

תקן דיווח כספי בינלאומי 3

צירופי עסקים

International Financial Reporting

Standard 3

Business Combinations

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2020 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2021.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2021

תקן דיווח כספי בינלאומי 3 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח (פורסם במאי 2017) (מועד תחילה 1 בינואר 2023).
 - הפניה למסגרת המושגית (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 3) (פורסם במאי 2020) (מועד תחילה 1 בינואר 2022).
- מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2021 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17 ובמסגרת כרך ג'.

תוכן עניינים

החל מסעיף

| | |
|----|---|
| | תקן דיווח כספי בינלאומי 3 |
| | צירופי עסקים |
| 1 | מטרת התקן |
| 2 | תחולה |
| 3 | זיהוי צירוף עסקים |
| 4 | שיטת הרכישה (The acquisition method) |
| 6 | זיהוי הרוכש |
| 8 | קביעת מועד הרכישה |
| | הכרה בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו, בהתחייבויות שניטלו ובזכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש, ומדידתם |
| 10 | עיקרון ההכרה |
| 10 | תנאים להכרה |
| 11 | סיווג או יעוד של נכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו בצירוף עסקים |
| 15 | עיקרון המדידה |
| 18 | חריגים לעקרונות ההכרה או המדידה |
| 21 | חריג לעיקרון ההכרה |
| 22 | חריגים לעקרונות ההכרה והמדידה |
| 24 | חריגים לעיקרון המדידה |
| 29 | הכרה במוניטין או ברווח מרכישה במחיר הזדמנותי, ומדידתם |
| 32 | רכישות במחיר הזדמנותי |
| 34 | תמורה שהועברה |
| 37 | תמורה מותנית |
| 39 | הנחיות נוספות לגבי יישום שיטת הרכישה לגבי סוגים מסוימים של צירופי עסקים |
| 41 | צירוף עסקים שהושג בשלבים |
| 41 | צירוף עסקים שהושג ללא העברת תמורה |
| 43 | תקופת מדידה |
| 45 | קביעה מה מהווה חלק מעסקת צירוף העסקים עלויות הקשורות לרכישה |
| 51 | מדידה וטיפול חשבונאי עוקבים |
| 53 | זכויות שנרכשו בחזרה |
| 54 | התחייבויות תלויות |
| 55 | נכסי שיפוי |
| 56 | תמורה מותנית |
| 57 | |
| 58 | |

תוכן עניינים (המשך)

החל מסעיף

| | |
|-----|--|
| 59 | גילויים |
| 64 | מועד תחילה ומעבר |
| 64 | מועד תחילה |
| 65 | מעבר |
| 67 | מסים על ההכנסה |
| א67 | הפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 |
| 68 | ביטול תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (2004) נספחים: |
| | נספח א - מונחים מוגדרים |
| | נספח ב - הנחיות יישום |
| | נספח ג - תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים [†] |
| | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח כספי בינלאומי 3 שפורסם בינואר 2008* |
| | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של הגדרה של עסק שפורסם באוקטובר 2018* |
| | בסיס למסקנות* |
| | נספח לבסיס למסקנות: |
| | תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים* |
| | דעות מנוגדות* |
| | דוגמאות להמחשה* |
| | נספח: |
| | תיקונים להנחיות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים* |

* לא תורגם לעברית

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

תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים

תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים (IFRS 3) מפורט בסעיפים 1-68 ובנספחים א-ג. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות ב**אותיות מודגשות**, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים ב**אותיות מוטות** בפעם הראשונה שבה הם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לשפר את הרלוונטיות, המהימנות ויכולת ההשוואה של המידע שישות מדווחת מספקת בדוחותיה הכספיים לגבי צירוף עסקים והשפעותיו. כדי להשיג מטרה זו, תקן זה קובע כללים ודרישות לגבי הדרך שבה **דוכש** :
 - (א) מכיר בדוחותיו הכספיים בנכסים ה**ניתנים לזיהוי** שנרכשו, בהתחייבויות שניטלו וב**מכויית** כלשהן שאינן **מקנות שליטה** בנרכש, ומודד אותם ;
 - (ב) מכיר ב**מוניטין** שנרכש בצירוף העסקים או ברווח מרכישה במחיר הזדמנותי, ומודד אותם ; וכן
 - (ג) קובע איזה מידע יש לגלות כדי לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את המהות ואת ההשפעות הפיננסיות של צירוף העסקים.

תחולה

2. תקן זה חל על עסקה או אירוע אחר שמקיימים את ההגדרה של צירוף עסקים. תקן זה לא חל על :
 - (א) הטיפול החשבונאי ביצירה של הסדר משותף בדוחות הכספיים של ההסדר המשותף עצמו.

(ב) הרכישה של נכס או קבוצה של נכסים שלא מהווים עסק. במקרים אלה הרוכש יזהה את הנכסים האינדיווידואליים הניתנים לזיהוי שנרכשו (כולל אותם נכסים שמקיימים את ההגדרה של נכסים בלתי מוחשיים, ואת הקריטריונים להכרה בהם, שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים), ואת ההתחייבויות שניטלו, ויכיר בהם. העלות של הקבוצה תוקצה לנכסים האינדיווידואליים הניתנים לזיהוי ולהתחייבויות על בסיס ערכי השווי ההוגן היחסיים שלהם במועד הרכישה. עסקה או אירוע מסוג זה לא יוצרים מוניטין.

(ג) צירוף של ישויות או עסקים הנמצאים תחת אותה שליטה (סעיפים ב1-4 מספקים הנחיות יישום קשורות).

א2. דרישות תקן זה אינן חלות על רכישה על ידי ישות השקעה, כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים, של השקעה בחברה בת אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

זיהוי צירוף עסקים

3. ישות תקבע אם עסקה או אירוע אחר הוא צירוף עסקים על ידי יישום ההגדרה בתקן זה, הדורשת שהנכסים שנרכשו ושהתחייבויות שניטלו יהיו עסק. אם הנכסים שנרכשו אינם עסק, על הישות המדווחת לטפל בעסקה או באירוע האחר כרכישה של נכס. סעיפים ב5-12ד מספקים הנחיות לגבי זיהוי צירוף עסקים ולגבי ההגדרה של עסק.

שיטת הרכישה (The acquisition method)

4. ישות תטפל בכל צירוף עסקים על ידי יישום שיטת הרכישה.

5. יישום שיטת הרכישה דורש:

(א) לזהות את הרוכש;

(ב) לקבוע את מועד הרכישה;

(ג) להכיר בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו, בהתחייבויות שניטלו ובזכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש, ולמדוד אותם; וכן

(ד) להכיר במוניטין או ברווח מרכישה במחיר הזדמנותי, ולמדוד אותם.

זיהוי הרוכש

6. **בכל צירוף עסקים, אחת מהישויות המשתלבות תזוהה כרוכש.**
7. יש להשתמש בהנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 כדי לזהות את הרוכש - הישות שמשיגה שליטה על ישות אחרת, כלומר הנרכש. אם אירע צירוף עסקים, אבל יישום ההנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 אינו מצביע בבירור איזה ישות מהישויות המשתלבות היא הרוכש, יש להביא בחשבון את הגורמים בסעיפים 14ב-18 לצורך קבלת החלטה זו.

קביעת מועד הרכישה

8. **הרוכש יזהה את מועד הרכישה, שהוא המועד שבו הוא משיג שליטה על הנרכש.**
9. בדרך כלל, המועד שבו הרוכש משיג שליטה על הנרכש הוא המועד שבו הרוכש מעביר משפטית את התמורה, רוכש משפטית את הנכסים של הנרכש ונוטל משפטית את ההתחייבויות של הנרכש - מועד הסגירה. אולם, הרוכש עשוי להשיג שליטה במועד מוקדם יותר או מאוחר יותר ממועד הסגירה. לדוגמה, מועד הרכישה קודם למועד הסגירה אם הסכם בכתב קובע שהרוכש משיג שליטה על הנרכש במועד שקודם למועד הסגירה. רוכש יביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות לצורך זיהוי מועד הרכישה.

הכרה בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו, בהתחייבויות שניטלו ובזכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש, ומדידתם

עיקרון ההכרה

10. **ממועד הרכישה, הרוכש יכיר, בנפרד מהמוניטין, בנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו, בהתחייבויות שניטלו ובזכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש. הכרה בנכסים ניתנים לזיהוי שנרכשו ובהתחייבויות שניטלו כפופה לתנאים המוגדרים בסעיפים 11 ו-12.**

