



תקן חשבונאות מספר 38

נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

יוני 2017



תוכן עניינים

החל מסעיף

א	מבוא
	תקן חשבונאות מספר 38
	נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו
1	מטרת התקן
2	תחולה
	סיווג של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) כמוחזקים
6	למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים
	תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת
ב12	על חברה בשליטה משותפת ותוכנית מכירה של השקעה בחברה כלולה
13	נכסים לא שוטפים המיועדים לנטישה
	מדידה של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) שסווגו
15	כמוחזקים למכירה
15	מדידה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש)
	תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת
א19	על חברה בשליטה משותפת ותוכנית מכירה של השקעה בחברה כלולה
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
38	הצגה של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה
41	גילויים נוספים
43	הוראות מעבר
44	מועד תחילה
45	ביטול תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות
46	תיקונים לתקני חשבונאות אחרים
	נספחים:
	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - תוספת ליישום
	נספח ג - הדגמה ליישום – תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת

תקן חשבונאות מספר 38

נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

יוני 2017

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-54 ובנספחים א' ו-ב'. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

- א. תקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו מבוסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות.
- ב. תקן זה מפרט את הדרישות לסיווג, למדידה ולהצגה של נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה, של נכסים לא שוטפים המוחזקים לחלוקה לבעלים ושל פעילויות שהופסקו. התקן אינו קובע הוראות למדידת התחייבויות שמהוות חלק מקבוצת מימוש.
- ג. תקן זה קובע את הקריטריונים לסיווג נכס או קבוצת מימוש כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים. התקן דורש סיווג של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש כמוחזקים למכירה אם הערך בספרים שלהם יושב בעיקר באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש מתמשך. התקן דורש סיווג של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש כמוחזקים לחלוקה לבעלים כאשר הישות מחויבת לחלק את הנכס או את קבוצת המימוש לבעלים. נכס או קבוצת מימוש המיועדים לנטישה לא יסווגו כמוחזקים למכירה.
- ד. נכס לא שוטף או קבוצת מימוש שסווגו כמוחזקים למכירה ימדדו לפי הנמוך מבין ערכם בספרים לבין שוויים ההוגן בניכוי עלויות למכירה ונכס לא שוטף או קבוצת מימוש שסווגו כמוחזקים לחלוקה לבעלים ימדדו לפי הנמוך מבין ערכם בספרים לבין שוויים ההוגן בניכוי עלויות לחלוקה. זקיפת הפחת וההפחתה על נכס בר-פחת או על נכסים בני-פחת של קבוצת מימוש שסווגו כאמור תיפסק. אולם, אם קבוצת המימוש שסווגה כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים כוללת התחייבויות, יש להמשיך ולהכיר בריבית ובהוצאות אחרות שניתן לייחסן להתחייבויות אלה.
- ה. נכס לא שוטף שסווג כמוחזק למכירה (או כמוחזק לחלוקה לבעלים) והנכסים של קבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה (או כמוחזקת לחלוקה לבעלים) יוצגו בנפרד בצד הנכסים בדוח על המצב הכספי וההתחייבויות של קבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה (או כמוחזקת לחלוקה לבעלים) יוצגו בנפרד בצד ההתחייבויות בדוח על המצב הכספי. אין לסווג מחדש או להציג מחדש סכומים שהוצגו בדוחות על המצב הכספי לתקופות קודמות בגין פריטים אלה כדי לשקף את הסיווג בדוח על המצב הכספי לתקופה המוצגת האחרונה.
- ו. ההכנסה המצטברת או ההוצאה המצטברת שהוכרו ברווח כולל אחר הקשורות לנכס לא שוטף או קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים יוצגו בנפרד בדוח על השינויים בהון.
- ז. בדוח על הרווח הכולל יוצגו תוצאות הפעילות שהופסקה בנפרד מהפעילויות השוטפות. ניתן להציג בדוח על הרווח הכולל סכום יחיד שיכלול את הרווח או ההפסד לאחר מס של פעילויות שהופסקו ואת הרווח או ההפסד לאחר מס שהוכר בעת מדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או בעת המימוש של הנכסים או של קבוצת המימוש המהווים את הפעילות

שהופסקה. אם נבחרה הצגה של סכום יחיד בדוח על הרווח הכולל, יש לכלול ניתוח של סכום זה בביאורים. לחלופין, ניתן להציג את הניתוח בדוח על הרווח הכולל. כמו כן, נדרשת הצגה מחדש של דוחות על הרווח הכולל לתקופות קודמות מוצגות על מנת להפריד את תוצאות הפעילות שהופסקה עד לסוף תקופת הדיווח לתקופה המוצגת האחרונה.

ח. תקן זה קובע כי אם הקריטריונים לסיווג נכס או קבוצת מימוש כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים אינם מתקיימים עוד, יש להפסיק את הסיווג כאמור. התקן קובע דרישות למדידת הנכס או קבוצת המימוש במקרים אלה.

איבוד שליטה על חברה בת או איבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת

הצגה וסיווג

ט. התקן קובע כי ישות שמחויבת לתוכנית מכירה, אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת ממשיכה לאחד או לאחד באיחוד יחסי את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת, בהתאמה, אך מסווגת את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת כמוחזקים למכירה כאשר הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה מתקיימים. סיווג זה נדרש גם במקרים בהם יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר לאחר המכירה. באופן עקבי לאמור לעיל, בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם יסווג מלוא ההשקעה בחברה הבת או בחברה בשליטה משותפת כמוחזקות למכירה גם במקרים בהם לחברה האם יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת או בחברה בשליטה משותפת.

כמו כן, אם החברה הבת מקיימת את ההגדרה של פעילות שהופסקה, התקן דורש הצגה של סכום יחיד בדוח על הרווח הכולל של הרווח או הפסד של הפעילות שהופסקה.

מדידה

י. בדוחות הכספיים המאוחדים, ישות מיישמת את הוראות המדידה של תקן זה על קבוצת המימוש, אשר כוללת את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת, שמסווגת כמוחזקת למכירה (ראה דוגמה בנספח ג') או על קבוצת המימוש אשר כוללת את הנכסים וההתחייבויות של החברה בשליטה משותפת, שמסווגת כמוחזקת למכירה. בדוחות הכספיים הנפרדים, החל ממועד הסיווג לראשונה ועד למימוש בפועל של הזכויות בחברה הבת או בחברה בשליטה משותפת, תימדד ההשקעה לפי הנמוך מבין ערכה בספרים (חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני לאחר ביטול זקיפת פחת והפחתה על הנכסים בני פחת של החברה הבת או החברה בשליטה משותפת שהם בתחולת דרישות המדידה של התקן) לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.

השקעה בחברה כלולה

יא. התקן קובע כי השקעה או חלק מהשקעה בחברה כלולה שמקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה תסווג כמוחזקת למכירה ותימדד בהתאם להוראות התקן. חלק כלשהו שנותר בהשקעה בחברה כלולה שלא סווג כמוחזקת למכירה יטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, עד שמתבצע המימוש של אותו חלק בהשקעה שמסווגת כמוחזקת למכירה. לאחר שמתבצע המימוש, הישות תטפל בחלק כלשהו שנותר בחברה הכלולה או בחברה הכלולה לשעבר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

יב. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 8 שדן בפעילויות מופסקות ומשנה את דרישותיו בנושאים הבאים:

1. **תחולה** - תקן חשבונאות מספר 8 דן אך ורק בפעילות מופסקות. לעומת זאת, תקן זה עוסק בנכסים לא שוטפים או בקבוצות מימוש המוחזקים למכירה או המוחזקים לחלוקה לבעלים, כולל פעילויות שהופסקו.

