

תקן חשבונאות בינלאומי 27

דוחות כספיים נפרדים

International Accounting Standard 27

Separate Financial Statements

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 27 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

	תקן חשבונאות בינלאומי 27
	דוחות כספיים נפרדים
1	מטרת התקן
2	תחולה
4	הגדרות
9	הכנת דוחות כספיים נפרדים
15	גילוי
18	מועד תחילה והוראות מעבר
19	הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9
20	ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 27 (2008)
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן חשבונאות
	בינלאומי 27 שפורסם בדצמבר 2003*
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים לתקן
	חשבונאות בינלאומי 27:
	<i>עלות השקעה בחברה בת, בישות בשליטה משותפת או בחברה</i>
	<i>כלולה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות</i>
	<i>בינלאומי 27) שפורסם במאי 2008*</i>
	<i>ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן</i>
	<i>דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27) שפורסם</i>
	<i>באוקטובר 2012*</i>
	<i>שיטת השווי המאזני בדוחות כספיים נפרדים (תיקונים לתקן</i>
	<i>חשבונאות בינלאומי 27) שפורסם באוגוסט 2014*</i>
	טבלת התאמה*
	בסיס למסקנות*
	דעות מנוגדות*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים

תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים (IAS 27) מפורט בסעיפים 1–20. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 27 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים למסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי ואת דרישות הגילוי בהשקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות כאשר ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים.

תחולה

2. תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי בהשקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות, כאשר ישות בוחרת, או נדרשת על ידי תקנות מקומיות, להציג דוחות כספיים נפרדים.
3. תקן זה אינו קובע על אילו ישויות חלה חובה להפיק דוחות כספיים נפרדים. התקן חל כאשר ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים אשר מציינים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

דוחות כספיים מאוחדים (consolidated financial statements) הם דוחות כספיים של קבוצה, שבהם הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים של החברה האם ושל חברות הבנות שלה מוצגים כדוחות כספיים של ישות כלכלית אחת.

דוחות כספיים נפרדים (separate financial statements) הם דוחות כספיים, המוצגים על ידי ישות, שבהם הישות יכולה לבחור, בכפוף לדרישות תקן זה, לטפל בהשקעותיה בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות לפי עלות, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים או תוך שימוש בשיטת השווי המאזני

**כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות
ובעסקאות משותפות.**

5. המונחים הבאים מוגדרים בנספח א לתקן דיווח כספי בינלאומי 10
דוחות כספיים מאוחדים, בנספח א לתקן דיווח כספי בינלאומי 11
הסדרים משותפים ובסעיף 3 לתקן חשבונאות בינלאומי 28:

- חברה כלולה
- שליטה בישות מושקעת
- שיטת השווי המאזני
- קבוצה
- ישות השקעה
- שליטה משותפת
- עסקה משותפת
- שותף בעסקה משותפת
- חברה אם
- השפעה מהותית
- חברה בת.

6. דוחות כספיים נפרדים הם אלה המוצגים נוסף על דוחות כספיים
מאוחדים או נוסף על הדוחות הכספיים של משקיע, אשר אין לו
השקעות בחברות בנות אך יש לו השקעות בחברות כלולות או
בעסקאות משותפות, שבהם נדרש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי
28 לטפל בהשקעות בחברות הכלולות או בעסקאות המשותפות תוך
שימוש בשיטת השווי המאזני, למעט בנסיבות המפורטות בסעיפים
8-8א.

7. הדוחות הכספיים של ישות, שאין לה חברה בת, חברה כלולה או זכות
שותף בעסקה משותפת, אינם דוחות כספיים נפרדים.

8. ישות הפטורה מאיחוד בהתאם לסעיף 4(א) לתקן דיווח כספי בינלאומי
10 או פטורה מיישום שיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 17 לתקן
חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011), רשאית להציג דוחות
כספיים נפרדים כדוחות כספיים יחידים שלה.

8.א. ישות השקעה אשר נדרשת, לאורך כל התקופה השוטפת וכל תקופות ההשוואה שמוצגות, ליישם את החריג לאיחוד לכל החברות הבנות שלה בהתאם לסעיף 31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 מציגה דוחות כספיים נפרדים כדוחות הכספיים היחידים שלה.