תנאים להכרה

11. הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו והתחייבויות שניטלו חייבים לקיים במועד הרכישה את ההגדרות של נכסים והתחייבויות במסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם¹, כדי שהם יהיו כשירים להכרה כחלק מיישום שיטת הרכישה. לדוגמה, עלויות שהרוכש צופה, אבל אינו מחויב לעמוד בהן בעתיד, כדי ליישם את תוכניתו לצאת מפעילות של נרכש או לסיים (terminate) את ההעסקה של עובדים של נרכש, או למקם אותם מחדש, אינן התחייבויות במועד הרכישה. לפיכך, הרוכש לא יכיר בעלויות אלה כחלק מיישום שיטת הרכישה. במקום זאת, הרוכש יכיר בעלויות אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים בדוחות הכספיים שלו לאחר הצירוף.
12. בנוסף, כדי שהם יהיו כשירים להיות חלק מיישום שיטת הרכישה, הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו והתחייבויות שניטלו חייבים להיות חלק ממה שהרוכש והנרכש (או הבעלים הקודמים שלו) החליפו בעסקת צירוף העסקים, ולא להיווצר כתוצאה מעסקאות נפרדות. הרוכש יישם את ההנחיות בסעיפים 51-53 כדי לקבוע איזה מהנכסים שנרכשו או מההתחייבויות שניטלו הם חלק מעסקת ההחלפה עבור הנרכש ואיזה מהם, אם בכלל, נוצרו כתוצאה מעסקאות נפרדות שיטופלו בהתאם למהותן ובהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.
13. היישום על ידי הרוכש של עיקרון ההכרה והתנאים להכרה עשוי לגרום להכרה בנכסים והתחייבויות מסוימים, אשר הנרכש לא הכיר בהם בעבר כנכסים וכהתחייבויות בדוחותיו הכספיים. לדוגמה, הרוכש מכיר בנכסים הבלתי מוחשיים הניתנים לזיהוי שנרכשו, כגון שם מותג, פטנט או קשרי לקוחות, אשר הנרכש לא הכיר בהם כנכסים בדוחותיו הכספיים משום שהוא פיתח אותם בישות וזקף את העלויות הקשורות להוצאה.
14. סעיפים 31-40 מספקים הנחיות לגבי הכרה בנכסים בלתי מוחשיים. סעיפים 22-28 מפרטים את הסוגים של הנכסים הניתנים לזיהוי ושל ההתחייבויות שכוללים פריטים בגינם תקן זה קובע חריגים מוגבלים לעיקרון ההכרה ולתנאי ההכרה.

¹ לצורך תקן זה, רוכשים נדרשים ליישם את ההגדרות של נכס ושל התחייבות ואת ההנחיות התומכות שבמסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) שאומצה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) בשנת 2001 במקום את המסגרת המושגית לדיווח כספי שפורסמה בשנת 2018.

סיווג או יעוד של נכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו בצירוף עסקים

15. **במועד הרכישה, הרוכש יסווג או ייעד את הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ואת התחייבויות שניטלו, במידת הצורך, כדי ליישם לאחר מכן תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים. הרוכש יבצע סיווגים או יעודים אלה על בסיס התנאים החוזיים, התנאים הכלכליים, המדיניות התפעולית והחשבונאית שלו ותנאים רלוונטיים אחרים כפי שהם קיימים במועד הרכישה.**

16. במקרים מסוימים, תקני דיווח כספי בינלאומיים קובעים טיפול חשבונאי שונה בהתאם לאופן שבו ישות מסווגת או מייעדת נכס או התחייבות ספציפיים. דוגמאות לסיווגים או ליעודים שהרוכש יבצע בהתחשב בתנאים הרלוונטיים שקיימים במועד הרכישה כוללות את הדוגמאות הבאות, אך אינן מוגבלות לדוגמאות אלה:

(א) סיווג של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות מסוימים כנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד או בעלות מופחתת או כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*;

(ב) יעוד של מכשיר נגזר כמכשיר מגדר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; *וכן*

(ג) בחינה אם יש להפריד נגזר משובץ מחוזה מארח בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (שהיא נושא של "סיווג" כפי שתקן זה משתמש במונח זה).

17. תקן זה קובע שני חריגים לעיקרון בסעיף 15:

(א) סיווג של חוזה חכירה שבו הנרכש הוא המחכיר כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*; *וכן*

(ב) סיווג של חוזה כחוזה ביטוח בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 4 *חוזי ביטוח*.

הרוכש יסווג חוזים אלה על בסיס התנאים החוזיים וגורמים אחרים במועד ההתקשרות בחוזה (או, אם התנאים של החוזה תוקנו באופן שהיה משנה את סיווגו, במועד של תיקון זה, שעשוי להיות מועד הרכישה).

עיקרון המדידה

18. הרוכש ימדוד את הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ואת התחייבויות שניטלו בשוים ההוגן במועד הרכישה.

19. בכל צירוף עסקים, הרוכש ימדוד במועד הרכישה רכיבים של זכויות שאינן מקנות שליטה ברכש שהן זכויות בעלות בהווה ומזכות את מחזיקיהם בחלק יחסי מהנכסים נטו של הישות בעת פירוק לפי:

(א) שווי הוגן; או

(ב) החלק היחסי של מכשירי הבעלות בהווה בסכומים שהוכרו בגין הנכסים נטו הניתנים לזיהוי של הנרכש.

כל הרכיבים האחרים של זכויות שאינן מקנות שליטה ימדדו בשוויים ההוגן למועד הרכישה, אלא אם כן בסיס מדידה אחר נדרש לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

20. סעיפים 24-31 מפרטים את הסוגים של נכסים ניתנים לזיהוי ושל התחייבויות שכוללים פריטים לגביהם תקן זה קובע חריגים מוגבלים לעיקרון המדידה.

חריגים לעקרונות ההכרה או המדידה

21. תקן זה קובע חריגים מוגבלים לעקרונות ההכרה והמדידה שלו. סעיפים 22-31 מפרטים את הפריטים הספציפיים שלגביהם נקבעו חריגים ואת המהות של חריגים אלה. רוכש יטפל בפריטים אלה על ידי יישום הדרישות בסעיפים 22-31, אשר יגרמו לכך שפריטים מסוימים:

(א) יוכרו תוך יישום תנאי הכרה נוספים על התנאים בסעיפים 11 ו-12 או תוך יישום דרישות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, עם תוצאות השונות מאלה של יישום עיקרון ההכרה ותנאי ההכרה.

(ב) ימדדו בסכום השונה משוים ההוגן במועד הרכישה.

חריג לעיקרון ההכרה

התחייבויות תלויות

22. תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים מגדיר התחייבות תלויה כ:

(א) מחויבות אפשרית, הנובעת מאירועים מהעבר, שקיומה יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים, שבחלקם אינם בשליטת הישות; או

(ב) מחויבות בהווה הנובעת מאירועים מהעבר אך אינה מוכרת היות ש-:

(i) לא צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות; או

(ii) לא ניתן למדוד את סכום המחויבות במידה מספקת של מהימנות.

23. הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 37 אינן חלות כאשר קובעים באילו התחייבויות תלויות יש להכיר במועד הרכישה. במקום זאת, הרוכש יכיר במועד הרכישה בהתחייבות תלויה שניטלה בצירוף עסקים אם היא מחויבות בהווה שנובעת מאירועים מהעבר והשווי ההוגן שלה ניתן למדידה באופן מהימן. לפיכך, בניגוד לתקן חשבונאות בינלאומי 37, הרוכש מכיר בהתחייבות תלויה שניטלה בצירוף עסקים במועד הרכישה, גם אם אין זה צפוי שכדי לסלק את ההתחייבות ידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. סעיף 56 כולל הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי העוקב בהתחייבויות תלויות.

חריגים לעקרונות ההכרה והמדידה

מסים על ההכנסה

24. הרוכש יכיר וימדוד נכס מסים נדחים או התחייבות מסים נדחים שנובעים מהנכסים שנרכשו ומההתחייבויות שניטלו בצירוף עסקים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

25. הרוכש יטפל בהשפעות המס הפוטנציאליות של הפרשים זמניים ושל זיכויים לצורך מס שהועברו קדימה (carryforwards) של נרכש, שקיימים במועד הרכישה, או שנוצרים כתוצאה מהרכישה, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12.

הטבות עובד

26. הרוכש יכיר וימדוד התחייבות (או נכס, אם קיים) המתייחס להסדרי הטבת עובד של הנרכש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד.

נכסי שיפוי

27. המוכר בצירוף עסקים עשוי לשפות חוזית את הרוכש בגין התוצאה של תלויה או אי ודאות המתייחסים לכל או לחלק מנכס או התחייבות ספציפיים. לדוגמה, המוכר עשוי לשפות את הרוכש כנגד הפסדים מעל לסכום מוגדר בגין התחייבות הנובעת מתלויה מסוימת; במלים אחרות, המוכר יערוב לכך שהתחייבות של הרוכש לא תעלה על סכום מוגדר. כתוצאה מכך, הרוכש משיג נכס שיפוי. הרוכש יכיר בנכס השיפוי באותו זמן שבו הוא מכיר בפריט בגינו ניתן השיפוי, כאשר הוא נמדד לפי אותו בסיס שלפיו נמדד הפריט בגינו ניתן השיפוי, בכפוף לצורך בהפרשה לירידת שווי (valuation allowance) בגין סכומים שאינם ניתנים לגבייה. לפיכך, אם השיפוי מתייחס לנכס או להתחייבות שמוכרים במועד הרכישה, ונמדדים בשווים ההוגן במועד הרכישה, אזי על הרוכש להכיר בנכס השיפוי במועד הרכישה, כאשר הוא נמדד בשווי ההוגן במועד הרכישה. עבור נכס שיפוי שנמדד בשווי הוגן, ההשפעות של חוסר ודאות לגבי תזרימי מזומנים עתידיים, בשל שיקולי גבייה, נכללות במדידה של השווי ההוגן ואין צורך בהפרשה נפרדת לירידת שווי (סעיף 41 מספק הנחיות יישום קשורות).