2. **שינוי עיתוי הסיווג של פעילות כפעילות מופסקת** - תקן חשבונאות מספר 8 קבע כי פעילות תסווג כפעילות מופסקת במועד המוקדם מבין מועד ההתקשרות בהסכם מכירה מחייב למכירת כל הנכסים למעשה המתייחסים לפעילות המופסקת לבין המועד שבו הדירקטוריון של הישות, או גוף בעל סמכות ניהולית דומה: (1) אישר תוכנית

פורמלית מפורטת להפסקת הפעילות, וגם (2) מסר הודעה על התוכנית. תקן זה דורש סיווג של פעילות כפעילות שהופסקה מהמועד שבו קבוצת המימוש קיימה את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה או כאשר הישות מימשה את הפעילות.

3. **דרישות ההצגה** – תוצאות הפעילות שהופסקה ימשיכו להיות מוצגות בדוח על הרווח הכולל בנפרד מתוצאות הפעילות הנמשכת הן בתקופת הדיווח שבה בוצע לראשונה הסיווג של הפעילות כפעילות שהופסקה והן בתקופות דיווח קודמות מוצגות כלשהן. אולם, בדוח על המצב הכספי יוצגו הנכסים וההתחייבויות של הפעילות המופסקת בנפרד רק החל מתקופת הדיווח שבה סווגו לראשונה כמוחזקים למכירה, ללא הצגה מחדש של מספרי ההשוואה. תקן חשבונאות מספר 8 דרש להציג בגוף הדוח על תזרימי המזומנים את תזרימי המזומנים נטו מפעילות שוטפת, מפעילות השקעה ומפעילות מימון של הפעילות המופסקת. תקן זה מאפשר את הגילוי האמור בגוף הדוח על תזרימי מזומנים או בביאורים.

4. **סיווג של פעילות כפעילות שהופסקה לאחר תקופת הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום** – תקן חשבונאות מספר 8 קבע כי אם פעילות סווגה כפעילות מופסקת לאחר תקופת הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום, יש להציג בדוחות הכספיים לאותה תקופה את הפעילות כפעילות מופסקת הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל ויש להציג מחדש את מספרי ההשוואה על מנת להפריד את הפעילות המופסקת הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל. תקן זה אינו דורש להציג בדוחות הכספיים לאותה תקופה את הפעילות כפעילות שהופסקה הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל ואינו דורש להציג מחדש את מספרי ההשוואה על מנת להפריד את הפעילות שהופסקה הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל. ראוי לציין כי כבר בעת פרסום תקן חשבונאות מספר 34 *הצגה של דוחות כספיים* תוקן תקן חשבונאות מספר 8 על מנת לבטל דרישות אלה ולהותיר דרישות גילוי בלבד לדוחות הכספיים לאותה תקופה.

יג. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

יד. התקן 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 היישום לראשונה של תקן זה.

תקן חשבונאות מספר 38

נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

מטרת התקן

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

(א) נכסים אשר מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים ימדדו לפי הנמוך מבין ערך בספרים לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או עלויות לחלוקה בהתאמה, וזקיפת פחת והפחתה על נכסים אלה תיפסק; וכן

(ב) נכסים אשר מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים 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.

3. נכסים המסווגים כלא שוטפים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34 הצגה של דוחות כספיים לא יסווגו מחדש כנכסים שוטפים עד שהם יקיימו 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 מניבת-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, כך שהקבוצה תימדד לפי הנמוך מבין הערך בספרים שלה לבין שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. הדרישות למדידה של נכסים והתחייבויות בודדים בתוך קבוצת המימוש מפורטות בסעיפים 18, 19 ו-23.

5. הוראות המדידה של תקן זה אינן חלות על הנכסים המפורטים להלן, אשר מטופלים לפי תקני החשבונאות המפורטים, בין כנכסים בודדים ובין כחלק מקבוצת מימוש:

(א) נכסי מסים נדחים (תקן חשבונאות מספר 19 מסים על הכנסה).

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.

² 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.

- (ב) עודף יעודה על עתודה לפיצויים (גילוי דעת מספר 20 הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי פיצויי פיטורים, פיצויי פרישה ופנסיה).
- (ג) נכסים פיננסיים שבתחולת תקן חשבונאות מספר 22 מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה.
- (ד) השקעות של ישות השקעה הנמדדות בשווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 37 ישויות השקעה.
- (ה) נכסים לא שוטפים שנרכשו ושמוחזקים מלכתחילה במטרה לממשם בעתיד הקרוב (לרבות השקעות בחברות מוחזקות).
- (ו) נכסים לא שוטפים המטופלים בהתאם למודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות מספר 16 גדלין להשקעה.
- (ז) נכסים ביולוגיים, למעט צמחים מניבים ותוצרת חקלאית בנקודת האסיף הנמדדים לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.
- (ח) זכויות חוזיות לפי 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 קבוצת מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו. גילויים בתקני חשבונאות אחרים אינם חלים על נכסים (או קבוצות מימוש) אלה, אלא אם כן תקני חשבונאות אלה דורשים גילויים לגבי מדידה של נכסים והתחייבויות שנכללים בקבוצת מימוש, אך אינם בתחולה של דרישת המדידה של תקן זה, ואשר לא ניתן להם גילויי בביאורים אחרים לדוחות הכספיים. גילויים נוספים לגבי נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו עשויים להידרש כדי לציית לדרישות הכלליות של תקן חשבונאות מספר 34.

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) למכירת הנכס (או קבוצת המימוש), ופעילות (active programme) לאיתור קונה ולהשלמת התוכנית למכירת 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) צריכה להילקח בחשבון כחלק מההערכה אם המכירה צפויה ברמה גבוהה.

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 מספר 27 רכוש קבוע.

11. [בוטל]

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) ו-41(ב) בביאורים.

12א. 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 והצפי הוא 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 צריכה להילקח בחשבון כחלק מההערכה אם החלוקה צפויה ברמה גבוהה.

תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת ותוכנית מכירה של השקעה בחברה כלולה

12ב. ישות שמחויבת לתוכנית מכירה, אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת תמשיך לאחד או לאחד באיחוד יחסי את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת, בהתאמה, אך תסווג את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת כמוחזקים למכירה כאשר הקריטריונים המפורטים בסעיפים 6-8 מתקיימים. סיווג זה נדרש גם במקרים בהם לישות יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר לאחר המכירה. בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם יסווגו מלוא ההשקעה בחברה הבת או ההשקעה בחברה בשליטה משותפת כמוחזקות למכירה גם במקרים בהם לחברה האם יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר לאחר המכירה.

12ג. ישות תסווג כמוחזק למכירה רק חלק ההשקעה בחברה הכלולה המקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה.

נכסים לא שוטפים המיועדים לנטישה

13. ישות לא תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שמיועדים לנטישה כמוחזקים למכירה. זאת, משום שערכם בספרים יושב בעיקר באמצעות שימוש מתמשך. אולם, אם קבוצת המימוש שמיועדת לנטישה מקיימת את הקריטריונים שנקבעו בסעיפים 32(א) או 32(ב), הישות תציג את התוצאות ואת תזרימי המזומנים של קבוצת המימוש כפעילויות שהופסקו בהתאם לסעיפים 33 ו-34 במועד בו 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 קבוצת מימוש) ששווגו כמוחזקים למכירה

מדידה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש)

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

15א. ישות תמדוד נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) ששווגו כמוחזק לחלוקה לבעלים לפי הנמוך מבין ערכו בספרים לבין שווי ההוגן בניכוי עלויות לחלוקה.³

16. [בוטל]

17. [בוטל]

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 החשבונאות 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 לכללי חשבונאות מקובלים לפני שמבוצעת המדידה של השווי ההוגן בניכוי העלויות למכירה של קבוצת המימוש.

תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת ותוכנית מכירה של השקעה בחברה כלולה

19א. בדוחות הכספיים המאוחדים, ישות תיישם את הוראות המדידה של תקן זה על קבוצת המימוש, אשר כוללת את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת, שמסווגת כמוחזקת למכירה (ראה דוגמה בנספח ג') או על קבוצת המימוש אשר כוללת את הנכסים וההתחייבויות של החברה בשליטה משותפת, שמסווגת כמוחזקת למכירה. בדוחות הכספיים הנפרדים, ישות תמדוד את ההשקעה בחברה בת או בחברה בשליטה משותפת, לפי הנמוך מבין ערכה בספרים (חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני לאחר ביטול זקיפת פחת והפחתה על הנכסים בני פחת של החברה הבת או החברה בשליטה המשותפת שהם בתחולת דרישות המדידה של התקן) לבין שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה.

19ב. במועד איבוד השליטה על החברה הבת או על החברה בשליטה משותפת, השקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר תימדד כלהלן:

(א) השקעה כאמור אשר מקנה השפעה מהותית תימדד בהתאם לשיטת השווי המאזני כאילו ההשקעה לא סווגה מעולם כמוחזקת למכירה.

(ב) השקעה כאמור אשר אינה מקנה השפעה מהותית תימדד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הפרש כלשהו שיווצר במועד איבוד השליטה ייזקף לרווח או הפסד.

³ עלויות לחלוקה הן העלויות התוספתיות שניתן לייחסן במישרין לחלוקה, למעט עלויות מימון והוצאת מסים על ההכנסה.

19.ג. ישות תיישם תקן זה על השקעה או על חלק מהשקעה בחברה כלולה שמקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה. חלק כלשהו שנותר בהשקעה בחברה כלולה שלא סווג כמוחזקת למכירה יטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, עד שמתבצע המימוש של אותו חלק בהשקעה שמסווג כמוחזקת למכירה. לאחר שמתבצע המימוש, הישות תטפל בחלק כלשהו שנותר בחברה הכלולה או בחברה הכלולה לשעבר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הכרה בהפסדים מירידת ערך וביטולם

20. ישות תכיר בהפסד מירידת ערך בגין כל הפחתת 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 מספר 15 (מעודכן 2009) *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 מספר 15 (מעודכן 2009), 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 סכום הנכסים הלא שוטפים בקבוצה שהם בתחולת דרישות המדידה של תקן זה.

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 מספר 27 לגבי רכוש קבוע, וכן

(ב) סעיפים 112-117 לתקן חשבונאות מספר 30 *נכסים בלתי מוחשיים* לגבי נכסים בלתי מוחשיים.

(ג) סעיפים 48-49 לתקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן) *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ* לגבי השקעה בחברה בת או בחברה כלולה המהווה פעילות חוץ.

25. ישות לא תכיר בפחת (או בהפחתה) של נכס לא שוטף כאשר הוא מסווג כמוחזקת 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) כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים, אך הקריטריונים בסעיפים 7-9 (לגבי מוחזקת למכירה) או בסעיף 12 (לגבי מוחזקת לחלוקה לבעלים) אינם מתקיימים עוד, הישות תפסיק לסווג את הנכס (או את קבוצת המימוש) כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים (בהתאמה). במקרים כאלה ישות תיישם את ההנחיות בסעיפים 27-29 על מנת לטפל בשינוי זה, אלא אם כן הישות מסווגת מחדש נכס (או קבוצת מימוש) במישרין ממוחזקת למכירה למוחזקת לחלוקה לבעלים או להיפך.

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.

28. הישות תכלול כל תיאום שנדרש לערך בספרים של נכס לא שוטף, שסיווגו כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים הופסק, ברווח או הפסד⁴ מפעולות נמשכות בתקופה שבה הקריטריונים בסעיפים 7-9 או 12א, בהתאמה, אינם מתקיימים עוד, למעט כאמור בסעיפים 29א ו-29ב. 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 שוים 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.

29א. אם קבוצת המימוש שחדלה להיות מסווגת כמוחזקת למכירה היא חברה בת או חברה בשליטה משותפת, הדוחות הכספיים של הישות לתקופות החל ממועד הסיווג כמוחזק למכירה יותאמו למפרע כאילו החברה הבת או החברה בשליטה משותפת לא סווגו מעולם כמוחזקות למכירה.

29ב. כאשר השקעה או חלק מהשקעה בחברה כלולה שסווגה קודם לכן כמוחזקת למכירה אינה מקיימת עוד את הקריטריונים לסיווג כאמור, יש לטפל בה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני למפרע החל ממועד סיווגה כמוחזקת למכירה. דוחות כספיים לתקופות החל ממועד הסיווג כמוחזקת למכירה יתוקנו בהתאם.

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).

⁴ אלא אם הנכס הוא רכוש קבוע או נכס לא מוחשי שהוערך מחדש בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 או בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30 לפני הסיווג שלו כמוחזק למכירה, ואז התיאום יטופל כגידול או קיטון בהערכה מחדש.

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 מהווה 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, או

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

33. הישות תיתן גילוי:

(א) סכום 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) ניתוח 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 מספר 19;

(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 מספר 19.

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.

(ג) תזרימי המזומנים נטו שניתן לייחסם לפעילויות השוטפות, לפעילויות ההשקעה ולפעילויות המימון של הפעילויות שהופסקו. ניתן להציג את אותם גילויים בביאורים או בדוחות הכספיים.

33.א. אם ישות מציגה את הפריטים של רווח או הפסד בדוח רווח והפסד נפרד כמתואר בסעיף 61 לתקן חשבונאות מספר 34, החלק המזוהה כקשור לפעילויות שהופסקו יוצג בדוח זה.

34. ישות תתאים 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 שקשורים באופן ישיר למימוש של פעילות שהופסקה בתקופה קודמת יסווגו בנפרד בפעילויות שהופסקו. יינתן גילוי לאופי ולסכום של תיאומים כאלה. דוגמאות לנסיבות שבהן תיאומים אלה יכולים להיגרם 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 שנותרו 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 שסווגו מחדש.

36א. ישות שמחויבת לתוכנית מכירה אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת, תיתן גילוי למידע הנדרש בסעיפים 33-36 כאשר החברה הבת או החברה בשליטה משותפת 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. ישות תציג בנפרד בדוח על השינויים בהון הכנסה מצטברת או הוצאה מצטברת כלשהן שהוכרו ברווח כולל אחר הקשורות לנכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה.

39. [בוטל]

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 קבוצת מימוש המסווגת 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;

42. אם סעיפים 26, 29, 29א או 29ב 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 יישם 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 הממידע 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 2017 או לאחריו.

ביטול תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות

45. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות.

תיקונים לתקני חשבונאות אחרים

46. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 7 אירועים לאחר תקופת הדיווח

(א) סעיפים 21 (ב) ו- (ג) יתוקנו כלהלן:

(ב) הודעה על תוכנית להפסקת פעילות, מכירת נכסים או סילוק התחייבויות המיוחסות להפסקת פעילות או כניסה להסכם מחייב למכירת נכסים או לסילוק התחייבויות מסוג זה (ראה תקן חשבונאות מספר 8, פעילויות מופסקות).

(ג) רכישות ומכירות משמעותיות של נכסים, סיווג של נכסים כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, מימושים אחרים של נכסים, או הפקעת נכסים משמעותיים על ידי הממשלה.

(ב) יתווסף סעיף 22 כלהלן:

22. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 21(ב) ו- (ג). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

47. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים:

(א) סעיף 2(ט) יתוקן כלהלן:

(ט) נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) אשר מסווגים כמוחזקים אשר מוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו לתקן חשבוונאות מספר 8, פעילויות מופסקות.

(ב) בסעיף 6 ההגדרה של יחידה מניבה-מזומנים תתוקן כלהלן:

יחידה מניבה-מזומנים (Cash-generating unit) היא קבוצת הנכסים המזדהה הקטנה ביותר אשר ניתנת לזיהוי, המפיקה ואשר מניבה תזרימי מזומנים חיוביים (Inflows), שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות אחרות של נכסים אחרות.

