי שהמכירה תהיה צפויה ברמה גבוהה, הדרג המתאים של ההנהלה חייב להיות מחויב לתוכנית (plan) למכור את הנכס (או את קבוצת המימוש), ופעילות (active programme) לאיתור קונה ולהשלמת התוכנית למכור את הנכס החלה (initiated). יתר על כן, הנכס (או קבוצת המימוש) חייב להיות משווק באופן פעיל לצורך מכירה במחיר שהוא סביר ביחס לשווי ההוגן הנוכחי שלו. נוסף לכך, צריך שיהיה חזוי (expected) שתוך שנה אחת ממועד הסיווג, המכירה תהיה כשירה להכרה כמכירה שהושלמה, למעט כפי שמוטר בסעיף 9, וצריך שפעולות שנדרשות להשלמת התוכנית יצביעו על כך שאין זה סביר שיעשו שינויים משמעותיים לתוכנית או שהתוכנית תבוטל. ההסתברות לאישור בעלי המניות (אם נדרש בתחום השיפוט) צריכה להילקח בחשבון כחלק מההערכה אם המכירה צפויה ברמה גבוהה.
- 8A. ישות שמחויבת לתוכנית מכירה, אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת תסווג את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת כמוחזקים למכירה כאשר הקריטריונים המפורטים בסעיפים 6-8 מתקיימים, וזאת ללא קשר אם לישות ישארו זכויות שאינן מקנות שליטה בחברה הבת לשעבר לאחר המכירה.
9. אירועים או נסיבות עשויים להאריך את התקופה להשלמת המכירה מעבר לשנה אחת. הארכה של התקופה הנדרשת להשלמת המכירה אינה מונעת מנכס (או מקבוצת מימוש) מלהיות מסווג כמוחזק למכירה, אם העיכוב נגרם על ידי אירועים או נסיבות שהם מעבר לשליטת הישות וקיימות ראיות מספיקות לכך שהישות נשארה מחויבת לתוכניתה למכור את הנכס (או את קבוצת המימוש). מצב זה יתקיים כאשר מתקיימים הקריטריונים בנספח ב.
10. עסקאות מכירה כוללות החלפות של נכסים לא שוטפים בנכסים לא שוטפים אחרים כאשר החלפה יש מהות מסחרית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *דכוש קבוע*.
11. כאשר ישות רוכשת נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) במטרה בלעדית לממש אותו לאחר מכן, היא תסווג את הנכס הלא שוטף (או את קבוצת המימוש) כמוחזקים למכירה במועד הרכישה רק

אם הדרישה לשנה אחת שנקבעה בסעיף 8 מתקיימת (למעט כפי שמותר בסעיף 9) וצפוי ברמה גבוהה שקריטריונים אחרים כלשהם שנקבעו בסעיפים 7 ו-8 ושאינם מתקיימים במועד זה, יתקיימו תוך תקופה קצרה לאחר הרכישה (בדרך כלל תוך שלושה חודשים).

12. אם הקריטריונים שנקבעו בסעיפים 7 ו-8 מתקיימים לאחר תקופת הדיווח, הישות לא תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה באותם דוחות כספיים כאשר הם יפורסמו. אולם, כאשר אותם קריטריונים מתקיימים לאחר תקופת הדיווח אבל לפני האישור של הדוחות הכספיים לפרסום, הישות תיתן גילוי למידע שמפורט בסעיפים 41(א), 41(ב) ו-41(ד) בביאורים.

12. נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) מסווג כמוחזק לחלוקה לבעלים כאשר הישות מחויבת לחלק את הנכס (או קבוצת המימוש) לבעלים. כדי שמצב זה יתקיים, הנכסים חייבים להיות זמינים לחלוקה מיידית במצבם הנוכחי והחלוקה שלהם חייבת להיות צפויה ברמה גבוהה (highly probable). כדי שהחלוקה תהיה צפויה ברמה גבוהה, הפעולות להשלמת החלוקה חייבות להתחיל וצריך שיהיה חזוי שהחלוקה תושלם תוך שנה ממועד הסיווג. פעולות הנדרשות להשלמת החלוקה צריכות להצביע על כך שאין זה סביר שיחולו שינויים משמעותיים בחלוקה או שהחלוקה תבוטל. ההסתברות לאישור בעלי המניות (אם נדרש בתחום השיפוט) צריכה להילקח בחשבון כחלק מההערכה אם החלוקה צפויה ברמה גבוהה.