28. בנסיבות מסוימות, השיפוי עשוי להתייחס לנכס או להתחייבות שנכללים בחריגים לעקרונות ההכרה או המדידה. לדוגמה, השיפוי עשוי להיות קשור להתחייבות תלויה, שאינה מוכרת במועד הרכישה, משום שהשווי ההוגן שלה אינו ניתן למדידה באופן מהימן באותו מועד. לחלופין, שיפוי עשוי להתייחס לנכס או להתחייבות, אשר נמדדים לפי בסיס אחר משווי הוגן במועד הרכישה, לדוגמה, נכס או התחייבות שנוצרים כתוצאה מהטבת עובד. בנסיבות אלה, נכס השיפוי יוכר וימדד תוך שימוש בהנחות עקביות להנחות ששימשו במדידת הפריט בגינו ניתן השיפוי, בכפוף להערכת ההנהלה לגבי יכולת הגבייה של נכס השיפוי, ולמגבלות חוזיות כלשהן לגבי סכום השיפוי. סעיף 57 מספק הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי העוקב בנכס שיפוי.

חכירות שבהם הנרכש הוא החוכר

28.א. הרוכש יכיר בנכסי זכות שימוש ובהתחייבויות חכירה עבור חכירות שזוהו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 שבהם הנרכש הוא החוכר. הרוכש אינו נדרש להכיר בנכסי זכות שימוש ובהתחייבויות חכירה עבור:

(א) חכירות שתקופת החכירה (כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16) שלהן מסתיימת תוך 12 חודש ממועד הרכישה; או

(ב) חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים 33-8 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16).

28. הרוכש ימדוד את התחייבות החכירה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה (כהגדרתם בתקן דיווח כספי בינלאומי 16) שנותרו, כאילו החכירה שנרכשה הייתה חכירה חדשה במועד הרכישה. הרוכש ימדוד את נכס זכות השימוש באותו סכום כמו התחייבות החכירה, מותאם כדי לשקף תנאים עדיפים או תנאים נחותים של החכירה בהשוואה לתנאי שוק.

חריגים לעיקרון המדידה

זכויות שנרכשו בחזרה

29. הרוכש ימדוד את השווי של זכות שנרכשה בחזרה, שהוכרה כנכס בלתי מוחשי, על בסיס יתרת התקופה החוזית של החוזה המתייחס, ללא קשר אם משתתפים בשוק היו מביאים בחשבון חידושים חוזיים פוטנציאליים בעת מדידת שוויה ההוגן. סעיפים 35 ו-36 מספקים הנחיות יישום קשורות.

עסקאות תשלום מבוסס מניות

30. הרוכש ימדוד התחייבות או מכשיר הוני המתייחסים לעסקאות תשלום מבוסס מניות של הנרכש או להחלפה של עסקאות תשלום מבוסס מניות של נרכש בעסקאות תשלום מבוסס מניות של הרוכש בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות במועד הרכישה. (תקן זה מתייחס לתוצאה של אותה שיטה כאל "מדידה מבוססת שוק" של עסקת התשלום מבוסס מניות).

נכסים המוחזקים למכירה

31. הרוכש ימדוד נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שנרכש, המסווג כמוחזק למכירה במועד הרכישה, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה בהתאם לסעיפים 15-18 לאותו תקן.

31א. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2023, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].

הכרה במוניטין או ברווח מרכישה במחיר הזדמנותי, ומדידתם

32. הרוכש יכיר במוניטין למועד הרכישה שימדד כעודף של (א) על פני (ב) להלן:

(א) הסכום המצרפי של:

(i) התמורה שהועברה, שנמדדת בהתאם לתקן זה, אשר בדרך כלל דורש שווי הוגן למועד הרכישה (ראה סעיף 37);

(ii) הסכום של זכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש, שנמדדות בהתאם לתקן זה; ושל

(iii) בצירוף עסקים שהושג בשלבים (ראה סעיפים 41 ו-42), השווי ההוגן למועד הרכישה של הזכות ההונית בנרכש שהוחזקה קודם לכן על ידי הרוכש.

(ב) הסכום נטו למועד הרכישה של הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל ההתחייבויות שניטלו, שנמדד בהתאם לתקן זה.

33. בצירוף עסקים שבו הרוכש והנרכש (או בעליו הקודמים) מחליפים רק זכויות הוניות, יתכן שניתן יהיה לאמוד במהימנות רבה יותר את השווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות של הנרכש, מאשר את השווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות של הרוכש. במצב זה, הרוכש יקבע את סכום המוניטין באמצעות שימוש בשווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות של הנרכש, במקום להשתמש בשווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות שהועברו. כדי לקבוע את סכום המוניטין בצירוף עסקים שבו לא הועברה כל תמורה, הרוכש ישתמש בשווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות של הרוכש בנרכש, במקום שימוש בשווי ההוגן של התמורה שהועברה (סעיף 32(א)(i)). סעיפים 46ב-49 מספקים הנחיות יישום קשורות.

רכישות במחיר הזדמנותי

34. לעיתים, רוכש יבצע רכישה במחיר הזדמנותי, שהיא צירוף עסקים שבו הסכום בסעיף 32(ב) עולה על הסכום המצרפי של הסכומים המוגדרים בסעיף 32(א). אם העודף הזה נותר לאחר יישום הדרישות בסעיף 36, הרוכש יכיר ברווח שנוצר כתוצאה מכך ברווח או הפסד במועד הרכישה. הרווח ייוחס לרוכש.

35. רכישה במחיר הזדמנותי עשויה להתרחש, לדוגמה, בצירוף עסקים שהוא מכירה כפויה שבה המוכר פועל בתנאי כפייה. אולם, החריגים לעקרונות ההכרה או המדידה לפריטים מסוימים שנקבעו בסעיפים 22-31 עשויים גם הם לגרום להכרה ברווח (או לשנות את הסכום של הרווח שהוכר) בגין רכישה במחיר הזדמנותי.

36. לפני שהרוכש מכיר ברווח בגין רכישה במחיר הזדמנותי, הרוכש יבחן מחדש אם הוא זיהה בצורה נכונה את כל הנכסים שנרכשו ואת כל ההתחייבויות שניטלו ויכיר בנכסים ובהתחייבויות נוספים כלשהם שזוהו בסקירה זו. הרוכש יסקור את הנהלים שבהם נעשה שימוש כדי למדוד את הסכומים שתקן זה דורש להכיר בהם במועד הרכישה לגבי כל הפריטים הבאים:

- (א) הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו וההתחייבויות שניטלו;
- (ב) הזכויות שאינן מקנות שליטה בנרכש, אם קיימות;
- (ג) לגבי צירוף עסקים שהושג בשלבים, הזכות ההונית בנרכש שהוחזקה לפני כן על ידי הרוכש; וכן
- (ד) התמורה שהועברה.

המטרה של הסקירה היא להבטיח שהמדידות משקפות באופן נאות התחשבות בכל המידע הניתן להשגה למועד הרכישה.

תמורה שהועברה

37. התמורה שהועברה בצירוף עסקים תימדד בשווי הוגן, אשר יחושב כסיכום של ערכי השווי הוגן של הנכסים שהועברו על ידי הרוכש, ההתחייבויות שהתהוו לרוכש מול הבעלים הקודמים של הנרכש והזכויות ההוניות שהונפקו על ידי הרוכש. (אולם, חלק כלשהו של מענקי תשלום מבוסס מניות של הרוכש שהוענקו חלף מענקים שהוחזקו על ידי עובדי הנרכש, שנכלל בתמורה שהועברה בצירוף העסקים, ימדד לפי סעיף 30 ולא לפי שווי הוגן.) דוגמאות לצורות אפשריות של תמורה כוללות מזומן, נכסים אחרים, עסק או חברה בת של הרוכש, תמורה מותנית, מכשירים הוניים רגילים או מכשירי בכורה הוניים, אופציות, כתבי אופציה וזכויות החברים באגודות שיתופיות.

38. התמורה שהועברה עשויה לכלול נכסים או התחייבויות של הרוכש, שהערכים בספרים שלהם שונים משווים הוגן במועד הרכישה (לדוגמה, נכסים לא כספיים או עסק של הרוכש). במצב

זה, הרוכש ימדוד מחדש את הנכסים או את ההתחייבויות שהועברו בשווים ההוגן למועד הרכישה, ויכיר ברווחים או בהפסדים שנוצרו כתוצאה מכך, אם נוצרו, ברווח או הפסד. אולם, לעיתים הנכסים או ההתחייבויות שהועברו נותרים בתוך הישות המשולבת (combined) לאחר צירוף העסקים (לדוגמה, משום שהנכסים או ההתחייבויות הועברו לנרכש ולא לבעליו הקודמים), ולפיכך נותרת לרוכש שליטה עליהם. במצב זה, הרוכש ימדוד אותם נכסים והתחייבויות בערכם בספרים מייד לפני מועד הרכישה, ולא יכיר ברווח או בהפסד בגין נכסים או התחייבויות עליהם הוא שולט גם לפני וגם לאחר צירוף העסקים ברווח או הפסד.

תמורה מותנית

39. התמורה שרוכש מעביר עבור הנרכש כוללת כל נכס או התחייבות שנוצרו כתוצאה מהסדר תמורה מותנית (ראה סעיף 37). הרוכש יכיר בשווי ההוגן למועד הרכישה של התמורה המותנית כחלק מהתמורה שהועברה עבור הנרכש.

40. הרוכש יסווג מחויבות לשלם תמורה מותנית אשר מקיימת את ההגדרה של מכשיר פיננסי כהתחייבות פיננסית או כהון, על בסיס ההגדרות של מכשיר הוני ושל התחייבות פיננסית שנקבעו בסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*. הרוכש יסווג כנכס זכות לקבל חזרה תמורה שהועברה לפני כן, אם תנאים מוגדרים מתקיימים. סעיף 58 מספק הנחיות לגבי טיפול חשבונאי עוקב בתמורה מותנית.