(ג) לסעיף 12(ו) תתווסף בסוף הסעיף הערת שוליים כלהלן:

מהמועד שבו נכס מקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או נכלל בקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה), הוא אינו בתחולת תקן זה והוא מטופל בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

(ד) יתווסף סעיף 138ב כלהלן:

138ב. תקן חשבוונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 2(ט), 6 ו-12(ו). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריה.

48. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 16 נדל"ן להשקעה:

(א) סעיף 56 יתוקן כלהלן:

56. לאחר ההכרה הראשונית, ישות אשר בחרה במודל העלות תמדוד את כל הנדל"ן להשקעה שלה בהתאם לדרישות תקן חשבוונאות מספר 27 לגבי מודל זה, למעט אלו שמקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה (או שנכללים בקבוצת מימוש אשר מסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים לתקן חשבוונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. נדל"ן להשקעה שמקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש אשר מסווגת כמוחזקת למכירה) ימדד בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 38 לכללי חשבוונאות מקובלים.

(ב) סעיף 76(ג) יתוקן כלהלן:

(ג) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים לתקן חשבוונאות מספר 38 ומימושיהם אחרים;

(ג) סעיף 79(ד)(3) יתוקן כלהלן:

(3) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים לתקן חשבוונאות מספר 38 ומימושיהם אחרים;

(ד) יתווסף סעיף 84ג כלהלן:

84ג. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 56, 76(ג) ו-79(ד)(3). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחרייו.

49. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע:

(א) סעיף 3(א) יתוקן כלהלן:

(א) רכוש קבוע שסווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38-דיווח ~~כספי בינלאומי מספר 5~~, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו;

(ב) סעיף 55 יתוקן כלהלן:

55. פחת של נכס מתחיל כאשר הוא זמין לשימוש, משמע, כאשר הוא הגיע למיקום ולמצב הדרושים על מנת שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. הפחתת נכס נפסקת במוקדם מבין המועד שהנכס מסווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש, המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38-דיווח ~~כספי בינלאומי מספר 5~~, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו לבין המועד שבו הנכס נגרע. חישוב הפחת אינו נפסק כאשר הנכס הופך לנכס שאינו פעיל או כאשר הנכס יוצא מכלל שימוש פעיל, אלא אם הנכס הופחת במלואו. עם זאת, בהתאם לשיטות פחת, המבוססות על שימוש, הוצאות הפחת יכולות להיות אפס כאשר אין ייצור כלשהו.

(ג) סעיף 72א יתוקן כלהלן:

72א. למרות האמור בסעיפים 68-72 לעיל, ישות אשר במהלך הפעילויות הרגילות מוכרת באופן שגרתי, פריטי רכוש קבוע אשר הוחזקו למטרת השכרה לאחרים, מעבירה נכסים אלה למלאי לפי ערכם בספרים במועד בו הופסקה השכרתם והם מיועדים למכירה. התמורה ממכירת נכסים אלה תיכלל בהכנסות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25 הכנסות. תקן חשבונאות מספר 38 אינו חל כאשר נכסים המוחזקים למכירה במהלך העסקים הרגיל מועברים למלאי.

(ד) סעיף 73(ה)(2) יתוקן כלהלן:

(2) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש, המסווגת כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן ~~דיווח כספי בינלאומי מספר 5~~ חשבונאות מספר 38 ומימושים אחרים;

(ה) סעיף 79(ג) יתוקן כלהלן:

(ג) הערך בספרים של רכוש קבוע שיצא מכלל שימוש פעיל ושאינו מסווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן ~~דיווח כספי בינלאומי מספר 5~~ חשבונאות מספר 38; וכן

(ו) יתווסף סעיף 86ג כלהלן:

86ג. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 3(א), 55, 72א, 73(ה)(2) ו-79(ג). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחרייו.

50. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים :

(א) סעיף 3(ח) יתוקן כלהלן:

(ח) נכסים בלתי מוחשיים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה (או הנכללים בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו לכללי חשבונאות מקובלים.

(ב) סעיף 97 יתוקן כלהלן:

97. סכום בר-פחת של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יוקצה באופן שיטתי על פני אורך חייו השימושיים. ההפחתה תחל כאשר הנכס זמין לשימוש, כלומר כאשר הוא במיקום ובמצב הנדרשים לו על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. ההפחתה תיפסק במוקדם שבין המועד שהנכס מסווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 לכללי חשבונאות מקובלים לבין המועד שבו הנכס נגרע. שיטת ההפחתה שנעשה בה שימוש תשקף את הדפוס שבו הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס. אם דפוס זה אינו ניתן לקביעה באופן מהימן, יעשה שימוש בשיטת הקו הישר. סכום ההפחתה לגבי כל תקופה יוכר ברווח או בהפסד, אלא אם תקן זה או תקן אחר מתירים או דורשים לכלול סכום זה בערך בספרים של נכס אחר.

(ג) סעיף 117 יתוקן כלהלן:

117. הפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר אינה נפסקת כאשר לא נעשה עוד שימוש בנכס הבלתי מוחשי, אלא אם הנכס הופחת במלואו או מסווג כמוחזק למכירה (או נכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לתקן חשבונאות מספר 38.

(ד) סעיף 118(ה)(2) יתוקן כלהלן:

(2) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש, המסווגת שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 לכללי חשבונאות מקובלים[‡] (הערת השוליים תושמט) ומימושים אחרים;

[‡] פעילות מופסקת אשר סווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 8, פעילויות מופסקות, ונכס בודד שסווג כמוחזק למכירה בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5.

(ה) יתווסף סעיף 134ג כלהלן:

134ג. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 3(ח), 97, 117 ו-118(ה)(2). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחרייו.

51. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 34 הצגה של דוחות כספיים :

(א) סעיף 38(ט) יתוקן כלהלן:

(ט) סך הכל נכסים שמסווגים כמוחזקים למכירה ונכסים שנכללים בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה העומדים למימוש במסגרת פעילות מופסקת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו 8 פעילויות מופסקות.

(ב) סעיף 38(יד) יתוקן כלהלן:

(יד) סד הכל התחייבויות שנכללות בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה במסגרת פעילות מופסקת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 8 38;

(ג) סעיף 62(ה) יתוקן כלהלן:

(ה) סכום יחיד שמורכב מהסכום של: לסך הפעילויות שהופסקו (ראה תקן חשבונאות מספר 38);

i. הרווח או ההפסד לאחר מס מפעילויות שהופסקו, ושל

ii. הרווח או ההפסד לאחר מס שהוכר בעת המדידה לפי סכום בר-השבה או בעת המימוש של הנכסים או של הפעילות שהופסקה;

(ד) יתווסף סעיף 107א כלהלן:

107א. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 38(ט), 38(יד), 62(ה) ואת הנספחים. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

(ה) בנספחים לתקן חשבונאות מספר 34 יתוקן הדוח על המצב הכספי כלהלן:

קבוצת XYZ

דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2013

(באלפי ש"ח)

31 בדצמבר 2012

31 בדצמבר 2013

נכסים
נכסים שוטפים

XXX	XXX	מזומנים ושווי מזומנים
XXX	XXX	השקעות לזמן קצר
XXX	XXX	לקוחות
XXX	XXX	מלאי
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	נכסים שוטפים אחרים

XXX	XXX	סך הכל נכסים שוטפים
		נכסים העומדים למימוש
		במסגרת פעילות מופסקת
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	נכסים לא שוטפים שמסווגים
		כמוחזקים למכירה

<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל נכסים שוטפים
------------	------------	----------------------------

נכסים לא שוטפים

XXX	XXX	מלאי שאינו שוטרף
XXX	XXX	השקעות לזמן ארוך
XXX	XXX	השקעות בחברות כלולות
XXX	XXX	רכוש קבוע
XXX	XXX	נדל"ן להשקעה
XXX	XXX	מוניטין
XXX	XXX	נכסים בלתי מוחשיים אחרים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	מסים נדחים

<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל נכסים לא שוטפים
------------	------------	-------------------------------

<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל נכסים
------------	------------	---------------------

המשך ...