נכסים לא שוטפים המיועדים לנטישה

13. ישות לא תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שמיועד לנטישה כמוחזק למכירה. זאת, משום שערכו בספרים יושב בעיקר באמצעות שימוש מתמשך. אולם, אם קבוצת המימוש שמיועדת לנטישה מקיימת את הקריטריונים שנקבעו בסעיפים 32(א)-32(ג), הישות תציג את התוצאות ואת תזרימי המזומנים של קבוצת המימוש כפעילויות שהופסקו בהתאם לסעיפים 33 ו-34 במועד שבו מופסק השימוש בה. נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמיועדים לנטישה כוללים נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמיועדים לשימוש עד לסוף החיים הכלכליים שלהם ונכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמיועדים לסגירה (to be closed) ולא למכירה.

14. ישות לא תטפל בנכס לא שוטף שהוצא משימוש באופן זמני כבנכס שננטש.

מדידה של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה

מדידה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש)

15. ישות תמדוד נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שסווג כמוחזק למכירה לפי הנמוך מבין ערכו בספרים לבין שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה.

15א. ישות תמדוד נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שסווג כמוחזק לחלוקה לבעלים לפי הנמוך מבין ערכו בספרים לבין שווי ההוגן בניכוי עלויות לחלוקה.⁴

16. אם נכס (או קבוצת מימוש) שנרכש לאחרונה מקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (ראה סעיף 11), התוצאה של יישום סעיף 15 תהיה שהנכס (או שקבוצת המימוש) יימדד בעת ההכרה לראשונה לפי הנמוך מבין ערכו בספרים שהיה נקבע אילו הנכס לא היה מסווג כאמור (לדוגמה, עלות) לבין שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. לפיכך, אם הנכס (או קבוצת המימוש) נרכש כחלק מצירוף עסקים, הוא יימדד לפי שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה.

17. כאשר המכירה חזויה להתרחש (occur) מעבר לשנה אחת, הישות תמדוד את העלויות למכירה לפי ערכן הנוכחי. כל גידול בערך הנוכחי של העלויות למכירה שנגרם בשל חלוף הזמן יוצג ברווח או הפסד כעלות מימון.

18. מיד לפני הסיווג לראשונה של הנכס (או של קבוצת המימוש) כמוחזק למכירה, הערכים בספרים של הנכס (או של כל הנכסים וההתחייבויות בקבוצה) ימדדו בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים המתאימים.

19. בעת מדידה מחדש עוקבת של קבוצת מימוש, הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות כלשהם שאינם בתחולת דרישות המדידה של תקן זה והנכללים בקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה, ימדדו מחדש בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים המתאימים לפני שהשווי ההוגן בניכוי העלויות למכירה של קבוצת המימוש נמדד מחדש.

⁴ עלויות לחלוקה הן העלויות התוספתיות שניתן לייחסן במישרין לחלוקה, למעט עלויות מימון והוצאת מסים על ההכנסה.