הנחיות נוספות לגבי יישום שיטת הרכישה לגבי סוגים מסוימים של צירופי עסקים

צירוף עסקים שהושג בשלבים

41. לפעמים רוכש משיג שליטה על נרכש שבו הוא החזיק זכות הונית מייד לפני מועד הרכישה. לדוגמה, ביום 31 בדצמבר 20X1, ישות א' מחזיקה זכויות הוניות שאינן מקנות שליטה בשיעור 35 אחוזים בישות ב'. במועד זה, ישות א' רוכשת זכויות נוספות בשיעור 40 אחוזים בישות ב', אשר מעניקות לה שליטה על ישות ב'. תקן זה מתייחס לעסקה כזו כאל צירוף עסקים שהושג בשלבים, אשר לפעמים מכונה גם רכישה בשלבים (step acquisition).

42. בצירוף עסקים שהושג בשלבים, הרוכש ימדוד מחדש את הזכות ההונית שהוא החזיק לפני כן בנרכש בשווי ההוגן שלה במועד הרכישה, ויכיר ברווח או בהפסד שנוצרו כתוצאה מכך, אם נוצרו, ברווח או הפסד או ברווח כולל אחר, לפי העניין. בתקופות דיווח

קודמות, יתכן שהרוכש הכיר בשינויים בערך של הזכות ההונית שלו בנרכש ברווח כולל אחר. במצב זה, הסכום שהוכר ברווח כולל אחר יוכר לפי אותו בסיס כפי שהיה נדרש אם הרוכש היה מממש במישרין את הזכות ההונית שהחזיק לפני כן.

42. כאשר צד להסדר משותף (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*) משיג שליטה על עסק המהווה פעילות משותפת (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 11), והיו לו זכויות לנכסים ומחויבויות להתחייבויות המיוחסות לפעילות משותפת זו מיד לפני מועד הרכישה, העסקה מהווה צירוף עסקים שהושג בשלבים. לפיכך, הרוכש יישם את הדרישות של צירוף עסקים שהושג בשלבים, כולל מדידה מחדש של זכות הונית שהחזיק לפני כן בפעילות המשותפת באופן המתואר בסעיף 42. בעשותו כן, הרוכש ימדוד מחדש את כלל זכויותיו ההוניות שהחזיק לפני כן בפעילות המשותפת.

צירוף עסקים שהושג ללא העברת תמורה

43. לפעמים, רוכש משיג שליטה על נרכש מבלי להעביר תמורה. הטיפול החשבונאי לפי שיטת הרכישה בצירוף עסקים חל על עסקאות אלה. נסיבות כאלה כוללות את הנסיבות הבאות:

(א) הנרכש רוכש בחזרה מספר מספיק של מניותיו, על מנת שמשקיע קיים (הרוכש) ישיג שליטה.

(ב) פוקעות זכויות וטו של המיעוט, אשר לפני כן מנעו מהרוכש לשלוט בנרכש, שבו הרוכש החזיק ברוב זכויות ההצבעה.

(ג) הרוכש והנרכש מסכימים לצרף את עסקיהם באמצעות חוזה בלבד. הרוכש לא מעביר תמורה כלשהי עבור שליטה על הנרכש, ולא מחזיק בזכויות הוניות בנרכש, בין אם במועד הרכישה ובין אם במועד מוקדם יותר. דוגמאות לצירופי עסקים שמושגים באמצעות חוזה בלבד כוללות צירוף של שני עסקים בהסכם הידוק (stapling arrangement) או יצירת תאגיד ברישום דואלי.

44. בצירוף עסקים שהושג באמצעות חוזה בלבד, הרוכש ייחס לבעלים של הנרכש את סכום הנכסים נטו של הנרכש שהוכרו בהתאם לתקן זה. במלים אחרות, הזכויות ההוניות בנרכש, המוחזקות על ידי צדדים שאינם הרוכש, הן זכויות שאינן מקנות שליטה בדוחות הכספיים של הרוכש לאחר הצירוף, גם אם התוצאה היא שכל הזכויות ההוניות בנרכש מיוחסות לזכויות שאינן מקנות שליטה.

תקופת מדידה

45. אם הטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף עסקים לא הושלם עד סוף תקופת הדיווח שבה צירוף העסקים אירע, הרוכש ידווח בדוחותיו הכספיים סכומים ארעיים בגין הפריטים שלגביהם לא הושלם הטיפול החשבונאי. במהלך תקופת המדידה, הרוכש יתאם למפרע את הסכומים הארעיים שהוכרו במועד הרכישה כדי לשקף מידע חדש שהושג לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה, ואשר, אם היו ידועות, היו משפיעות על המדידה של הסכומים שהוכרו לאותו מועד. במהלך תקופת המדידה, הרוכש יכיר גם בנכסים או בהתחייבויות נוספים, אם מושג מידע חדש לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות למועד הרכישה, ואשר, אם היו ידועות, היו גורמות להכרה באותם נכסים ובאותן התחייבויות לאותו מועד. תקופת המדידה מסתיימת מיד כאשר הרוכש מקבל את המידע שהוא חיפש לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה, או לומד שמידע נוסף אינו בר השגה. אולם, תקופת המדידה לא תעלה על שנה אחת ממועד הרכישה.

46. תקופת המדידה היא התקופה לאחר מועד הרכישה, שבמהלכה הרוכש יכול לתאם את הסכומים הארעיים שהוכרו בגין צירוף עסקים. תקופת המדידה מספקת לרוכש פרק זמן סביר להשיג את המידע הנדרש לזיהוי ולמדידה של הפריטים הבאים, נכון למועד הרכישה, בהתאם לדרישות תקן זה:

- (א) הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו, ההתחייבויות שניטלו וזכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה בנרכש;
- (ב) התמורה שהועברה עבור הנרכש (או הסכום האחר ששימש לצורך מדידת מוניטין);
- (ג) בצירוף עסקים שהושג בשלבים, הזכות ההונית בנרכש שהוחזקה לפני כן על ידי הרוכש; וכן
- (ד) המוניטין או הרווח בגין רכישה במחיר הזדמנותי שנוצרו.

47. הרוכש יביא בחשבון את כל הגורמים הרלוונטיים בקביעה אם התוצאה של מידע שהושג לאחר מועד הרכישה צריכה להיות תיאום לסכומים הארעיים שהוכרו, או אם מידע זה נובע כתוצאה מאירועים שהתרחשו לאחר מועד הרכישה. גורמים רלוונטיים כוללים את המועד שבו המידע הנוסף הושג ואם הרוכש יכול לזהות סיבה לשינוי בסכומים ארעיים. קיימת סבירות גבוהה יותר שמידע שהושג זמן קצר לאחר מועד הרכישה ישקף נסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה, מאשר מידע שהושג מספר חודשים לאחר מכן. לדוגמה, המכירה של נכס לצד שלישי, זמן קצר לאחר מועד

הרכישה, בסכום השונה משמעותית מהשווי ההוגן הארעי שלו שנמדד באותו מועד, עשויה להצביע על טעות בסכום הארעי, למעט אם ניתן לזהות אירוע, שהתרחש בין המועדים (intervening event), ואשר שינה את שווי ההוגן.

48. הרוכש מכיר בגידול (בקיטון) בסכום ארעי שהוכר בגין נכס הניתן לזיהוי (התחייבות) באמצעות קיטון (גידול) במוניטין. אולם, מידע חדש שהושג במהלך תקופת המדידה עשוי לעיתים לגרום לתיאום בסכום הארעי של יותר מנכס אחד או התחייבות אחת. לדוגמה, יתכן שהרוכש נטל התחייבות לשלם עבור נזקים המתייחסים לתאונה באחד מהמתקנים של הנרכש, אשר חלקם או כולם מכוסים על ידי פוליסת ביטוח האחריות של הנרכש. אם הרוכש משיג מידע נוסף, במהלך תקופת המדידה, לגבי השווי ההוגן במועד הרכישה של אותה התחייבות, התיאום למוניטין, שנגרם כתוצאה מהשינוי לסכום הארעי שהוכר בגין ההתחייבות, יקוזז (במלוואו או בחלקו) על ידי תיאום מקביל למוניטין, שנגרם כתוצאה מהשינוי בסכום הארעי שהוכר בגין התביעה לקבל מהמבטח.

49. במהלך תקופת המדידה, הרוכש יכיר בתיאומים לסכומים הארעיים כאילו שהטיפול החשבונאי בצירוף העסקים הושלם במועד הרכישה. לפיכך, הרוכש יתקן מידע השוואתי לתקופות קודמות שמוצגות בדוחות הכספיים ככל שנדרש, כולל ביצוע שינוי כלשהו בפחת, הפחתה והשפעות אחרות על רווח או הפסד שהוכרו בהשלמת הטיפול החשבונאי הראשוני.