* לא נדרשת הצגה מחדש של מספרי השוואה בגין נכס (או קבוצת מימוש) שקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו במהלך תקופת הדיווח השוטפת.

קבוצת XYZ - דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2013
(באלפי ש"ח)
31 בדצמבר 2013 31 בדצמבר 2012

התחייבויות

התחייבויות שוטפות

XXX	XXX	ספקים וזכאים אחרים
XXX	XXX	אשראי לזמן קצר מתאגידים
XXX	XXX	בנקאיים
XXX	XXX	אשראי לזמן קצר אחר
XXX	XXX	חלויות שוטפות של התחייבויות
XXX	XXX	לזמן ארוך
XXX	XXX	הפרשות לזמן קצר

סך כל התחייבויות שוטפות

התחייבויות שנכללות במסגרת פעילות מופסקת התחייבויות המיוחסות במישרין לנכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה

XXX

XXX

סך כל התחייבויות שוטפות

XXX

XXX

התחייבויות לא שוטפות

XXX	XXX	התחייבויות לזמן ארוך
XXX	XXX	מסים נדחים
XXX	XXX	הפרשות לזמן ארוך
XXX	XXX	התחייבויות בגין סיום יחסי עובד מעביד

סך כל התחייבויות לא שוטפות

XXX

XXX

סך הכל התחייבויות

XXX

XXX

זכויות מיעוט

XXX

XXX

הון עצמי

XXX	XXX	הון מניות
XXX	XXX	פרמיה
XXX	XXX	עודפים (הפסדים שנצברו)
XXX	XXX	רכיבים אחרים של ההון העצמי
XXX	XXX	סך כל ההון העצמי

סך כל התחייבויות והון העצמי

XXX

XXX

* לא נדרשת הצגה מחדש של מספרי השוואה בגין קבוצת מימוש שקיימה את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו במהלך תקופת הדיווח השוטפת.

(א) סעיף 2.6.3 יתוקן כלהלן:

2.6.3 בהתבסס על הבחנה זו מטופלת החזקה המקנה השפעה מהותית בחברה מוחזקת לפי שיטת השווי המאזני, כנקבע בגילוי דעת 22 68 של לשכת רואי חשבון בישראל, אלא אם כן ההשקעה, או חלקה, מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. החזקה המקנה שליטה בלעדית בחברה המוחזקת מטופלת לפי שיטת האיחוד המלא, כנקבע בגילוי דעת זה, ואילו החזקה המקנה שליטה משותפת בחברה מוחזקת מטופלת לפי שיטת האיחוד היחסי.

(ב) סעיף 2.10.8 יתוקן כלהלן:

2.10.8 במכירת השקעה בחברה בת, המהווה פעילות מופסקת שהופסקה, כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, יחולו הכללים באותו התקן.

(ג) סעיף 2.11.3 יתוקן כלהלן:

2.11.3 מכירת החזקותיה של החברה האם בחברה הבת במלואן או בחלקן או הנפקת מניות על ידי חברה בת לצד שלישי, מקטינות את חלקה של החברה האם בחברה הבת ומגדילות את חלק המיעוט באותה חברה בת. הטיפול החשבונאי מחייב חישוב השווי המאזני הערך בספרים של המניות שנמכרו ושל יתרת המוניטין המתייחסת לחלק המניות שנמכרו או חישוב חלקה של החברה האם בחברה הבת לאחר ההנפקה לצד שלישי, לצורך קביעת הרווח או ההפסד ממימוש ההשקעה בחברה בת.

(ד) סעיף 3.6.4 יתוקן כלהלן:

3.6.4 במכירת השקעה בחברה בת, המהווה פעילות מופסקת שהופסקה, כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, יחולו הכללים באותו התקן.

פריט זה יכונה "תוצאות פעולות שהופסקו" והוא ימוקם בדוח רווח או הפסד המאוחד אחרי הרווח לאחר מסים על ההכנסה ולפני פריטים מיוחדים. בדוח רווח או הפסד המאוחד יסווגו מחדש מספרי השוואה לתקופה הקודמת. התוצאות מפעולות שהופסקו יורדו מהתוצאות מפעולות נמשכות.

(ה) סעיף 3.7.2 יתוקן כלהלן:

3.7.2 מכירת החזקותיה של החברה האם בחברה הבת במלואן, או בחלקן או הנפקת מניות על ידי חברה בת לצד שלישי, מחייבות חישוב השווי המאזני הערך בספרים של המניות שמומשו או חישוב חלקה של החברה האם בחברה הבת לאחר ההנפקה לצד שלישי, לצורך קביעת הרווח או ההפסד ממימוש ההשקעה בחברה בת.

(ו) יתווסף סעיף 4.1.2 כלהלן:

4.1.2 תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 2.6.3, 2.10.8, 2.11.3, 3.6.4 ו-3.7.2. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

53. תיקונים לג"ד 68 שיטת השווי המאזני :

(א) סעיף 13 יתוקן כלהלן:

13. בכל אחד מחמשת מששת המקרים הבאים אין ליישם את שיטת השווי המאזני :

- (א) ההשקעה בחברה המושקעת נרכשה ומוחזקת מלכתחילה במטרה לממשה בעתיד הקרוב.
- (ב) החברה המושקעת פועלת במדינת-חוץ בתנאים של הגבלות כלכליות ומוניטריות, שאינן נושאות אופי ארעי, הפוגעות באופן משמעותי ביכולתה להעביר כספים לחברה המשקיעה.
- (ג) החברה המושקעת פועלת במדינת-חוץ בתנאים של מגבלות אובייקטיביות, שאינן נושאות אופי ארעי, הפוגעות באופן משמעותי ביכולתה להעביר דוחות כספיים לחברה המשקיעה באופן סדיר.
- (ד) ההשפעה של החברה המשקיעה אינה קיימת בפועל, כגון בנסיבות של חודל פירעון של החברה המושקעת שניטשה או שהועברה לידי מפרק או כונס נכסים.
- (ה) החברה המשקיעה היא ישות השקעה כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 37.
- (ו) ההשקעה בחברה הכלולה או חלקה סווגה כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

(ב) יתווסף סעיף 14א כלהלן:

14א. הוצגה ההשקעה בחברה הכלולה לפי שיטת השווי המאזני וקרה מקרה כמפורט בסעיף 13(ו) לעיל, יופסק יישום שיטת השווי המאזני רק לגבי אותו חלק שסווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים והחברה המשקיעה תיישם לגבי אותו חלק את תקן חשבונאות מספר 38 (ראה סעיפים 19 ו-29ב באותו תקן). לגבי הטיפול בדוחות הכספיים הנפרדים בהשקעה בחברה הבת שמסווגת כמוחזקת למכירה ראה תקן חשבונאות מספר 38.

(ג) סעיף 27 יתוקן כלהלן:

במקרה של ירידה בשיעור החזקה כתוצאה ממימוש החזקותיה של החברה המחזיקה בחברה המוחזקת, במלואן או בחלקן, יירשם כעלות המימוש החלק היחסי של ההשקעה, כפי שהיא רשומה על-פי שיטת השווי המאזני (כולל החלק היחסי של המוניטין שטרם הופחת). אם מומשה השקעה שסווגה קודם לכן כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38, יירשם כעלות המימוש הערך בספרים של ההשקעה שסווגה כאמור. ההפרש בין התמורה לבין עלות המימוש, כאמור, הוא רווח או הפסד ממימוש ההשקעה.

(ד) יתווסף סעיף 56ב כלהלן:

56ב. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 13 ו-27 והוסיף את סעיף 14א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחרייו.

54. המונח "פעילות מופסקת" יוחלף במונח "פעילות שהופסקה" והמונח "פעילויות מופסקות" יוחלף במונח "פעילויות שהופסקו" בתקנים הבאים:

(א) סעיף 60 לתקן חשבונאות מספר 11 דיווח מגזרי.