הכנת דוחות כספיים נפרדים

9. דוחות כספיים נפרדים יוכנו בהתאם לכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הישימים, למעט כפי שנקבע בסעיף 10.

10. כאשר ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים, היא תטפל בהשקעותיה בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות באחת מהאפשרויות הבאות:

(א) לפי עלות;

(ב) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; או

(ג) תוך שימוש בשיטת השווי המאזני כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 28.

הישות תיישם את אותו טיפול חשבונאי לכל קטגוריה של השקעות. השקעות המטופלות לפי עלות או תוך שימוש בשיטת השווי המאזני יטופלו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו כאשר הן מסווגות כמוחזקות למכירה או לחלוקה (או נכללות בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה או לחלוקה). המדידה של השקעות המטופלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 אינה משתנה בנסיבות כאלה.

11. אם ישות בוחרת בהתאם לסעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011), למדוד את השקעותיה בחברות כלולות או בעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, הישות תטפל באותן השקעות באותה הדרך בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

11.א. אם חברה אם נדרשת, בהתאם לסעיף 31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, למדוד את השקעתה בחברה בת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, היא תטפל בהשקעתה בחברה בת באותה דרך גם בדוחות הכספיים הנפרדים שלה.

11.ב. כאשר חברה אם מפסיקה להיות ישות השקעה, או הופכת לישות השקעה, היא תטפל בשינוי מהמועד שבו התרחש שינוי המעמד, באופן הבא:

(א) כאשר ישות מפסיקה להיות ישות השקעה, הישות תטפל בהשקעה בחברה הבת בהתאם לסעיף 10. מועד שינוי המעמד יהיה מועד הרכישה הנחשב. השווי ההוגן של החברה הבת במועד הרכישה הנחשב ייצג את התמורה המועברת הנחשבת בעת הטיפול החשבונאי בהשקעה בהתאם לסעיף 10.

(i) [בוטל]

(ii) [בוטל]

(ב) כאשר ישות הופכת לישות השקעה, היא תטפל בהשקעה בחברה הבת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. ההפרש בין הערך בספרים הקודם של החברה הבת לבין שוויה ההוגן במועד שינוי המעמד של המשקיע יוכר כרווח או הפסד ברווח או הפסד. הסכום המצטבר של רווח או הפסד כלשהו שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר בגין חברות בנות אלה יטופל כאילו ישות ההשקעה מימשה את חברות בנות אלה במועד שינוי המעמד.

12. דיבידנדים מחברה בת, מעסקה משותפת או מחברה כלולה מוכרים בדוחות הכספיים הנפרדים של ישות כאשר זכותה של הישות לקבלת הדיבידנדים מבוססת. הדיבידנד מוכר ברווח או הפסד אלא אם כן הישות בוחרת להשתמש בשיטת השווי המאזני, ובמקרה כזה הדיבידנד מוכר כהפחתה מהערך בספרים של ההשקעה.

13. כאשר החברה האם מארגנת מחדש את מבנה הקבוצה שלה על ידי ייסוד של ישות חדשה כחברה אם שלה באופן שמקיים את הקריטריונים הבאים:

(א) החברה האם החדשה משיגה שליטה בחברה האם המקורית על ידי הנפקת מכשירים הוניים בתמורה למכשירים הוניים קיימים של החברה האם המקורית;

(ב) הנכסים וההתחייבויות של הקבוצה החדשה והקבוצה המקורית זהים מייד לפני ולאחר הארגון מחדש; וכן

(ג) לבעלים של החברה האם המקורית לפני הארגון מחדש יש את אותן זכויות מוחלטות ויחסיות בנכסים נטו של הקבוצה המקורית ושל הקבוצה החדשה מייד לפני ולאחר הארגון מחדש,

והחברה האם החדשה מטפלת בהשקעה בחברה האם המקורית בהתאם לסעיף 10(א) בדוחותיה הכספיים הנפרדים, החברה האם החדשה תמדוד עלות לפי הערך בספרים של חלקה בפריטים ההוניים המוצגים בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם המקורית במועד הארגון מחדש.

14. באופן דומה, ישות שהיא אינה חברה אם עשויה להקים ישות חדשה כחברה האם שלה באופן אשר מקיים את הקריטריונים בסעיף 13. הדרישות בסעיף 13 חלות באופן זהה על ארגון מחדש כזה. במקרים כאלה, אזכורים ל"חברה אם מקורית" ול"קבוצה מקורית" הם ל"ישות מקורית".