50. לאחר שמסתיימת תקופת המדידה, הרוכש יעדכן את הטיפול החשבונאי בצירוף עסקים רק כדי לתקן טעות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

קביעה מה מהווה חלק מעסקת צירוף העסקים

51. יתכן שבין הרוכש לבין הנרכש היו קיימים יחסים או הסדר אחר קודמים לפני שהחל המשא ומתן על צירוף העסקים, או יתכן שבמהלך המשא ומתן הם נכנסו להסדר, שהוא נפרד מצירוף העסקים. בכל אחד מהמצבים, הרוכש יזהה סכומים כלשהם שאינם חלק ממה שהרוכש והנרכש (או בעליו הקודמים) החליפו בצירוף העסקים, כלומר סכומים שאינם חלק מעסקת ההחלפה עבור הנרכש. הרוכש יכיר כחלק מיישום שיטת הרכישה רק בתמורה שהועברה עבור הנרכש, ובנכסים שנרכשו ובהתחייבויות שניטלו בעסקת ההחלפה עבור הנרכש. עסקאות נפרדות יטופלו בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

52. סביר שעסקה שההתקשרות בה נעשתה על ידי הרוכש או על ידי הישות המשולבת, בשמם, או בעיקר לטובתם, ולא בעיקר לטובת הנרכש (או בעליו הקודמים) לפני הצירוף, תהיה עסקה נפרדת. הדוגמאות המפורטות להלן הן דוגמאות לעסקאות נפרדות שאינן נכללות ביישום שיטת הרכישה:

(א) עסקה שנועדה ליישוב יחסים קודמים בין הרוכש לבין הנרכש;

(ב) עסקה שמתגמלת עובדים של הנרכש, או את הבעלים הקודמים שלו, עבור שירותים בעתיד; וכן

(ג) עסקה שמשפה את הנרכש, או את הבעלים הקודמים שלו, בגין תשלום עלויות הקשורות לרכישה של הרוכש.

סעיפים ב-50 ו-62 מספקים הנחיות יישום קשורות.

עלויות הקשורות לרכישה

53. עלויות הקשורות לרכישה הן עלויות שמתהוות לרוכש כדי לבצע צירוף עסקים. עלויות אלה כוללות עמלות למתווכים (finder's fees); עמלות ייעוץ, עמלות משפטיות, עמלות חשבונאיות, הערכת שווי, ועמלות אחרות בגין שירותים מקצועיים או שירותי ייעוץ; עלויות הנהלה כלליות, כולל עלויות החזקת מחלקת רכישות פנימית; ועלויות רישום והנפקת ניירות ערך המהווים חוב וניירות ערך הונניים. הרוכש יטפל בעלויות הקשורות לרכישה כהוצאות בתקופות שבהן העלויות מתהוות והשירותים מתקבלים, למעט חריג אחד. העלויות להנפקת ניירות ערך המהווים חוב וניירות ערך הונניים יוכרו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

מדידה וטיפול חשבונאי עוקבים

54. ככלל, לאחר צירוף העסקים רוכש ימדוד נכסים שנרכשו, התחייבויות שניטלו או התהוו ומכשירים הונניים שהונפקו בצירוף עסקים, ויטפל בהם, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים שחלים על פריטים אלה, לפי מהותם. אולם, תקן זה קובע הנחיות לגבי מדידה עוקבת של הנכסים שנרכשו, התחייבויות שניטלו או התהוו והמכשירים ההונניים שהונפקו בצירוף עסקים, המפורטים להלן, ולגבי טיפול חשבונאי עוקב בהם:

(א) זכויות שנרכשו בחזרה;

(ב) התחייבויות תלויות שהוכרו למועד הרכישה;

(ג) נכסי שיפוי; וכן

(ד) תמורה מותנית.

סעיף 63ב מספק הנחיות יישום קשורות.

זכויות שנרכשו בחזרה

55. זכות שנרכשה בחזרה שהוכרה כנכס בלתי מוחשי תופחת על פני יתרת התקופה החוזית של החוזה שבו הוענקה הזכות. רוכש, שלאחר מכן מוכר זכות שנרכשה בחזרה לצד שלישי, יכלול את הערך בספרים של הנכס הבלתי מוחשי לצורך קביעת הרווח או ההפסד במכירה.

התחייבויות תלויות

56. לאחר ההכרה לראשונה, ועד למועד שבו ההתחייבות מסולקת, מבוטלת או פוקעת, הרוכש ימדוד התחייבות תלויה שהוכרה בצירוף עסקים לפי הסכום הגבוה מביין:

(א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, כאשר מתאים, הסכום המצטבר של הכנסה שהוכרה בהתאם לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

דרישה זו אינה חלה על חוזים שמטופלים לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

נכסי שיפוי

57. בסוף כל תקופת דיווח לאחר מועד הרכישה, הרוכש ימדוד נכס שיפוי שהוכר במועד הרכישה לפי אותו בסיס שלפיו נמדדים ההתחייבות או הנכס בגינם ניתן השיפוי, בכפוף למגבלות חוזיות כלשהן על סכומו, וכן, לגבי נכס שיפוי שלאחר מועד הרכישה לא נמדד בשוויו ההוגן, בכפוף להערכת ההנהלה לגבי יכולת הגבייה של נכס השיפוי. הרוכש יגרע את נכס השיפוי רק כאשר הוא גובה את הנכס, מוכר אותו או מאבד בדרך אחרת את הזכות לקבלו.

תמורה מותנית

58. שינויים מסוימים בשווי ההוגן של תמורה מותנית שהרוכש מכיר בהם לאחר מועד הרכישה עשויים להיגרם כתוצאה ממידע נוסף שהרוכש השיג לאחר מועד זה לגבי עובדות ונסיבות שהיו קיימות במועד הרכישה. שינויים כאלה הם תיאומי תקופת מדידה בהתאם לסעיפים 45-49. אולם, שינויים שנוצרו כתוצאה מאירועים שהתרחשו לאחר מועד הרכישה, כגון עמידה ביעד רווחים, הגעה למחיר מניה מוגדר, או הגעה לאבן דרך בפרוייקט מחקר ופיתוח, אינם תיאומי תקופת מדידה. הרוכש יטפל בשינויים בשווי ההוגן של תמורה מותנית, שאינם תיאומי תקופת מדידה, בדרך הבאה:

(א) תמורה מותנית המסווגת כהון לא תימדד מחדש, וסילוקה העוקב יטופל במסגרת ההון.

(ב) תמורה מותנית אחרת אשר:

(i) נמצאת בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9, תימדד בשווי הוגן בכל מועד דיווח, ושינויים בשווי ההוגן יוכרו ברווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

(ii) אינה בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9, תימדד בשווי הוגן בכל מועד דיווח ושינויים בשווי ההוגן יוכרו ברווח או הפסד.

גילויים

59. הרוכש יתן גילוי למידע שיאפשר למשתמשים בדוחותיו הכספיים להעריך את המהות ואת ההשפעה הפיננסית של צירוף עסקים שהתרחש:

(א) במהלך תקופת הדיווח השוטפת; או

(ב) לאחר סוף תקופת הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום.

60. כדי לקיים את המטרה בסעיף 59 הרוכש יתן גילוי למידע המוגדר בסעיפים 64-66.

61. הרוכש יתן גילוי למידע שיאפשר למשתמשים בדוחותיו הכספיים להעריך את ההשפעות הפיננסיות של תיאומים שהוכרו בתקופת הדיווח השוטפת המתייחסים לצירופי עסקים שהתרחשו בתקופה או בתקופות דיווח קודמות.

62. כדי לקיים את המטרה בסעיף 61, הרוכש יתן גילוי למידע המוגדר בסעיף 67.
63. אם הגילויים הספציפיים שנדרשים לפי תקן זה ולפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים לא מקיימים את המטרות המפורטות בסעיפים 59 ו-61, הרוכש יתן גילוי לכל מידע נוסף הנדרש כדי לקיים מטרות אלה.

מועד תחילה ומעבר

מועד תחילה

64. תקן זה ייושם מכאן ולהבא על צירופי עסקים אשר מועד הרכישה שלהם הוא בתחילת, או לאחר תחילת, תקופת הדיווח השנתית המתחילה ביום 1 ביולי 2009 או אחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אולם, תקן זה ייושם רק מתחילת תקופת דיווח שנתית שמתחילה ביום 30 ביוני 2007, או אחריו. אם ישות מיישמת תקן זה לפני 1 ביולי 2009, עליה לתת גילוי לעובדה זו ועליה ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) באותו מועד.

64.א. [בוטל]

- 64.ב. שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2010 תיקן את סעיפים 19, 30 ו-56 והוסיף את סעיפים 62א ו-62ב. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2010 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. היישום יהיה מכאן ולהבא מהמועד שבו הישות יישמה לראשונה תקן זה.

- 64.ג. סעיפים 65א-65ה נוספו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2010 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. התיקונים ייושמו ליתרות של תמורה מותנית הנובעות מצירופי עסקים שמועד הרכישה שלהם קודם למועד יישום תקן זה, כפי שפורסם בשנת 2008.

64.ד. [בוטל]

- 64.ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 10, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 7, ב13, ב63(ה) ונספח א. ישות תיישם את התיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10.

164. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 20, 29, 33, 47, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בנספח א ותיקן את סעיפים 22, 40, ב-43, 46, 49 ו-64. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

164. *ישויות השקעה* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיף 7 והוסיף את סעיף 2. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של *ישויות השקעה* מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם גם את כל התיקונים הנכללים ב*ישויות השקעה* באותו מועד.

164. [בוטל]

164. *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012* שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיפים 40 ו-58 והוסיף את סעיף 67 ואת הכותרת המתאימה. ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לצירופי עסקים שמועד הרכישה שלהם חל ב-1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. ישות יכולה ליישם את התיקון מוקדם יותר בתנאי שתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ותקן חשבונאות בינלאומי 37 (כפי ששניהם תוקנו על ידי *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012*) מיושמים אף הם. אם ישות מיישמת תיקון זה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

164. *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2011-2013* שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיף 2(א). ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

164. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 56. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

164. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 16, 42, 53, 56, 58 ו-41 וביטל את סעיפים 64, 64 ו-64. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

64ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 14, 17, 32 ו-42, ביטל את סעיפים 28-30 ואת הכותרת המתייחסת אליהם והוסיף את סעיפים 28-א-28 ואת הכותרת המתייחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

64ד. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2023, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].