(ב) סעיפים 16(ט) ו-24 לתקן חשבונאות מספר 14 דיווח כספי לתקופות ביניים.

(ג) סעיף יג למבוא, סעיף 68 לתקן ודוגמה 7 לתקן חשבונאות מספר 21 דיווח למניה.

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

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.	יחידה מניבה-מזומנים (cash-generating unit)
פעילויות ותזרימי מזומנים שניתנים להבחנה בבירור, מבחינה תפעולית ולמטרות דיווח כספי, משאר הישות.	רכיב של ישות (component of an entity)
העלויות התוספתיות שניתן לייחסן במישרין למימוש של נכס (או של קבוצת מימוש), למעט עלויות מימון והוצאת מסים על ההכנסה.	עלויות למכירה (costs to sell)
ישות תסווג נכס כנכס שוטף כאשר:	נכס שוטף (current asset)
(א) היא מצפה לממש את הנכס, או מתכוונת למכור או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;	
(ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;	
(ג) היא מצפה לממש את הנכס בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או	
(ד) הנכס הוא מזומן או שווה מזומן (כפי שהוגדר בגילוי דעת 51 דין וחשבון על תזרימי מזומנים), אלא אם הנכס מוגבל כך שלא ניתן להחליף אותו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות במשך 12 חודש לפחות או במשך תקופת המחזור התפעולי, לפי העניין, לאחר תקופת הדיווח.	
רכיב של ישות שמומש או שמסווג כמחזק למכירה וכן:	פעילות שהופסקה (discontinued operation)
(א) מייצג תחום פעילות עסקית (line of business), או אזור גאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי (major) ונפרד, או	
(ב) מהווה חלק מתוכנית יחידה ומתואמת (co-ordinated) למימוש של תחום פעילות עסקית, או אזור גאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי ונפרד.	
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 מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים או אם היא פעילות בתוך יחידה מניבה-מזומנים כזאת.	קבוצת מימוש (disposal group)
שווי הוגן הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.	שווי הוגן (fair value)

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**.

סבירות גבוהה יותר באופן משמעותי **מצפוי** (probable).

צפוי ברמה גבוהה
(highly probable)

נכס שאינו מקיים את ההגדרה של **נכס שוטף**.

נכס לא שוטף
(non-current asset)

יותר סביר מאשר לא.

צפוי
(probable)

הגבוה מבין **השווי ההוגן** של נכס בניכוי **עלויות למכירה** לבין **שווי השימוש** שלו.

סכום בר השבה
(recoverable amount)

הערך הנוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים שחזוי שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס ומהמימוש שלו בתום אורך חייו השימושיים.

שווי שימוש
(value in use)

חברה מוחזקת שאינה חברה בת (כהגדרתה בג"ד 57).

חברה כלולה

חברה שלחברה המחזיקה במניות שלה, יש השפעה מהותית בה.

חברה מוחזקת

נספח ב תוספת ליישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

הארכת התקופה הנדרשת להשלמת המכירה

ב.1. כפי שצוין בסעיף 9, הארכה של התקופה הנדרשת להשלמת מכירה אינה מונעת מנכס (או מקבוצת מימוש) להיות מסווג כמוחזק 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 כאלו מתרחשים (arise):

(א) במועד שבו הישות מתחייבת (commits) לתוכנית למכירת 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 שנדרשות 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 מצביעים באופן בלתי צפוי תנאים על ההעברה של נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שסווגו בעבר כמוחזקים 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) שסווג קודם לכן כמוחזק למכירה לא נמכר בתום אותה תקופה, וכן:

(i) במהלך התקופה הראשונית של השנה האחת הישות נקטה פעולה הכרחית 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.

נספח ג

הדגמה ליישום – תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

מבוא

1. בהתאם לסעיף 12ב לתקן, ישות שמחויבת לתוכנית מכירה, אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת ממושיכה לאחד או לאחד באיחוד יחסי את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת, בהתאמה, אך מסווגת את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת כמוחזקים למכירה כאשר הקריטריונים המפורטים בסעיפים 6-8 מתקיימים. סיווג זה נדרש גם אם לישות יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר לאחר המכירה. בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם יסווג מלוא ההשקעה בחברה הבת או ההשקעה בחברה בשליטה משותפת כמוחזקות למכירה גם במקרים בהם לחברה האם יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר לאחר המכירה.
 2. בהתאם לסעיף 18 לתקן, מיד לפני הסיווג לראשונה של קבוצת המימוש כמוחזקת למכירה, הערכים בספרים של כל הנכסים וההתחייבויות בקבוצה נמדדים בהתאם לתקני החשבונאות המתאימים.
 3. בהתאם לסעיף 19א לתקן, בדוחות הכספיים המאוחדים, ישות מיישמת את הוראות המדידה של התקן על קבוצת המימוש, אשר כוללת את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת, שמסווגת כמוחזקת למכירה. בדוחות הכספיים הנפרדים, ישות תמדוד את ההשקעה בחברה בת לפי הנמוך מבין ערכה בספרים (חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני לאחר ביטול זקיפת פחת והפחתה על הנכסים בני פחת של החברה הבת שהם בתחולת דרישות המדידה של התקן) לבין שוויה ההוגן בניכוי עלויות למכירה.
 4. בהתאם לסעיף 25 לתקן, ישות אינה מכירה בפחת (או בהפחתה) של נכס לא שוטף אשר מהווה חלק מקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה, אך נדרשת להמשיך להכיר בריבית ובהוצאות אחרות שניתן לייחסן להתחייבויות של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה. לפיכך, בעת איחוד הדוחות הכספיים של החברה הבת או החברה בשליטה משותפת לאחר מועד הסיווג כמוחזקים למכירה, הישות תבטל את הוצאות הפחת וההפחתה שהוכרו על ידי החברה הבת או החברה בשליטה משותפת ואת הוצאות הפחתת עודפי העלות המתייחסים לנכסים של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת.
 5. מאחר שדרישות המדידה של התקן חלות על רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים המסווגים כמוחזקים למכירה ייתכן שיידרשו התאמות נוספות לדוחות הכספיים של החברה הבת לצורך יישום שיטת השווי המאזני בדוחות הכספיים הנפרדים ולצורך איחוד הדוחות הכספיים שלה, לדוגמה, אם החברה הבת מיישמת את מודל הערכה מחדש לגבי רכוש קבוע או נכסים בלתי מוחשיים.
 6. בהתאם לסעיף 19ב במועד איבוד השליטה על החברה הבת, השקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת לשעבר נמדדת כלהלן:
 - (א) השקעה כאמור אשר מקנה השפעה מהותית תימדד בהתאם לשיטת השווי המאזני כאילו ההשקעה לא סווגה מעולם כמוחזקת למכירה.
 - (ב) השקעה כאמור אשר אינה מקנה השפעה מהותית תימדד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
- הפרש כלשהו שיווצר במועד איבוד השליטה ייזקף לרווח או הפסד.

דוגמה - ישות שמחויבת לתכנון מכירה אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת

1. חברה א' מחזיקה ב- 100% מהון המניות של חברה ב' החל מיום 1 בינואר 2016. במועד הרכישה תאם שווים ההוגן של הנכסים המזוהים נטו של חברה ב' לערכם בספרים.

2. להלן הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב', כפי שהופיע בדוחות הכספיים הנפרדים של חברה א' נכון למועד הרכישה:

<u>אלפי ש"ח</u>	
חלק בהון חברה ב'	1,500
מוניטין	250
	<u>1,750</u>

3. הנח כי לא קיימת פרמיית שליטה.

4. חברה ב' עורכת דוחות כספיים לתקופות ביניים בהתאם להמלצות תקן חשבונאות מספר 14.