גילוי

15. ישות תיישם את כל תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים הישימים כאשר היא מספקת גילוי בדוחות הכספיים הנפרדים שלה כולל הדרישות בסעיפים 16–17.

16. כאשר חברה אם, בהתאם לסעיף 4(א) לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, בוחרת שלא להכין דוחות כספיים מאוחדים, ובמקום זה מכינה דוחות כספיים נפרדים, היא תיתן גילוי לפרטים הבאים בדוחות הכספיים הנפרדים האלה:

(א) העובדה שהדוחות הכספיים הם דוחות כספיים נפרדים; שנעשה שימוש בפטור מאיחוד; השם והמיקום העיקרי של העסק (ומדינת ההתאגדות, אם שונה) של הישות שהדוחות הכספיים המאוחדים שלה, אשר מצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הופקו לשימוש הציבור; והכתובת שבה ניתן להשיג את הדוחות הכספיים המאוחדים האלה.

(ב) רשימה של השקעות משמעותיות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות, כולל:

(i) השם של אותן ישויות מושקעות.

(ii) המיקום העיקרי של העסק (ומדינת ההתאגדות, אם שונה) של אותן ישויות מושקעות.

(iii) החלק היחסי שלה בזכויות הבעלות (והחלק היחסי שלה בזכויות הצבעה, אם שונה) המוחזק באותן ישויות מושקעות.

(ג) תיאור השיטה ששימשה לטיפול בהשקעות המפורטות ב-(ב).

16.א. כאשר ישות השקעה שהיא חברה אם (שאינה חברה אם כאמור בסעיף 16) מכינה, בהתאם לסעיף 8א, דוחות כספיים נפרדים כדוחות הכספיים היחידים שלה, היא תיתן גילוי לעובדה זו. ישות השקעה תציג גם את הגילויים המתייחסים לישויות השקעה הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות.

17. כאשר חברה אם (למעט חברה אם כאמור בסעיפים 16–16א) או משקיע בעל שליטה משותפת בישות מושקעת או בעל השפעה מהותית על ישות מושקעת מכינים דוחות כספיים נפרדים, החברה האם או המשקיע יזהו את הדוחות הכספיים שהוכנו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 או לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) שהם מתייחסים אליהם. החברה האם או המשקיע ייתנו גם גילוי בדוחות הכספיים הנפרדים שלהם לפרטים הבאים:

- (א) העובדה שהדוחות הם דוחות כספיים נפרדים והסיבות להכנתם, אם הכנתם אינה נדרשת מכוח חוק;
- (ב) רשימה של השקעות משמעותיות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות:
- (i) השם של אותן ישויות מושקעות.
- (ii) המיקום העיקרי של העסק (ומדינת ההתאגדות, אם שונה) של אותן ישויות מושקעות.
- (iii) החלק היחסי שלה בזכויות הבעלות (והחלק היחסי שלה בזכויות הצבעה, אם שונה) המוחזק באותן ישויות מושקעות.
- (ג) תיאור השיטה ששימשה לטיפול בהשקעות המפורטות ב-(ב).

מועד תחילה והוראות מעבר

18. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תקן זה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10, את תקן דיווח כספי בינלאומי 11, את תקן דיווח כספי בינלאומי 12 ואת תקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) באותו מועד.

18א. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים 5, 6, 17, ו-18 והוסיף את סעיפים 8א, 11א–11ב, 16א וסעיפים 18ב–18ט. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.

18.ב. במועד היישום לראשונה של תיקוני *ישויות השקעה* (אשר, לצורכי תקן דיווח כספי בינלאומי זה, זוהי תחילת תקופת הדיווח השנתית שלגביה תיקונים אלה מיושמים בפעם הראשונה), חברה אם מסיקה שהיא ישות השקעה, היא תיישם את סעיפים 18ג–18ט להשקעתה בחברה בת.

18.ג. במועד היישום לראשונה, ישות השקעה שקודם לכן מדדה את השקעתה בחברה בת לפי עלות תמדוד במקום זאת השקעה זו בשווי הוגן דרך רווח או הפסד כאילו דרישות תקן דיווח כספי בינלאומי זה תמיד היו בתוקף. ישות ההשקעה תתאם למפרע את התקופה השנתית הסמוכה שקדמה למועד היישום לראשונה ותתאם את העודפים לתחילת התקופה הקודמת הסמוכה בגין הפרש כלשהו בין:

(א) הערך בספרים הקודם של ההשקעה; לבין

(ב) השווי ההוגן של ההשקעה של המשקיע בחברה הבת.