64טו. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2015-2017, שפורסם בדצמבר 2017, הוסיף את סעיף 42א. ישות תיישם תיקונים אלה לצירופי עסקים אשר מועד הרכישה שלהם הוא בתחילת, או לאחר תחילת, תקופת הדיווח השנתית הראשונה המתחילה ביום 1 לינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

64ז. הגדרה של עסק, שפורסם באוקטובר 2018, הוסיף את סעיפים 7א-7בג, 8א וכן ב12א-12בד, תיקן את ההגדרה של המונח "עסק" בנספח א', תיקן את סעיפים 3, 7-9, ב11 ו-12 וביטל את סעיף 10. ישות תיישם תיקונים אלה לצירופי עסקים אשר מועד הרכישה שלהם הוא בתחילת, או לאחר תחילת, תקופת הדיווח השנתית הראשונה המתחילה ביום 1 לינואר 2020 או לאחריו וכן לרכישות נכסים שהתרחשו בתחילת, או לאחר תחילת, תקופה זו. יישום מוקדם יותר של תיקונים אלה מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

מעבר

65. נכסים והתחייבויות הנובעים מצירופי עסקים אשר מועדי הרכישה שלהם קדמו ליישום תקן זה לא יותאמו בעת היישום של תקן זה.

65א. יתרות תמורה מותנית הנובעות מצירופי עסקים אשר מועדי הרכישה שלהם קדמו למועד שבו ישות יישמה לראשונה תקן זה כפי שפורסם בשנת 2008 לא יותאמו בעת יישום לראשונה של תקן זה. סעיפים 65-ב65ה ייושמו בטיפול החשבונאי העוקב ביתרות אלה. סעיפים 65-ב65ה לא ייושמו בטיפול החשבונאי העוקב ביתרות תמורה מותנית הנובעות מצירופי עסקים שמועד הרכישה שלהם חל במועד שבו הישות יישמה לראשונה תקן זה כפי שפורסם בשנת 2008 או לאחריו. בסעיפים 65-ב65ה המונח צירוף

עסקים מתייחס אך ורק לצירופי עסקים שמועד הרכישה שלהם קדם ליישום של תקן זה כפי שפורסם בשנת 2008.

65. אם הסכם לצירוף עסקים קובע תיאום לעלות הצירוף, אשר מותנה באירועים עתידיים, הרוכש יכול את סכום התיאום בעלות הצירוף במועד הרכישה אם התיאום הוא צפוי וניתן למדידה באופן מהימן.

65. הסכם לצירוף עסקים עשוי לאפשר תיאומים לעלות הצירוף אשר מותנים באירוע עתידי אחד או יותר. התיאום עשוי להיות מותנה, לדוגמה, בשמירה על רמה מוגדרת של רווח או בהשגת רמה כזו בתקופות עתידיות, או בשמירה על מחיר השוק של המכשירים שהונפקו. בדרך כלל, ניתן לאמוד את הסכום של תיאום כזה במועד הטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף ללא פגיעה במהימנות המידע, למרות שאי ודאות מסוימת קיימת. אם האירועים העתידיים אינם מתרחשים או שנדרש עדכון של האומדן, העלות של צירוף עסקים תותאם בהתאם.

65. אולם, כאשר הסכם לצירוף עסקים דורש תיאום כאמור, תיאום זה אינו נכלל בעלות הצירוף במועד הטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף אם הוא אינו צפוי או שאינו ניתן למדידה מהימנה. אם בתקופות עוקבות התיאום הופך צפוי וניתן למדידה באופן מהימן, התמורה הנוספת תטופל כתיאום לעלות הצירוף.

65. בנסיבות מסוימות, הרוכש עשוי להידרש לבצע תשלום נוסף למוכר כפיצוי עבור ירידה בערך של נכסים שהועברו, מכשירים הוניים שהונפקו או התחייבויות שהתהוו או ניטלו על ידי הרוכש בתמורה לשליטה ברכש. זה המקרה, לדוגמה כאשר הרוכש ערב למחיר השוק של מכשירים הוניים או מכשירי חוב שהונפקו כחלק מעלות צירוף העסקים ונדרש להנפיק מכשירים הוניים או מכשירי חוב נוספים כדי להשיב את העלות שנקבעה באופן מקורי. במקרים אלה, לא מוכר גידול בעלות צירוף העסקים. במקרה של מכשירים הוניים, השווי ההוגן של התשלום הנוסף מקוזז על ידי הקטנה שווה של הערך שיוחס למכשירים שהונפקו באופן מקורי. במקרה של מכשירי חוב, התשלום הנוסף נחשב כהקטנה בפרמיה או כגידול בניכיון על ההנפקה המקורית.

66. ישות, כגון אגודה שיתופית, אשר עדיין לא אימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 ושהיו לה צירוף עסקים אחד או מספר צירופי עסקים שטופלו לפי שיטת הקנייה (purchase method) תיישם את הוראות המעבר בסעיפים 68 ו-69.

מסים על ההכנסה

67. בגין צירופי עסקים, אשר מועד הרכישה שלהם היה לפני המועד שבו יושם תקן זה, הרוכש יישם את דרישות סעיף 68 של תקן חשבונאות בינלאומי 12, כפי שתוקן על ידי תקן זה, מכאן ולהבא. במלים אחרות, הרוכש לא יתאים את הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים קודמים בגין שינויים שהוכרו לפני כן בנכסי מסים נדחים שהוכרו. אולם, מהמועד שבו מיושם תקן זה, הרוכש יכיר בשינויים בנכסי מסים נדחים שהוכרו, כתיאום לרווח או הפסד (או, אם תקן חשבונאות בינלאומי 12 דורש זאת, מחוץ לרווח או הפסד).

הפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

67א. אם ישות מיישמת תקן זה אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כל הפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39.

ביטול תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (2004)

68. תקן זה מחליף את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים (כפי שפורסם בשנת 2004).

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

| | |
|---|--|
| העסק או העסקים שהרוכש משיג עליהם שליטה בצירוף עסקים. | נרכש (acquiree) |
| הישות שמשיגה שליטה על הנרכש. | רוכש (acquirer) |
| המועד שבו הרוכש משיג שליטה על הנרכש. | מועד הרכישה (acquisition date) |
| מערכת משולבת של פעילויות ושל נכסים שניתן להפעילה ולנהל אותה במטרה לספק סחורות או שירותים ללקוחות, להפיק הכנסות מהשקעות (כמו דיבידנדים או ריבית) או להפיק הכנסה אחרת מפעילויות רגילות. | עסק (business) |
| עסקה, או אירוע אחר, שבהם רוכש משיג שליטה על עסק אחד, או על מספר עסקים. עסקאות שלעיתים מכונות "מיזוגים אמיתיים" או "מיזוגים בין שווים" מהוות גם הן צירופי עסקים, בהתאם לשימוש שנעשה במונח זה בתקן זה. | צירוף עסקים (business combination) |
| בדרך כלל, מחויבות של הרוכש להעביר נכסים נוספים או זכויות הוניות אל הבעלים הקודמים של נרכש כחלק מעסקת ההחלפה עבור השליטה על נרכש, אם אירועים עתידיים מוגדרים יתרחשו, או אם יתקיימו תנאים. אולם, תמורה מותנית עשויה גם לתת לרוכש את הזכות לקבל תזרה תמורה שהועברה קודם לכן, אם יתקיימו תנאים מוגדרים. | תמורה מותנית (contingent consideration) |

מונחים מוגדרים (המשך)

זכויות הוניות
(equity interests)

לצורך תקן זה, נעשה שימוש במונח **זכויות הוניות** כדי להתייחס באופן כללי לזכויות בעלות בישויות בבעלות משקיעים ולזכויות של בעלים, חברים או משתתפים באגודות שיתופיות.

שווי הוגן
(fair value)

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

מוניטין
(goodwill)

נכס המייצג את ההטבות הכלכליות העתידיות הנובעות מנכסים אחרים שנרכשו **בצירוף עסקים** אשר לא זוהו בפני עצמם ולא הוכרו בנפרד.

ניתן לזיהוי
(identifiable)

נכס הוא **ניתן לזיהוי** אם הוא:

(א) ניתן להפרדה, כלומר ניתן להפריד אותו או לפצל אותו מהישות ולמכור אותו, להעביר אותו, להעניק רשיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור או התחייבות קשורה, מבלי להתחשב אם הישות מתכוונת לעשות זאת; או

(ב) נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות, מבלי להתחשב אם זכויות אלה ניתנות להעברה או להפרדה מהישות או מזכויות וממחויבויות אחרות.

נכס בלתי מוחשי
(intangible asset)

נכס לא כספי, **ניתן לזיהוי**, חסר מהות פיזית.

אגודה שיתופית
(mutual entity)

ישות שאינה ישות בבעלות משקיעים, אשר מספקת דיבידנדים, עלויות מוזלות או הטבות כלכליות אחרות באופן ישיר לבעלים שלה, לחברים או למשתתפים בה. לדוגמה, חברת ביטוח שיתופית, אגודת אשראי (credit union) ואגודה שיתופית (co-operative entity) הן כולן אגודות שיתופיות.