הכרה בהפסדים מירידת ערך וביטולם

20. ישות תכיר בהפסד מירידת ערך בגין כל הורדת ערך (write-down) לראשונה או עוקבת של הנכס (או של קבוצת המימוש) לשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, במידה שהוא לא הוכר בהתאם לסעיף 19.
21. ישות תכיר ברווח בגין גידול עוקב כלשהו בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס, אך לא מעבר להפסד מירידת ערך המצטבר שהוכר בהתאם לתקן זה או לפני כן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*.
22. ישות תכיר ברווח בגין גידול עוקב כלשהו בשווי ההוגן בניכוי העלויות למכירה של קבוצת מימוש:
- (א) במידה שהוא לא הוכר בהתאם לסעיף 19; אולם
- (ב) לא מעבר להפסד מירידת ערך המצטבר שהוכר, בהתאם לתקן זה או לפני כן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36, בגין הנכסים הלא שוטפים שבתחולת דרישות המדידה של תקן זה.
23. ההפסד מירידת ערך (או רווח עוקב כלשהו) שהוכר בגין קבוצת מימוש יקטין (או יגדיל) את הערך בספרים של הנכסים הלא שוטפים בקבוצה שהם בתחולת דרישות המדידה של תקן זה, לפי סדר ההקצאה המפורט בסעיפים 104 (א) ו-122 לתקן חשבונאות בינלאומי 36 (כפי שעודכן בשנת 2004).
24. רווח או הפסד שלא הוכר לפני מועד המכירה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש) יוכר במועד הגריעה. דרישות שמתייחסות לגריעה מפורטות ב:
- (א) סעיפים 67-72 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 (כפי שעודכן בשנת 2003) לגבי רכוש קבוע, וכן
- (ב) סעיפים 112-117 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* (כפי שעודכן בשנת 2004) לגבי נכסים בלתי מוחשיים.
25. ישות לא תכיר בפחת (או בהפחתה) של נכס לא שוטף כאשר הוא מסווג כמוחזק למכירה או כאשר הוא חלק מקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה. ריבית והוצאות אחרות שניתן לייחסן להתחייבויות של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה יוסיפו להיות מוכרות.

שינויים לתוכנית מכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים

26. אם ישות סיווגה נכס (או קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים, אך הקריטריונים בסעיפים 7-9 (לגבי מוחזק למכירה) או בסעיף 12א (לגבי מוחזק לחלוקה לבעלים) אינם מתקיימים עוד, הישות תפסיק לסווג את הנכס (או את קבוצת המימוש) כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים (בהתאמה). במקרים כאלה ישות תיישם את ההנחיות בסעיפים 27-29 על מנת לטפל בשינוי זה, אלא אם כן סעיף 26א חל.

26א. אם ישות מסווגת מחדש נכס (או קבוצת מימוש) במישרין ממוחזק למכירה למוחזק לחלוקה לבעלים, או במישרין ממוחזק לחלוקה לבעלים למוחזק למכירה, אז השינוי בסיווג נחשב המשך של התוכנית המקורית למימוש. הישות:

(א) לא תיישם את ההנחיות בסעיפים 27-29 על מנת לטפל בשינוי זה. הישות תיישם את דרישות הסיווג, ההצגה והמדידה בתקן זה אשר חלות על השיטה החדשה למימוש.

(ב) תמדוד את הנכס הלא-שוטף (או קבוצת מימוש) על ידי יישום הדרישות בסעיף 15 (אם סווג מחדש כמוחזק למכירה) או בסעיף 15א (אם סווג מחדש כמוחזק לחלוקה לבעלים) ותכיר בירידה או בעלייה כלשהי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה/עלויות לחלוקה של הנכס הלא-שוטף (או קבוצת מימוש) על ידי יישום הדרישות בסעיפים 20-25.

(ג) לא תשנה את מועד הסיווג בהתאם לסעיפים 8 ו-12א. דבר זה אינו מונע הארכה של התקופה הנדרשת להשלמת המכירה או החלוקה לבעלים אם הקריטריונים בסעיף 9 מתקיימים.

27. הישות תמדוד נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שאינו מסווג עוד כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים (או שאינו כלול עוד בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים) לפי הנמוך מבין:

(א) ערכו בספרים לפני שהנכס (או קבוצת המימוש) סווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים, מותאם בגין פחת, הפחתה או הערכות מחדש כלשהן שהיו מוכרים אם הנכס (או קבוצת המימוש) לא היה מסווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים, לבין

