

IFRIC's Agenda Decision

השקעה בחברה בת המטופלת לפי עלות: רכישה בשלבים

(תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים)

ינואר 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי אופן יישום הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 27 על ידי ישות לתבנית עובדות שמעורבת בה השקעה בחברה בת.

בתבנית העובדות שתוארה בפנייה, הישות שמכינה דוחות כספיים נפרדים:

- בוחרת לטפל בהשקעותיה בחברות בנות בעלות תוך יישום סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27.
- מחזיקה השקעה ראשונית בחברה אחרת (מושקעת). ההשקעה היא השקעה במכשיר הוני כהגדרתו בסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*. המושקעת אינה חברה כלולה, עסקה משותפת או חברה בת של הישות ובהתאם לכך הישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים* בטיפול החשבונאי בהשקעתה הראשונית (זכות ראשונית).
- לאחר מכן רוכשת זכות נוספת במושקעת (זכות נוספת), ובכך הישות משיגה שליטה על המושקעת – כלומר המושקעת הופכת לחברה בת של הישות.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC):

- א. אם הישות קובעת את העלות של השקעתה בחברה הבת כסכום של:
- (א) השווי ההוגן של הזכות הראשונית במועד השגת השליטה על החברה הבת, בתוספת תמורה כלשהי ששולמה עבור הזכות הנוספת (גישת שווי הוגן כעלות נחשבת); או
 - (ב) התמורה ששולמה עבור הזכות הראשונית (תמורה מקורית), בתוספת תמורה כלשהי ששולמה עבור הזכות הנוספת (גישת העלות הנצברת) (שאלה א).
- ב. איך הישות מטפלת בהפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הזכות הראשונית במועד השגת השליטה על החברה הבת לבין התמורה המקורית שלה בעת יישום גישת העלות הנצברת (שאלה ב).

שאלה א

תקן חשבונאות בינלאומי 27 אינו מגדיר "עלות" ואינו קובע איך ישות קובעת את העלות של השקעה הנרכשת בשלבים. הוועדה (IFRIC) ציינה שעלות מוגדרת בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים (לדוגמה, סעיף 6 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* וסעיף 5 לתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*). הוועדה העירה ששתי הגישות שתוארו בפנייה נובעות מהשקפות שונות אם עסקת הרכישה בשלבים כרוכה ב:

- (א) הישות מחליפה את השקעתה הראשונית (בתוספת התמורה ששולמה עבור הזכות הנוספת) בזכות המקנה שליטה במושקעת; או
- (ב) רכישת זכות נוספת תוך שמירת הזכות הראשונית.

בהתבסס על הניתוח שלה, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהתוצאה של קריאה סבירה של הדרישות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יכולה להיות יישום של כל אחת מהגישות שתוארו ב-IFRIC Agenda Decision (כלומר גישת שווי הוגן כעלות נחשבת או גישת עלות נצברת).

הוועדה העירה שיטות תיישם את הבנתה (its reading) לגבי הדרישות באופן עקבי לעסקאות רכישה בשלבים. ישות תיתן גם גילוי לגישה שנבחרה ביישום סעיפים 117-124 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגה של דוחות כספיים אם גילוי זה יסייע למשתמשים בדוחות הכספיים בהבנה כיצד עסקאות רכישה בשלבים משתקפות בדיווח על הביצועים הכספיים ועל המצב הכספי.

שאלה ב

ביישום גישת העלות הנצברת, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הזכות הראשונית במועד השגת השליטה על החברה הבת לבין התמורה המקורית שלה מקיים את ההגדרות של הכנסות או הוצאות במסגרת המושגית לדיווח כספי. בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שביישום סעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הישות מכירה בהפרש זה ברווח או הפסד, ללא קשר אם לפני השגת השליטה הישות הציגה שינויים עוקבים בשווי הוגן של הזכות הראשונית ברווח או הפסד או ברווח כולל אחר.

לגבי שאלה א, הוועדה (IFRIC) שקלה אם לפתח תיקון מצומצם על מנת להתייחס לאופן שבו ישות קובעת את העלות של השקעה שנרכשה בשלבים. הוועדה (IFRIC) העירה:

א. שאין בדיה ראיות על מנת להעריך אם ליישום של שתי הגישות המקובלות לקביעת עלות, שתוארו ב- Agenda Decision תהיה השפעה מהותית על אלו המושפעים מכך.

ב. הסוגיה לא תוכל להגיע לידי הכרעה ללא הבאה בחשבון גם של הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 למדוד לראשונה השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת בעלות. הוועדה (IFRIC) לא השיגה מידע על מנת להציע שעל הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים לשקול מחדש היבט זה של תקן חשבונאות בינלאומי 28 בשלב זה, במקום כחלק מבחינתה הרחבה יותר של תקן חשבונאות בינלאומי 28 במסגרת פרויקט המחקר שלה על שיטת השווי המאזני.

במכלול השיקולים, הוועדה (IFRIC) החליטה לא לבצע תהליך תקינה (standard setting) על מנת להתייחס לשאלה א.

לגבי שאלה ב, הוועדה הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים לישות לקבוע את הטיפול החשבונאי שלה.

כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושאים אלה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה- Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/investment-in-a-subsiary-accounted-for-at-cost-step-acquisition/agenda-decision/ias-27-investment-in-a-subsiary-accounted-for-at-cost-step-acquisition-jan-19.pdf>