

תקן חשבונאות בינלאומי 27
דוחות כספיים נפרדים

International Accounting Standard
Separate Financial
Statements

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

	מבוא*
	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 ההשקעה בחברה בת, בישות בשליטה משותפת ובחברה</i>
	<i>כלולה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 ולתקן</i>
	<i>חשבונאות 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)</i>
	<i>שפורסם באוקטובר 2012*</i>
	<i>שיטת השווי המאזני בדוחות כספיים נפרדים (תיקונים לתקן</i>
	<i>חשבונאות בינלאומי 27) שפורסם באוגוסט 2014*</i>
	בסיס למסקנות*
	דעות מנוגדות*
	טבלת התאמה*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 27

דוחות כספיים נפרדים

תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים (IAS 27) מפורט בסעיפים 20-1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 27 בהקשר לבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים למסגרת 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 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 מצייתים לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

דוחות כספיים מאוחדים (Consolidated Financial Statements) הם דוחות כספיים של קבוצה, בהם 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, בהם 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 על ישות 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 בנוסף לדוחות כספיים מאוחדים או בנוסף לדוחות כספיים של משקיע שאין לו השקעות בחברות בנות אך יש לו השקעות בחברות כלולות או בעסקאות משותפות בהם 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.

8א. ישות השקעה אשר נדרשת, לאורך כל התקופה השוטפת וכל תקופות ההשוואה שמוצגות, ליישם את הריג 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, עליה לטפל 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.

על הישות ליישם את אותן טיפול חשבונאי לכל קבוצה של השקעות. השקעות שטופלו 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 אשר מסווגת כמוחזקת למכירה או לחלוקה). המדידה של השקעות שטופלו לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 9 אינה משתנה בניסיונות 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, עליה לטפל בהשקעתה בחברה בת באותה דרך גם בדוחות הכספיים הנפרדים שלה.

11.ב. כאשר חברה אם מפסיקה להיות ישות השקעה, או הופכת לישות השקעה, עליה לטפל 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, על הישות לטפל בהשקעה בחברה הבת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. ההפרש בין הערך בספרים הקודם של החברה הבת לבין שווייה 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 על החברה 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 אותם 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 יכולה להקים ישות חדשה כחברה האם שלה באופן שמקיים את הקריטריונים שבסעיף 13. הדרישות שבסעיף 13 חלות באופן זהה על ארגון מחדש כזה. במקרים כאלה השימוש במונחים 'חברה אם מקורית' ו-'הקבוצה המקורית' יתייחס ל-'ישות מקורית'.

גילוי

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

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

(א) את 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 דיווח כספי בינלאומיים, הופקו לשימוש הציבורי; והכתובת בה ניתן להשיג את הדוחות הכספיים המאוחדים האלה.

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

(i) שמותן של הישויות המושקעות.

(ii) המיקום העיקרי של העסק (ואם שונה מדינת ההתאגדות) של אותן ישויות מושקעות.

(iii) החלק היחסי שלה בזכויות הבעלות (ואם שונה החלק היחסי בזכויות הצבעה) המוחזק באותן ישויות מושקעות.

(ג) תיאור השיטה ששימשה לטיפול בהשקעות, המפורטות בסעיף (ב).

16.א. כאשר ישות השקעה שהיא חברה אם (שאינה חברה אם המטופלת בסעיף 16) מכינה, בהתאם לסעיף 8א, דוחות כספיים נפרדים כדוחות הכספיים היחידים שלה, עליה לתת גילוי לעובדה זו. ישות ההשקעה תציג גם את הגילויים המתאימים 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 לעיל), או משקיע בעל שליטה משותפת 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, תקן דיווח כספי בינלאומי 11 או תקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) אליהם הם מתייחסים. החברה האם או המשקיע ייתנו, בנוסף, גילוי בדוחות הכספיים הנפרדים שלהם לפרטים הבאים:

(א) העובדה שהדוחות הם דוחות כספיים נפרדים והסיבות להכנתם, אם הכנתם לא 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 (ואם שונה מדינת ההתאגדות) באותן ישויות מושקעות.

(iii) החלק היחסי בזכויות הבעלות (ואם שונה, החלק היחסי בזכויות הצבעה) המוחזק באותן ישויות מושקעות.

(ג) תיאור השיטה ששימשה לטיפול בהשקעות, המפורטות בסעיף (ב).

מועד תחילה והוראות מעבר

18. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10, תקן דיווח כספי בינלאומי 11, תקן דיווח כספי בינלאומי 12 ותקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) באותו מועד.

א.18. 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 ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.

ב.18. אם, במועד היישום לראשונה של תיקוני ישויות השקעה (אשר, לצרכי תקן זה, זוהי תחילת תקופת הדיווח השנתית שלגביה תיקונים אלה מיושמים בפעם הראשונה), חברה אם מסיקה שהיא ישות השקעה, עליה ליישם את סעיפים 18ג-18ט להשקעתה בחברה בת.

ג.18. 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 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. במועד היישום לראשונה, ישות השקעה אשר קודם לכן מדדה את השקעתה בחברה בת בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר תמשיך 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. 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 על פי סעיף 10.

18. 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. אם מדידת ההשקעה בחברה הבת בהתאם לסעיפים 18-ג-18 אינה מעשית (כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*), ישות השקעה תיישם את הדרישות בתקן זה בתחילת התקופה המוקדמת ביותר שבה יישום סעיפים 18-ג-18 הוא מעשי, אשר עשויה להיות התקופה הנוכחית. המשקיע יתאם למפרע את התקופה השנתית הסמוכה שקדמה למועד היישום לראשונה, אלא אם 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. אם ישות השקעה מימשה השקעה בחברה בת, או איבדה שליטה עליה, לפני מועד היישום לראשונה של תיקוני *ישויות השקעה*, ישות ההשקעה אינה נדרשת לערוך תיאומים לטיפול החשבונאי הקודם בהשקעה זו.

18ט. למרות ההפניות לתקופה השנתית הסמוכה שקדמה למועד היישום לראשונה ('התקופה הקודמת הסמוכה') בסעיפים 18ג-18ז, ישות רשאית להציג גם מידע השוואתי שהותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן שמוצגות, אך אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות אכן מציגה מידע השוואתי שהותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן, יש לקרוא את כל ההפניות ל"התקופה הקודמת הסמוכה" בסעיפים 18ג-18ז כהפניות ל"תקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת שהותאמה". אם ישות מציגה מידע השוואתי שלא הותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן, עליה לזהות בביור את המידע שלא הותאם, להצהיר שהמידע הוכן על בסיס שונה ולהסביר בסיס זה.

18י. 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 ה-1 בינואר 2016 או לאחריו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

19. אם ישות מיישמת תקן זה אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, יש להתייחס לכל הפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 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 דיווח כספי בינלאומיים אלה יחד מחליפים את תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (כפי שתוקן בשנת 2008).