(ב) הסכום בר ההשבה שלו במועד ההחלטה העוקבת שלא למכור או לחלק.⁵

28. הישות תכלול כל תיאום שנדרש לערך בספרים של נכס לא שוטף, שסיווגו כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים הופסק, ברווח או הפסד⁶ מפעולות נמשכות בתקופה שבה הקריטריונים בסעיפים 7-9 או 12א, בהתאמה, אינם מתקיימים עוד. דוחות כספיים לתקופות ממועד הסיווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים יתוקנו בהתאם אם קבוצת המימוש או הנכס הלא שוטף שחדלו להיות מסווגים כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים הם חברה בת, פעילות משותפת, עסקה משותפת, חברה כלולה, או חלק מזכות בעסקה משותפת או בחברה כלולה. הישות תציג תיאום זה באותו סעיף (caption) בדוח על הרווח הכולל אשר שימש להצגת רווח או הפסד, אם קיים, שהוכר בהתאם לסעיף 37.

29. אם ישות מוציאה נכס בודד או התחייבות בודדת מקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה, הנכסים וההתחייבויות הנותרים בקבוצת המימוש שמיועדת למכירה יוסיפו להימדד כקבוצה רק אם הקבוצה מקיימת את הקריטריונים שנקבעו בסעיפים 7-9. אם ישות מוציאה נכס בודד או התחייבות בודדת מקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת לחלוקה לבעלים, הנכסים וההתחייבויות הנותרים בקבוצת המימוש שמיועדת לחלוקה יוסיפו להימדד כקבוצה רק אם הקבוצה מקיימת את הקריטריונים שנקבעו בסעיף 12א. אחרת, הנכסים הלא שוטפים בקבוצה שמקיימים בפני עצמם (individually) את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה (או כמוחזקים לחלוקה לבעלים) ימדדו כל אחד (individually) לפי הנמוך מבין ערכם בספרים לבין שווים ההוגן בניכוי עלויות למכירה (או עלויות לחלוקה) באותו מועד. נכסים לא שוטפים כלשהם שאינם מקיימים את הקריטריונים של מוחזקים למכירה יפסיקו להיות מסווגים כמוחזקים למכירה בהתאם לסעיף 26. נכסים לא שוטפים כלשהם שאינם מקיימים את הקריטריונים של מוחזקים לחלוקה לבעלים יפסיקו להיות מסווגים כמוחזקים לחלוקה לבעלים בהתאם לסעיף 26.

⁵ אם הנכס הלא שוטף הוא חלק מיחידה מניבה-מזומנים, הסכום בר ההשבה שלו הוא הערך בספרים שהיה מוכר לאחר ההקצאה של הפסד מירידת ערך כלשהו הנובע מיחידה מניבה-מזומנים זו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36.

⁶ אלא אם הנכס הוא רכוש קבוע או נכס לא מוחשי שהוערך מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 לפני הסיווג שלו כמוחזק למכירה, ואז התיאום יטופל כגידול או קיטון בהערכה מחדש.

הצגה וגילוי

30. ישות תציג ותגלה מידע שמאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את ההשפעות הפיננסיות של פעילויות שהופסקו ושל מימושים של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש).

הצגת פעילויות שהופסקו

31. רכיב של ישות מורכב מפעילויות ותזרימי מזומנים שניתנים להבחנה בבירור (clearly), מבחינה תפעולית ולמטרות דיווח כספי, משאר הישות. במילים אחרות, רכיב של ישות אשר היה יחידה מניבה-מזומנים או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים, אם הוא היה מוחזק לשימוש.

32. פעילות שהופסקה היא רכיב של ישות שמומש או שמסווג כמוחזק למכירה, וכן

(א) מייצג תחום פעילות עסקית (line of business), או אזור גאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי (major) ונפרד.

(ב) מהווה חלק מתוכנית יחידה ומתואמת (co-ordinated) למימוש של תחום פעילות עסקית, או אזור גאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי ונפרד, או

(ג) מהווה חברה בת שנרכשה בלעדית למטרת מכירה מחדש.

33. הישות תיתן גילוי :

(א) לסכום יחיד בדוח על הרווח הכולל שמורכב מסיכום של:

(i) הרווח או ההפסד לאחר מס של פעילויות שהופסקו וכן

(ii) הרווח או ההפסד לאחר מס שהוכר בעת המדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או בעת המימוש של הנכסים או של קבוצת (קבוצות) המימוש שמהווים (constituting) את הפעילות שהופסקה.