5. לאור ירידה במחיר המניה של חברה ב' במהלך שנת 2017, אישר הדירקטוריון ביום 1 באוקטובר 2017 תוכנית למכירת 60% מהון המניות של חברה ב' והחברה החלה במהלך חודשים נובמבר-דצמבר של שנת 2017 במגעים לאיתור קונה. ביום 31 בדצמבר 2017 המניות דגן היו זמינות למכירה מיידית במצבן הנוכחי והמכירה שלהן צפויה ברמה גבוהה.

6. להלן הדוח על המצב הכספי של חברה ב' למועדים השונים (באלפי ש"ח):

	<u>30/06/18</u>	<u>31/03/18</u>	<u>31/12/17</u>	<u>סעיף</u>
	1,600	1,450	1,200	מזומנים ושווי מזומנים
	450	400	500	מלאי
הערה 1	875	938	1,000	רכוש קבוע
הערה 2	-	250	500	נכסים בלתי מוחשיים
	(600)	(550)	(500)	ספקים
	(175)	(388)	(700)	אשראי מבנקים
	(1,000)	(1,000)	(1,000)	הון מניות
	(1,150)	(1,100)	(1,000)	עודפים

הערה 1

הרכוש הקבוע בספרי חברה ב' מייצג מכונות, אשר יתרת אורך חייהן נכון ליום 31 בדצמבר 2017 הינה 4 שנים וערך השייר הינו אפס. המכונות מופחתות בשיטת הקו הישר.

הערה 2

הנכסים הבלתי מוחשיים מייצגים מותג אשר נרכש על ידי חברה ב', אשר יתרת אורך חייו נכון ליום 31 בדצמבר 2017 הינה חצי שנה וערך השייר הינו אפס. המותג מופחת על ידי חברה ב' בשיטת הקו הישר.

7. חברה ב' מהווה יחידה מניבה-מזומנים אחת ושווי השימוש (בהתעלם מהחלטת המימוש) עולה משמעותית על ערכם בספרים של נכסי היחידה בכל תאריך מאזן.

8. להלן נתונים בדבר שווי הבורסה של המניות של חברה ב' למועדים השונים :

תאריך שווי הוגן מניות חברה ב' (באלפי ש"ח)

1,871 31/12/17

1,968 31/03/18

1,811 30/06/18

9. הונח כי הבורסה מהווה שוק פעיל.

10. עלויות המימוש של חברה ב' מהוות 2% מהתמורה שתקבל בגינן.

11. ביום 30 ביוני 2018 מימשה חברה א' 60% מהון מניות חברה ב' בהתאם לערכם בבורסה (תמורת 1,065 אלפי ש"ח נטו). עלויות המימוש שולמו במזומן.

12. להלן נתונים מהדוח על המצב הכספי הנפרד של חברה א' למועדים השונים (באלפי ש"ח). ההשקעה מוצגת בדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2017 לפי שיטת השווי המאזני (לפני הסיווג של ההשקעה כמוחזקת למכירה) ולא עודכנה בדוחות הביניים העוקבים :

<u>סעיף</u>	<u>31/12/17</u>	<u>31/03/18</u>	<u>30/06/18 (*)</u>
מזומנים ושווי מזומנים	1,400	2,210	2,735
מלאי	1,000	900	800
רכוש קבוע	1,200	1,170	1,140
השקעה בחברה ב' - שווי מאזני	2,250	2,250	2,250
ספקים	(1,000)	(1,200)	(1,300)
התחייבויות לזמן ארוך	(200)	(200)	(200)
הון מניות	(2,000)	(2,000)	(2,000)
עודפים	(2,650)	(3,130)	(3,425)

(*) לפני מימוש 60% מהון המניות של חברה ב'.

דוגמה זו ממחישה את הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 בהשקעה בחברה בת בדוחות הכספיים הנפרדים ובדוחות הכספיים המאוחדים של חברה א'. הדוגמה אינה ממחישה הצגה של דוחות כספיים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34.

הדוגמה ממחישה :

1. הצגת חשבון ההשקעה בחברה ב' כפי שיופיע במסגרת הדוחות הכספיים הנפרדים של חברה א' לימים 31 בדצמבר 2017 ; 31 במרץ 2018 ; ו- 30 ביוני 2018.

2. הצגת הדוח על המצב הכספי המאוחד של חברה א' לימים 31 בדצמבר 2017 ; 31 במרץ 2018 ; 29 ביוני 2018 ; ו- 30 ביוני 2018.

דוחות כספיים נפרדים

31 בדצמבר 2017

להלן הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב' נכון ליום 30 בדצמבר 2017 (באלפי ש"ח):

2,000	חלק בהון חברה ב'
<u>250</u>	מוניטין
<u>2,250</u>	יתרה ביום 30.12.17

ביום 31.12.17 קיימת תוכנית למכירת 60% ממניות חברה ב' אשר בעקבותיה תאבד חברה א' את השליטה בחברה ב'. הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה מתקיימים באותו מועד. בהתאם לסעיף 12ב לתקן, מלוא ההשקעה בחברה ב' תסווג כמוחזקת למכירה בדוחות הכספיים הנפרדים.

סיווג ההשקעה כמוחזקת למכירה (באלפי ש"ח)

2,000	חלק בהון חברה ב'
<u>250</u>	חלק במוניטין
2,250	סה"כ החלק המסווג כמוחזק למכירה
<u>(416)</u>	הפרשה לירידת ערך
$1,871 * 98\% =$ <u>1,834</u>	31/12/17 - שווי הוגן נטו

31 במרץ 2018

להלן הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב' נכון ליום 31 במרץ 2018 (באלפי ש"ח):

2,412	חלק בהון חברה ב'
<u>250</u>	חלק במוניטין
2,662	השקעה בחברה ב'
<u>(733)</u>	הפרשה לירידת ערך
$1,968 * 98\% =$ <u>1,929</u>	31/03/18 - שווי הוגן נטו

הסבר:

ההון העצמי של חברה ב' ליום 31 במרץ 2018 הסתכם בסך 2,100 אלפי ש"ח. בעת סיווג ההשקעה בחברה הבת כמוחזקת למכירה, יש להפסיק לזקוף פחת והפחתה בגין נכסיה. לפיכך, יש לבטל את הוצאות הפחת וההפחתה שהוכרו בחברה הבת בסך 62 אלפי ש"ח בגין הרכוש הקבוע ואת הוצאות ההפחתה בסך 250 אלפי ש"ח בגין הנכסים הבלתי מוחשיים. כתוצאה מכך ההון העצמי המתוקן של חברה ב' הינו 2,412 אלפי ש"ח ($2,100 + 62 + 250 = 2,412$).

השפעה על דוח רווח והפסד לרבעון הראשון (באלפי ש"ח)

$(100 + 62 + 250) * 100\% =$	412	חלק ברווחי חברה ב' ⁵
$733 - 416 =$	<u>(317)</u>	עדכון הפרשה להפסד
	<u>95</u>	סה"כ

⁵ לאחר ביטול הוצאות הפחת וההפחתה שהוכרו על ידי החברה הבת.

29 ביוני 2018

להלן הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב' נכון ליום 29 ביוני 2018 (באלפי ש"ח):

	2,775	חלק בהון חברה ב'
	<u>250</u>	חלק במוניטין
	3,025	השקעה בחברה ב'
	<u>(1,250)</u>	הפרשה לירידת ערך
$1,811 * 98\% =$	<u>1,775</u>	29/06/18 - שווי הוגן נטו

הסבר:

ההון העצמי של חברה ב' ליום 29 ביוני 2018 הסתכם בסך 2,150 אלפי ש"ח. בעת סיווג ההשקעה בחברה הבת כמוחזקת למכירה, יש להפסיק לזקוף פחת והפחתה בגין נכסיה. לפיכך, יש לבטל את הוצאות הפחת שהוכרו בחברה הבת בסך 125 אלפי ש"ח בגין הרכוש הקבוע ואת הוצאות הפחתה בסך 500 אלפי ש"ח בגין הנכסים הבלתי מוחשיים. כתוצאה מכך ההון העצמי המתוקן של חברה ב' הינו 2,775 אלפי ש"ח ($2,150 + 125 + 500 = 2,775$).