מונחים מוגדרים (המשך)

| | |
|---|--|
| ההון בחברה בת שאינו ניתן לייחוס, במישרין או בעקיפין, לחברה אם. | זכויות שאינן מקנות שליטה (non-controlling interest) |
| לצורך תקן זה, נעשה שימוש רחב במונח בעלים על מנת לכלול מחזיקים ב זכויות הוניות של ישויות בבעלות משקיעים ובעלים או חברים או משתתפים באגודות שיתופיות . | בעלים (owners) |

נספח ב

הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

צירופי עסקים של ישויות הנמצאות תחת אותה שליטה (יישום סעיף 2(ג))

1. תקן זה לא חל על צירוף עסקים של ישויות או עסקים הנמצאים תחת אותה שליטה. צירוף עסקים שבו מעורבים ישויות או עסקים הנמצאים תחת אותה שליטה הוא צירוף עסקים שבו כל הישויות או העסקים המשתלבים נשלטים, בסופו של דבר, על ידי אותו צד או אותם צדדים, לפני צירוף העסקים ולאחריו, ושליטה זו אינה ארעית.
2. קבוצת יחידים תחשב לשולטת בישות כאשר, כתוצאה מהסדרים חוזיים, יש להם במשותף הכוח לקבוע את מדיניותה הפיננסית והתפעולית כדי להשיג הטבות מפעילויותיה. לפיכך, צירוף עסקים אינו נמצא בתחולת תקן זה כאשר לאותה קבוצה של יחידים, יש כתוצאה מהסדרים חוזיים, כוח משותף אולטימטיבי, לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של כל אחת מהישויות המשתלבות כדי להשיג הטבות מפעילויותיהן, וכוח משותף אולטימטיבי זה אינו ארעי.
3. ישות יכולה להיות נשלטת על ידי יחיד, או על ידי קבוצת יחידים הפועלים יחד לפי הסדר חוזי, ויתכן כי היחיד או קבוצת היחידים אינם כפופים לדרישות הדיווח הכספי של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. לפיכך, אין צורך שישויות משתלבות יכללו כחלק מאותם דוחות כספיים מאוחדים כדי שצירוף עסקים יחשב כצירוף שבו מעורבות ישויות הנמצאות תחת אותה שליטה.
4. שיעור הזכויות שאינן מקנות שליטה בכל אחת מהישויות המשתלבות, לפני צירוף העסקים ולאחריו, אינו רלוונטי כדי לקבוע אם בצירוף מעורבות ישויות הנמצאות תחת אותה שליטה. בדומה, העובדה שאחת מהישויות המשתלבות היא חברה בת, שלא אוחדה בדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה, אינה רלוונטית כדי לקבוע אם הצירוף הוא צירוף שבו מעורבות ישויות הנמצאות תחת אותה שליטה.

זיהוי צירוף עסקים (יישום סעיף 3)

55. תקן זה מגדיר צירוף עסקים כעסקה או אירוע אחר שבהם רוכש משיג שליטה על עסק אחד או על מספר עסקים. רוכש עשוי להשיג שליטה במגוון דרכים, לדוגמה:

(א) באמצעות העברת מזומנים, שווי מזומנים או נכסים אחרים (כולל נכסים נטו שמהווים עסק);

(ב) באמצעות התהוות התחייבויות;

(ג) באמצעות הנפקת זכויות הוניות;

(ד) באמצעות הספקת יותר מסוג אחד של תמורה; או

(ה) בלי להעביר תמורה, כולל על ידי חוזה בלבד (ראה סעיף 43).

62. ניתן לארגן צירוף עסקים בדרכים שונות מסיבות משפטיות, מיסוייות או סיבות אחרות, שכוללות את הדרכים הבאות, אך עשויות לכלול דרכים נוספות:

(א) עסק אחד, או יותר, הופכים להיות חברות בת של רוכש או שהנכסים נטו של עסק אחד, או יותר, ממוזגים משפטית לתוך הרוכש;

(ב) ישות משתלבת אחת מעבירה את הנכסים נטו שלה, או שהבעלים שלה מעבירים את הזכויות ההוניות שלהם, לישות משתלבת אחרת או לבעליה;

(ג) כל הישויות המשתלבות מעבירות את הנכסים נטו שלהן, או שהבעלים של אותן ישויות מעבירים את הזכויות ההוניות שלהם, לישות חדשה שהוקמה (לפעמים מכונה עסקת קיבוץ (roll-up or put-together transaction); או

(ד) קבוצה של בעלים קודמים של אחת מהישויות המשתלבות משיגה שליטה על הישות המשולבת.

הגדרת עסק (יישום סעיף 3)

71. עסק מורכב מתשומות ומתהליכים המיושמים לגבי תשומות אלה, שיש להם היכולת לתרום ליצירת תפוקות. שלושת הרכיבים של

עסק מוגדרים להלן (ראה סעיפים 8ב-12ד להנחיות לגבי הרכיבים של עסק):

- (א) **תשומה**: משאב כלכלי כלשהו שיוצר תפוקות, או שיש לו יכולת לתרום ליצירת תפוקות כאשר תהליך אחד או יותר מיושמים עליו. דוגמאות כוללות נכסים לא שוטפים (כולל נכסים בלתי מוחשיים או זכויות לשימוש בנכסים לא שוטפים), קניין רוחני, היכולת להשיג גישה לחומרים או לזכויות הנדרשים לעסק ועובדים.
- (ב) **תהליך**: מערכת, תקן, פרוטוקול, מוסכמה או כלל כלשהם אשר, כאשר הם מיושמים על תשומה או על תשומות, יוצרים תפוקות או שיש להם היכולת לתרום ליצירת תפוקות. דוגמאות כוללות תהליכי ניהול אסטרטגיים, תהליכים תפעוליים ותהליכי ניהול משאבים. תהליכים אלה בדרך כלל מתועדים, אבל היכולת האינטלקטואלית של כוח עבודה מאורגן שיש לו את הכישורים והנסיון הנדרשים לבצע כללים ומוסכמות עשוי לספק את התהליכים הנדרשים שיש להם היכולת להיות מיושמים על תשומות כדי ליצור תפוקות. (בדרך כלל, מערכות חשבונות, חיוב, שכר ומערכות מנהליות אחרות אינם תהליכים שמשמשים כדי ליצור תפוקות).
- (ג) **תפוקה**: התוצאה של תשומות ושל תהליכים שמיושמים על תשומות אלה שמספקת סחורות או שירותים ללקוחות, שמפיקה הכנסות מהשקעות (כמו דיבידנדים או ריבית) או שמפיקה הכנסה אחרת מפעילויות רגילות.

מבחן אפשרי לזיהוי ריכוזיות של שווי הוגן

7א. סעיף 7ב קובע מבחן אפשרי (מבחן הריכוזיות) על מנת לאפשר הערכה פשוטה אם מערכת של פעילויות ושל נכסים שנרכשה אינה עסק. ישות עשויה לבחור ליישם את המבחן, או שלא ליישמו. ישות עשויה לבצע בחירה כזו בנפרד עבור כל עסקה או עבור כל אירוע אחר. למבחן הריכוזיות יש את התוצאות הבאות:

- (א) אם מבחן הריכוזיות מתקיים, יש לקבוע כי המערכת של פעילויות ושל נכסים אינה עונה להגדרה של עסק ואין צורך בהערכה נוספת.
- (ב) אם מבחן הריכוזיות אינו מתקיים, או אם הישות בוחרת שלא ליישם את המבחן, הישות תבצע את ההערכה המפורטת בסעיפים 8ב-12ד.

ב7. מבחן הריכוזיות מתקיים אם למעשה כל השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו מתרכז בנכס יחיד הניתן לזיהוי או בקבוצה של נכסים דומים הניתנים לזיהוי. עבור מבחן הריכוזיות:

(א) נכסים ברוטו שנרכשו לא יכללו מזומנים ושווי מזומנים, נכסי מיסים נדחים, ומוניטין הנובע מהשפעות של התחייבויות מיסים נדחים.

(ב) השווי ההוגן של נכסים ברוטו שנרכשו יכלול תמורה כלשהי שהועברה (בתוספת השווי ההוגן של זכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה וכן השווי ההוגן של זכויות כלשהן שהוחזקו קודם לכן) מעבר לשווי ההוגן של נכסים ניתנים לזיהוי נטו שנרכשו. השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו עשוי להיקבע באופן רגיל כסך המתקבל על ידי הוספת השווי ההוגן של התמורה שהועברה (בתוספת השווי ההוגן של זכויות כלשהן שאינן מקנות שליטה וכן השווי ההוגן של זכויות כלשהן שהוחזקו קודם לכן) לשווי ההוגן של ההתחייבויות שניטלו (למעט התחייבויות מיסים נדחים), ולאחר מכן הפחתת הפריטים שזוהו בתת סעיף (א). אולם, אם השווי ההוגן של הנכסים ברוטו שנרכשו גדול מסך זה, לעיתים יהיה צורך בחישוב מדויק יותר.

(ג) נכס יחיד הניתן לזיהוי יכלול נכס כלשהו או קבוצה של נכסים כלשהי שיוכרו וימדדו כנכס יחיד הניתן לזיהוי בצירוף עסקים.

(ד) אם נכס מוחשי מחובר לנכס מוחשי אחר, ואינו ניתן להפרדה באופן פיזי ולשימוש בנפרד מנכס מוחשי אחר (או מנכס בסיס הכפוף לחכירה כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות), מבלי שתתהווה עלות משמעותית, או הפחתה משמעותית בתועלת או בשווי ההוגן של כל אחד מהנכסים (לדוגמה, קרקע ומבנים), נכסים אלה יחשבו כנכס יחיד הניתן לזיהוי.