(ב) לניתוח של הסכום היחיד שהוצג בסעיף 33(א) לפי:

(i) ההכנסות, ההוצאות והרווח או ההפסד לפני מס של פעילויות שהופסקו ;

(ii) ההוצאה הקשורה של מסים על ההכנסה, כפי שנדרש בסעיף 81(ח) בתקן חשבונאות בינלאומי 12 ;

(iii) הרווח או ההפסד שהוכר בעת המדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או במימוש של הנכסים או של קבוצת (קבוצות) המימוש שמהווים את הפעילות שהופסקה ; וכן

(iv) ההוצאה הקשורה של מסים על ההכנסה, כפי שנדרש בסעיף 81(ח) בתקן חשבונאות בינלאומי 12.

ניתן להציג את הניתוח בביאורים או בדוח על הרווח הכולל. אם הניתוח מוצג בדוח על הרווח הכולל, יש להציג אותו בחלק שמזוהה כקשור לפעילויות שהופסקו, כלומר בנפרד מפעילויות נמשכות. הניתוח אינו נדרש לגבי קבוצות מימוש שהן חברות בנות שנרכשו לאחרונה אשר מקיימות את הקריטריונים לסיווג כמוחזקות למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11).

(ג) לתזרימי המזומנים נטו שניתן לייחסם לפעילויות השוטפות, לפעילויות ההשקעה ולפעילויות המימון של הפעילויות שהופסקו. ניתן להציג את אותם גילויים בביאורים או בדוחות הכספיים. הגילויים אינם נדרשים לגבי קבוצות מימוש שהן חברות בנות שנרכשו לאחרונה, אשר מקיימות את הקריטריונים לסיווג כמוחזקות למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11).

(ד) לסך ההכנסה מפעילויות נמשכות ומפעילויות מופסקות אשר מיוחס לבעלים של החברה האם. ניתן להציג גילויים אלה בביאורים או בדוח על הרווח הכולל.

א.33 אם ישות מציגה את הפריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), החלק המזוהה כקשור לפעילויות שהופסקו יוצג בדוח זה.

34. ישות תציג מחדש (re-present) את הגילויים הנדרשים לפי סעיף 33 לתקופות קודמות שמוצגות בדוחות הכספיים כך שהגילויים יתייחסו לכל הפעילויות שהופסקו עד לסוף תקופת הדיווח לתקופה המוצגת האחרונה.

35. תיאומים בתקופה השוטפת לסכומים שהוצגו לפני כן בפעילויות שהופסקו שקשורות באופן ישיר למימוש של פעילות שהופסקה בתקופה קודמת יסווגו בנפרד בפעילויות שהופסקו. ייתן גילוי לאופי ולסכום של תיאומים כאלה. דוגמאות לנסיבות שבהן תיאומים אלה יכולים להיגרס כוללות את המקרים הבאים:

(א) התבררות (resolution) של אי ודאויות שעלו בשל התנאים של עסקת המימוש, כגון התבררות של תיאומים למחיר הרכישה ושל סוגיות של שיפוי (idemnification) עם הקונה.

(ב) התבררות אי ודאויות שעלו והקשורות ישירות לפעולות של רכיב לפני מימוש, כגון מחויבויות סביבתיות ומחויבויות בגין אחריות למוצר שנתרו בידי המוכר.

(ג) הסילוק (settlement) של מחויבויות בגין תוכנית הטבת עובד, בתנאי שהסילוק קשור ישירות לעסקת המימוש.

36. אם ישות מפסיקה לסווג רכיב של ישות כמוחזק למכירה, יש לסווג מחדש את התוצאות של הפעילויות של הרכיב שהוצגו לפני כן בפעילויות שהופסקו בהתאם לסעיפים 33-35 ולכלול אותן בהכנסה מפעילויות נמשכות לכל התקופות המוצגות. הסכומים בגין תקופות קודמות יתוארו כסכומים שהוצגו מחדש (re-presented).