18.ד. במועד היישום לראשונה, ישות השקעה אשר קודם לכן מדדה את השקעתה בחברה בת בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר תמשך למדוד השקעה זו בשווי הוגן. הסכום המצטבר של תיאום שווי הוגן כלשהו שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר יועבר לעודפים בתחילת התקופה השנתית הסמוכה שקדמה למועד היישום לראשונה.

18.ה. במועד היישום לראשונה, ישות השקעה לא תבצע תיאומים לטיפול החשבונאי הקודם בזכות בחברה בת אותה היא בחרה קודם לכן למדוד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שמותר בסעיף 10.

18.ו. לפני המועד שבו מאומץ תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*, ישות השקעה תשתמש בסכומי שווי הוגן שקודם לכן דווחו למשקיעים או להנהלה, אם סכומים אלה מייצגים את הסכום שבו ניתן היה להחליף את ההשקעה בין קונה מרצון למוכר מרצון הפועלים בצורה מושכלת בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים במועד הערכת השווי.

18.ז. אם מדידת ההשקעה בחברה הבת בהתאם לסעיפים 18ג–18ו היא לא מעשית (כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, *שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות*), ישות השקעה תיישם את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי זה בתחילת התקופה המוקדמת ביותר שבה יישום סעיפים 18ג–18ו הוא מעשי, אשר עשויה להיות התקופה הנוכחית. המשקיע יתאם למפרע את התקופה השנתית הסמוכה שקדמה למועד היישום לראשונה, אלא אם כן תחילת התקופה המוקדמת ביותר שבה יישום סעיף זה הוא מעשי היא התקופה הנוכחית. כאשר המועד שבו מעשי עבור ישות ההשקעה למדוד את השווי ההוגן של החברה הבת מוקדם יותר מאשר תחילת התקופה

הקודמת הסמוכה, המשקיע יתאם את ההון בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה בגין כל הפרש בין:

(א) הערך בספרים הקודם של ההשקעה; לבין

(ב) השווי ההוגן של השקעת המשקיע בחברה הבת.

אם התקופה המוקדמת ביותר שבה יישום סעיף זה הוא מעשי היא התקופה הנוכחית, התיאום להון יוכר בתחילת התקופה הנוכחית.

18.ח. אם ישות השקעה מימשה השקעה בחברה בת או איבדה שליטה בה, לפני מועד היישום לראשונה של תיקוני ישויות השקעה, ישות ההשקעה אינה נדרשת לערוך תיאומים לטיפול החשבונאי הקודם בהשקעה זו.

18.ט. על אף האזכורים לתקופה השנתית הסמוכה שקדמה למועד היישום לראשונה ("התקופה הקודמת הסמוכה") בסעיפים 18ג–18ז, ישות רשאית להציג גם מידע השוואתי שהותאם לגבי תקופות מוקדמות יותר כלשהן שמוצגות, אך אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות אכן מציגה מידע השוואתי שהותאם לגבי תקופות מוקדמות יותר כלשהן, כל האזכורים ל"התקופה הקודמת הסמוכה" בסעיפים 18ג–18ז ייקראו כ"תקופת ההשוואה שהותאמה המוקדמת ביותר שמוצגת". אם ישות מציגה מידע השוואתי שלא הותאם לגבי תקופות מוקדמות יותר כלשהן, היא תזהה בבירור את המידע שלא הותאם, תציין שהמידע הוכן על בסיס שונה ותסביר בסיס זה.

18.י. שיטת השווי המאזני בדוחות כספיים נפרדים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוגוסט 2014, תיקן את סעיפים 4–7, 10, 11ב ו-12. ישות תיישם למפרע תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

9 הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי

19. אם ישות מיישמת תקן זה, אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, הפניה כלשהי לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תיקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 27 (2008)

20. תקן זה פורסם בו-זמנית עם תקן דיווח כספי בינלאומי 10. שני תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יחד מחליפים את תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (כפי שתוקן בשנת 2008).