30 ביוני 2018

ביום 30 ביוני 2018 מבוצע מימוש של 60% מהון המניות של חברה ב'. ההשקעה שנותרה בחברה ב' (40% מהון המניות של חברה ב') הופכת השקעה בחברה כלולה ויש להעמיד אותה על הסכום שהיה מתקבל אילו יושמה שיטת השווי המאזני מאז ומעולם לגבי חלק זה.

להלן התנועה בחשבון ההשקעה בחברה ב' (באלפי ש"ח):

	1,775	יתרה ליום 29/6/18
$1,811 * 98\% =$	<u>(1,065)</u>	מימוש 60% ב- 30/6/18
$1,811 * 98\% * 60\% =$	710	יתרה ב- 30/6/18
		התאמת חשבון ההשקעה ב- 40%
		מהון מניות חברה ב' לשיטת השווי
	<u>250</u>	המאזני
	<u>960</u>	יתרה ליום 30/6/18

הרכב ההשקעה בחברה ב' (40% מהון מניות חברה ב') (באלפי ש"ח):

$2,150 \times 40\% =$	860	חלק בהון חברה ב'
$250 \times 40\% =$	<u>100</u>	חלק במוניטין
	<u>960</u>	יתרה ב- 30/6/18

השפעה על דוח רווח והפסד לרבעון השני (באלפי ש"ח)

$(50 + 63 + 250) * 100\% =$	363	חלק ברווחי חברה ב' ⁶
$1,250 - 733 =$	(517)	עדכון ההפרשה להפסד
	<u>250</u>	עדכון יתרת ההשקעה בחברה ב'
	<u>96</u>	סה"כ

⁶ לאחר ביטול הוצאות הפחת וההפחתה שהוכרו על ידי החברה הבת.

	בדרך נוספת:
960	השקעה שנתורה בחברה ב'
1,065	תמורה מימוש חלק מההשקעה
	בניכוי נכסים לא שוטפים המוחזקים
<u>(1,929)</u>	למכירה בדוחות הכספיים הנפרדים
<u>96</u>	רווח

להלן הדוח על המצב הכספי הנפרד של חברה א' למועדים השונים (באלפי ש"ח):

<u>30/06/18</u>	<u>29/06/18</u>	<u>31/03/18</u>	<u>31/12/17</u>	<u>סעיף</u>
(*) 3,800	2,735	2,210	1,400	מזומנים ושווי מזומנים
800	800	900	1,000	מלאי
-	1,775	1,929	1,834	נכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה- השקעה בחברה ב' רכוש קבוע
1,140	1,140	1,170	1,200	השקעה בחברה ב'- שווי מאזני ספקים
960	-	-	-	התחייבויות לזמן ארוך
(1,300)	(1,300)	(1,200)	(1,000)	הון מניות
(200)	(200)	(200)	(200)	עודפים
(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	
(3,200)	(2,950)	(2,809)	(2,234)	
				2,735+1,065=3,800 (*)

ניתוח הרווחים בכל תקופה (באלפי ש"ח):

<u>30/06/18</u>	<u>31/03/18</u>	<u>רווח לתקופה של 3 חודשים שהסתיימה ביום</u>
295	480	הרווח הנפרד של חברה א'
(154)	95	רווח (הפסד) בגין השקעה בחברה ב'
<u>250</u>	=	רווח בגין החזרת 40% מההשקעה לשיטת השווי המאזני
<u>391</u>	<u>575</u>	סה"כ

חישוב הרווח הנפרד של חברה א' (באלפי ש"ח):

<u>30/06/18</u>	<u>31/03/18</u>	<u>רווח לתקופה של 3 חודשים שהסתיימה ביום</u>
3,425	3,130	יתרת סגירה עודפים
<u>3,130</u>	<u>2,650</u>	בניכוי יתרת פתיחה עודפים
<u>295</u>	<u>480</u>	הרווח הנפרד של חברה א'

דוחות כספיים מאוחדים

בדוחות הכספיים המאוחדים, ישות תסווג את כל הנכסים ואת כל ההתחייבויות של החברה הבת כמוחזקים למכירה ותיישם את הוראות המדידה של תקן זה על קבוצת המימוש אשר כוללת את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת.

31 בדצמבר 2017

להלן גיליון האיחוד של הדוח על המצב הכספי של חברה א' ליום 31 בדצמבר 2017 (באלפי ש"ח):

<u>מאוחד</u>	<u>פקודה לאיחוד</u>	<u>חברה ב'</u>	<u>חברה א'</u>	<u>סעיף</u>
1,400			1,400	מזומנים ושווי מזומנים
1,000			1,000	מלאי
3,034	(1,834)	1,200+500+1,000	1,834	נכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה
	250	+500=3,200		
	(416)			
1,200			1,200	רכוש קבוע
(1,000)			(1,000)	ספקים
(1,200)		500+700=(1,200)	-	התחייבויות המיוחסות במישרין לנכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה
(200)			(200)	התחייבויות לזמן ארוך
(2,000)			(2,000)	הון מניות
(2,234)	2,000	(2,000)	(2,234)	עודפים

31 במרץ 2018

להלן גיליון האיחוד של הדוח על המצב הכספי של חברה א' ליום 31 במרץ 2018 (באלפי ש"ח):

<u>מאוחד</u>	<u>פקודה לאיחוד</u>	<u>חברה ב'</u>	<u>חברה א'</u>	<u>סעיף</u>
2,210			2,210	מזומנים ושווי מזומנים
900			900	מלאי
2,867	(1,929)	1,450+400+1,000	1,929	נכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה
	250	+500=3,350		
	(733)			
1,170			1,170	רכוש קבוע
(1,200)			(1,200)	ספקים
(938)		550+388=(938)	-	התחייבויות המיוחסות במישרין לנכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה
(200)			(200)	התחייבויות לזמן ארוך
(2,000)			(2,000)	הון מניות
(2,809)	2,412	(2,412)	(2,809)	עודפים

29 ביוני 2018

להלן גיליון האיחוד של הדוח על המצב הכספי של חברה א' ליום 29 ביוני 2018 (רגע לפני המימוש) (באלפי ש"ח):

<u>מאוחד</u>	<u>פקודה</u> <u>לאיחוד</u>	<u>חברה ב'</u>	<u>חברה א'</u>	<u>סעיף</u>
2,735			2,735	מזומנים ושווי מזומנים
800			800	מלאי
1,140			1,140	רכוש קבוע
2,550	(1,775)	1,600+450+1,000	1,775	נכסים לא שוטפים
	250	+500=3,550		כמוחזקים למכירה
	(1,250)			
(1,300)			(1,300)	ספקים
(775)		600+175=(775)	-	התחייבויות המיוחסות במישרין לנכסים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה
(200)			(200)	התחייבויות לזמן ארוך
(2,000)			(2,000)	הון מניות
(2,950)	2,775	(2,775)	(2,950)	עודפים

30 ביוני 2018

ביום 30 ביוני 2018 ממומשות 60% ממניות חברה ב' תמורת סך 1,065 אלפי ש"ח וההשקעה שנוותרת בחברה ב' הופכת להיות השקעה בחברה כלולה.

להלן הדוח על המצב הכספי המאוחד של חברה א' ליום 30 ביוני 2018 (לאחר המימוש) (באלפי ש"ח):

<u>חברה א'</u>	<u>סעיף</u>
3,800	מזומנים ושווי מזומנים
800	מלאי
1,140	רכוש קבוע
960	השקעה בחברה כלולה
(1,300)	ספקים
(200)	התחייבויות לזמן ארוך
(2,000)	הון מניות
(3,200)	עודפים

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

רו"ח דני ויטאן

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס

רו"ח לילי איילון

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח אלי גולדשטיין

ד"ר הדס גלנדר, רו"ח

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח עדי טל

רו"ח ארנון רצ'קובסקי