36.א ישות שמחויבת לתוכנית מכירה אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת, תיתן גילוי למידע הנדרש בסעיפים 33-36 כאשר החברה הבת היא קבוצת מימוש אשר מקיימת את ההגדרה של פעילות שהופסקה בהתאם לסעיף 32.

רווחים או הפסדים המתייחסים לפעילויות נמשכות

37. רווח או הפסד כלשהו בגין המדידה מחדש של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה שאינו מקיים את ההגדרה של פעילות שהופסקה ייכלל ברווח או הפסד מפעילויות נמשכות.

הצגה של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה

38. ישות תציג נכס לא שוטף המסווג כמוחזק למכירה ואת הנכסים של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה בנפרד מנכסים אחרים בדוח על המצב הכספי. ההתחייבויות של קבוצת מימוש

המסווגת כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד מהתחייבויות אחרות בדוח על המצב הכספי. הנכסים וההתחייבויות האלה לא יקוזזו ולא יוצגו בסכום אחד. יש לתת גילוי נפרד בדוח על המצב הכספי או בביאורים לסוגים העיקריים של הנכסים ושל ההתחייבויות המסווגים כמוחזקים למכירה, למעט כפי שהותר בסעיף 39. ישות תציג בנפרד הכנסה מצטברת או הוצאה מצטברת כלשהן שהוכרו ברווח כולל אחר הקשורות לנכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה.

39. אם קבוצת המימוש היא חברה בת שנרכשה לאחרונה, אשר מקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11), גילוי לסוגים העיקריים של נכסים והתחייבויות אינו נדרש.

40. ישות לא תסווג מחדש (reclassify) ולא תציג מחדש (re-present) סכומים שהוצגו בדוחות על המצב הכספי לתקופות קודמות בגין נכסים לא שוטפים או בגין הנכסים וההתחייבויות של קבוצות מימוש המסווגות כמוחזקות למכירה כדי לשקף את הסיווג בדוח על המצב הכספי לתקופה המוצגת האחרונה.

גילויים נוספים

41. ישות תיתן גילוי למידע המפורט להלן בביאורים בתקופה שבה נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) סווג כמוחזק למכירה או נמכר:

(א) תיאור של הנכס הלא שוטף (או של קבוצת המימוש);

(ב) תיאור של העובדות והנסיבות של המכירה או שהובילו למימוש החזוי, ותיאור של האופן והעיתוי החזויים של מימוש זה;

(ג) הרווח או ההפסד שהוכר בהתאם לסעיפים 20-22, והסעיף בדוח על הרווח הכולל שכולל את הרווח או ההפסד הזה, אלא אם הוא מוצג בנפרד בדוח על הרווח הכולל;

(ד) אם מתאים, המגזר בר דיווח שבו מוצג הנכס הלא שוטף (או קבוצת המימוש) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 *מגזרי פעילות*.

42. אם סעיף 26 או סעיף 29 חלים, ישות תיתן גילוי, בתקופה שבה התקבלה ההחלטה לשנות את התוכנית למכירת הנכס הלא שוטף (או קבוצת המימוש), שיכלול תיאור של העובדות ושל הנסיבות

שהובילו להחלטה ויכלול את ההשפעה של ההחלטה על תוצאות הפעילות לתקופה ולתקופות קודמות כלשהן שמוצגות.

הוראות מעבר

43. תקן זה ייושם מכאן ולהבא על נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה ועל פעילויות שמקיימות את הקריטריונים לסיווג כפעילויות שהופסקו לאחר מועד התחילה של תקן זה. ישות יכולה ליישם את הדרישות של תקן זה על כל הנכסים הלא שוטפים (או קבוצות המימוש) שמקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה ועל כל הפעילויות שמקיימות את הקריטריונים לסיווג כפעילויות שהופסקו לאחר מועד כלשהו שחל לפני מועד התחילה של תקן זה, בתנאי שהערכות השווי והמידע האחר שנדרש לצורך יישום תקן זה הושגו במועד המקורי שבו התקיימו התנאים.

מועד תחילה

44. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

44. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיפים 3 ו-38 והוסיף את סעיף 33א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

44. תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) הוסיף את סעיף 33(ד). ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, תיקון זה ייושם למפרע.

44. סעיפים 8א ו-36א נוספו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אולם, ישות לא תיישם את התיקונים לתקופות שנתיות המתחילות לפני 1 ביולי 2009, אלא אם כן הישות מיישמת גם את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בינואר 2008). אם ישות מיישמת את התיקונים לפני 1 ביולי 2009,

עליה לתת גילוי לעובדה זו. ישות תיישם את התיקונים מכאן ולהבא מהמועד שבו היא מיישמת לראשונה את תקן דיווח כספי בינלאומי 5, בכפוף להוראות המעבר בסעיף 45 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בינואר 2008).

744. סעיפים 5א, 12א ו-15א נוספו וסעיף 8 תוקן על ידי פרשנות מספר 17 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 17) *חלוקה לבעלים של נכסים שאינם מזומן* בנובמבר 2008. תיקונים אלה ייושמו מכאן ולהבא לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמסווגים כמוחזקים לחלוקה לבעלים בתקופות השנתיות שמתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. יישום למפרע אסור. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה שמתחילה לפני 1 ביולי 2009, עליה לתת גילוי לעובדה זו ועליה ליישם גם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים* (כפי שעודכן בשנת 2008), תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בינואר 2008) ואת פרשנות מספר 17 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 17).

44ה. סעיף 5ב נוסף על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו באפריל 2009. ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

144. [בוטל]

144ז. תקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיף 28. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11.

44ח. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן ואת ההגדרה של סכום בר-השבה בנספח א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

44ט. *הצגה של פריטים של רווח כולל אחר* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיף 33א. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.

144. [בוטל]

44א. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 5 וביטל את סעיפים 144 ו-144. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

44ב. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2012-2014 שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיפים 26-29 והוסיף את סעיף 26א. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לשינויים בשיטת מימוש המתרחשים בתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

44ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 17, שפורסם במאי 2017, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 17.

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 35

45. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 35 פעילויות מופסקות.

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

<p>קבוצת הנכסים הקטנה ביותר אשר ניתנת לזיהוי ואשר מניבה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות אחרות של נכסים.</p>	<p>יחידה מניבה-מזומנים (cash-generating unit)</p>
<p>פעילויות ותזרימי מזומנים שניתנים להבחנה בבירור, מבחינה תפעולית ולמטרות דיווח כספי, משאר הישות.</p>	<p>רכיב של ישות (component of an entity)</p>
<p>העלויות התוספתיות שניתן לייחסן במישרין למימוש של נכס (או של קבוצת מימוש), למעט עלויות מימון והוצאת מסים על ההכנסה.</p>	<p>עלויות למכירה (costs to sell)</p>
<p>ישות תסווג נכס כנכס שוטף כאשר:</p>	<p>נכס שוטף (current asset)</p>
<p>(א) היא צופה שהיא תממש את הנכס, או שהיא מתכוונת למכור אותו או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;</p>	
<p>(ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;</p>	
<p>(ג) היא צופה שהיא תממש את הנכס תוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או</p>	
<p>(ד) הנכס הוא מזומן או שווה מזומן (כפי שהוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 7), אלא אם הנכס מוגבל כך שלא ניתן להחליף אותו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות במשך 12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח.</p>	

מונחים מוגדרים (המשך):

פעילות שהופסקה
(discontinued operation)

רכיב של ישות שמומש או שמסווג כמוחזק למכירה וכן :

(א) מייצג תחום פעילות עסקית (line of business), או אזור גאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי (major) ונפרד,

(ב) מהווה חלק מתוכנית יחידה ומתואמת (co-ordinated) למימוש של תחום פעילות עסקית, או אזור גאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי ונפרד, או

(ג) הוא חברה בת שנרכשה בלעדית למטרת מכירה מחדש (resale).

קבוצת מימוש
(disposal group)

קבוצה של נכסים שמיועדת למימוש, באמצעות מכירה או בדרך אחרת, יחד כקבוצה בעסקה אחת, והתחייבויות שקשורות במישרין לאותם נכסים שיועברו בעסקה. הקבוצה כוללת מוניטין שנרכש בצירוף עסקים אם הקבוצה היא **יחידה מניבה-מזומנים** שהוקצה אליה מוניטין בהתאם לדרישות של סעיפים 80-87 של תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* (כפי שעודכן בשנת 2004) או אם היא פעילות בתוך יחידה מניבה-מזומנים כזאת.

שווי הוגן
(fair value)

שווי הוגן הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13).

מונחים מוגדרים (המשך):

התקשרות איתנה לרכישה (firm purchase) (commitment)	הסכם עם צד לא קשור, המחייב (binding) את שני הצדדים ובדרך כלל ניתן לאכיפה משפטית, אשר (א) מפרט את כל התנאים המשמעותיים, כולל המחיר והעיתוי של העסקאות, וכן (ב) כולל תמריץ שלילי (disincentive) לאי-ביצוע שהוא גדול מספיק כדי לגרום לכך שהביצוע של ההסכם יהיה צפוי ברמה גבוהה.
צפוי ברמה גבוהה (highly probable)	סבירות גבוהה יותר באופן משמעותי מצפוי (probable).
נכס לא שוטף (non-current asset)	נכס שאינו מקיים את ההגדרה של נכס שוטף.
צפוי (probable)	יותר סביר מאשר לא.
סכום בר השבה (recoverable amount)	הגבוה מבין השווי ההוגן של נכס בניכוי עלויות מימוש לבין שווי השימוש שלו.
שווי שימוש (value in use)	הערך הנוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים שחזוי שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס ומהמימוש שלו בתום אורך חייו השימושיים.

נספח ב תוספת ליישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

הארכת התקופה הנדרשת להשלמת המכירה

11. כפי שצוין בסעיף 9, הארכה של התקופה הנדרשת להשלמת מכירה אינה מונעת מנכס (או מקבוצת מימוש) מלהיות מסווג כמחזק למכירה, אם העיכוב נגרם על ידי אירועים או נסיבות שהם מעבר לשליטת הישות וקיימות ראיות מספיקות לכך שהישות עדיין נשארה מחויבת לתוכניתה למכור את הנכס (או את קבוצת המימוש). חריג לדרישה של השנה האחת בסעיף 8 יחול לפיכך במצבים הבאים שבהם אירועים או נסיבות כאלה מתרחשים (arise):

(א) במועד שבו הישות מתחייבת (commits) לתוכנית למכור נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) היא צופה באופן סביר (reasonably) שאחרים (למעט קונה) יציבו תנאים על העברת הנכס (או קבוצת המימוש) שיאריכו את התקופה הנדרשת להשלמת המכירה, וכן:

(i) לא ניתן להתחיל לבצע את הפעולות הנדרשות כדי להיענות (respond) לתנאים אלה עד שתושג התקשרות איתנה לרכישה, וכן

(ii) התקשרות איתנה לרכישה צפויה ברמה גבוהה תוך שנה אחת.

(ב) ישות משיגה התקשרות איתנה לרכישה, וכתוצאה מכך, קונה או אחרים מציבים באופן בלתי צפוי תנאים על ההעברה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש) שסווג בעבר כמחזקים למכירה, אשר יאריכו את התקופה הנדרשת להשלמת המכירה, וכן:

(i) ננקטו פעולות בעיתוי נאות הנדרשות כדי להגיב לתנאים, וכן

(ii) צפוי פתרון חיובי של הגורמים המעכבים.

(ג) במהלך התקופה הראשונית של השנה האחת, נוצרו נסיבות שנחשבו קודם לכן בלתי סבירות וכתוצאה מכך נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שסוג קודם לכן כמוחזק למכירה לא נמכר בתום אותה תקופה, וכן :

(i) במהלך התקופה הראשונית של השנה האחת הישות נקטה פעולה הנדרשת כדי להגיב לשינוי בנסיבות,

(ii) הנכס הלא שוטף (או קבוצת המימוש) משווק באופן פעיל במחיר שהוא סביר, לאור השינוי בנסיבות, וכן

(iii) הקריטריונים בסעיפים 7 ו-8 מתקיימים.