(ה) בעת הערכה אם נכסים הם דומים, ישות תביא בחשבון את המהות של כל נכס יחיד הניתן לזיהוי ואת הסיכונים הכרוכים בניהול וביצירה של תפוקות מהנכסים (כלומר, מאפייני הסיכון).

(ו) הנכסים הבאים לא יחשבו כנכסים דומים:

(i) נכס מוחשי ונכס בלתי מוחשי;

- (ii) נכסים מוחשיים בקבוצות שונות (לדוגמה, מלאי, ציוד ייצור וכלי רכב) אלא אם הם נחשבים נכס יחיד הניתן לזיהוי בהתאם לקריטריון בתת סעיף (ד);
- (iii) נכסים בלתי מוחשיים ניתנים לזיהוי מקבוצות שונות (לדוגמה, שמות מותגים, רישיונות ונכסים בלתי מוחשיים בפיתוח);
- (iv) נכס פיננסי ונכס לא-פיננסי;
- (v) נכסים פיננסיים מקבוצות שונות (לדוגמה, חייבים והשקעות במכשירים הוניים); וכן
- (vi) נכסים ניתנים לזיהוי באותה קבוצה של נכסים אך בעלי מאפייני סיכון שונים באופן משמעותי.

7ג. הדרישות בסעיף ב7ב אינן מתקנות את ההנחיות לגבי נכסים דומים בתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים; וכן הן אינן מתקנות את משמעות המונח "קבוצה" בתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע, בתקן חשבונאות בינלאומי 38 ובתקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים.

רכיבים של עסק

8ב. למרות שלעסקים יש בדרך כלל תפוקות, תפוקות אינן נדרשות למערכת משולבת של פעילויות ושל נכסים על מנת להוות עסק. כדי שניתן יהיה להפעיל ולנהל מערכת משולבת של פעילויות ושל נכסים לצורך המטרה שזוהתה בהגדרה של עסק, נדרשים לה שני רכיבים חיוניים - תשומות ותהליכים המיושמים על תשומות אלה. עסק אינו צריך לכלול את כל התשומות או התהליכים שבהם המוכר השתמש להפעיל אותו עסק. אולם, על מנת להיחשב עסק, מערכת משולבת של פעילויות ושל נכסים חייבת לכלול, לפחות, תשומה ותהליך ממשי אשר יחד תורמים באופן משמעותי ליכולת ליצור תפוקה. סעיפים 12ב-12בד מפרטים כיצד יש לבחון אם תהליך הוא ממשי.

8בא. אם למערכת של פעילויות ושל נכסים שנרכשה יש תפוקות, המשכיות של הכנסות כשלעצמה אינה מצביעה שנרכשו הן תשומה והן תהליך ממשי.

9ב. המהות של הרכיבים של עסק משתנה לפי הענף ולפי מבנה הפעולות (הפעילויות) של ישות, כולל שלב הפיתוח של הישות. לעיתים קרובות, לעסקים מבוססים יש סוגים רבים ושונים של תשומות, תהליכים ותפוקות, בעוד שלעסקים חדשים יש מספר

מועט של תשומות ותהליכים ולעיתים רק תפוקה אחת (מוצר). כמעט לכל העסקים יש גם התחייבויות, אבל אין צורך שלעסק יהיו התחייבויות. יתרה מכך, למערכת של פעילויות ושל נכסים שנרכשה שאינה עסק עשויות להיות התחייבויות.

10b. [בוטל]

11b. הקביעה אם מערכת מסוימת של פעילויות ושל נכסים היא עסק תתבסס על בחינת השאלה אם משתתף בשוק יכול להפעיל ולנהל את המערכת המשולבת כעסק. לפיכך, בעת הערכה אם מערכת מסוימת היא עסק, לא רלוונטי לבדוק אם המוכר הפעיל את המערכת כעסק או אם הרוכש מתכוון להפעיל את המערכת כעסק.

בחינה אם תהליך שנרכש הוא ממשי

12b. סעיפים ב12א-ב12ד מסבירים כיצד להעריך אם תהליך שנרכש הוא ממשי אם למערכת של פעילויות ושל נכסים שנרכשה אין תפוקות (סעיף ב12ב) ואם יש לה תפוקות (סעיף ב12ג).

12א. דוגמה למערכת של פעילויות ושל נכסים שנרכשה שאין לה תפוקות במועד הרכישה היא ישות בשלב-מוקדם שטרם התחילה לייצר הכנסות. יתרה מכך, אם מערכת של פעילויות ושל נכסים שנרכשה ייצרה הכנסות במועד הרכישה, המערכת נחשבת כבעלת תפוקות באותו מועד, גם אם לאחר מכן היא לא תפיק עוד הכנסות מלקוחות חיצוניים, לדוגמה מפני שהיא תשולב על ידי הרוכש.

12ב. אם למערכת של פעילויות ושל נכסים אין תפוקות במועד הרכישה, תהליך שנרכש (או קבוצת תהליכים שנרכשה) יחשב לממשי רק אם:

(א) הוא קריטי ליכולת לפתח או להמיר תשומה שנרכשה או תשומות שנרכשו לתפוקות; וכן

(ב) התשומות שנרכשו כוללות הן כוח עבודה מאורגן שיש לו את הכישורים, הידע, או הניסיון הנדרשים לביצוע תהליך זה (או קבוצת תהליכים זו) ותשומות אחרות שכוח העבודה המאורגן יכול לפתח או להמיר לתפוקות. תשומות אחרות אלה יכולות לכלול:

(i) קניין רוחני שיכול לשמש לפיתוח סחורה או שירות;

(ii) משאבים כלכליים אחרים שניתן לפתח אותם כדי ליצור תפוקות; או

(iii) זכויות לקבל גישה לחומרים או לזכויות נדרשים אשר יאפשרו יצירה של תפוקות עתידיות.

דוגמאות לתשומות שאוזכרו בסעיפים (i)-(iii) כוללות טכנולוגיה, פרויקטים של מחקר ופיתוח בתהליך, נדליין וזכויות במינרלים.

ב12ג. אם למערכת של פעילויות ושל נכסים יש תפוקות במועד הרכישה, תהליך שנרכש (או קבוצת תהליכים שנרכשה) ייחשב ממשית אם, כאשר מיושם על תשומה שנרכשה או על תשומות שנרכשו, הוא:

(א) קריטי ליכולת להמשיך ולייצר תפוקות, והתשומות שנרכשו כוללות כוח עבודה מאורגן שיש לו את הכישורים, הידע, או הניסיון הנדרשים לביצוע תהליך זה (או קבוצת תהליכים זו); או

(ב) תורם באופן משמעותי ליכולת להמשיך ולייצר תפוקות וכן:

(i) נחשב ייחודי או נדיר; או

(ii) לא ניתן להחלפה ללא עלות, מאמץ, או עיכוב משמעותיים ביכולת להמשיך ולייצר תפוקות.

ב12ד. הדיון הנוסף הבא תומך הן בסעיף ב12ב והן בסעיף ב12ג:

(א) חוזה שנרכש הוא תשומה ולא תהליך ממשית. למרות זאת, חוזה שנרכש, לדוגמה, חוזה לניהול נדליין במיקור חוץ או ניהול נכס במיקור חוץ, עשוי להעניק גישה לכוח עבודה מאורגן. ישות תבחן אם כוח עבודה מאורגן שיש אליו גישה באמצעות חוזה כזה מבצע תהליך ממשית אשר בו הישות שולטת, ולכן הוא נרכש. גורמים שיש לשקול בעת ביצוע בחינה זו כוללים את משך החוזה ואת תנאי החידוש שלו.

(ב) קשיים בהחלפת כוח עבודה מאורגן שנרכש עשויים להצביע כי כוח העבודה המאורגן שנרכש מבצע תהליך שהוא קריטי ליכולת ליצירת תפוקות.

(ג) תהליך (או קבוצת תהליכים) אינו קריטי אם, לדוגמה, הוא טפל או שולי בהקשר לכלל התהליכים הדרושים ליצירת תפוקות.

זיהוי הרוכש (יישום סעיפים 6 ו-7)

13ב. יש להשתמש בהנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים* כדי לזהות את הרוכש - הישות שמשיגה שליטה על הנרכש. אם צירוף עסקים התרחש, אבל יישום ההנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 אינו מצביע בבירור איזה ישות מהישויות המשתלבות היא הרוכש, יש להביא בחשבון את הגורמים בסעיפים 14ב-18 כדי להגיע לקביעה זו.

14ב. בדרך כלל, בצירוף עסקים שמבוצע בעיקר באמצעות העברת מזומנים או נכסים אחרים או באמצעות התהוות התחייבויות, הרוכש הוא הישות שמעבירה את המזומנים או את הנכסים האחרים או שמתהוות לה התחייבויות.

15ב. בדרך כלל, בצירוף עסקים שמבוצע בעיקר באמצעות החלפת זכויות הוניות, הרוכש הוא הישות שמנפיקה את הזכויות ההוניות שלה. אולם, בצירופי עסקים מסוימים, שנהוג לכנותם "רכישות במהופך", הישות המנפיקה היא הנרכש. סעיפים 19ב-27 מספקים הנחיות לגבי טיפול חשבונאי ברכישות במהופך. בנוסף, יש לשקול עובדות ונסיבות רלוונטיות אחרות לצורך זיהוי הרוכש בצירוף עסקים שמבוצע באמצעות החלפת זכויות הוניות, כולל:

(א) *זכויות ההצבעה היחסיות בישות המשולבת לאחר צירוף העסקים* - בדרך כלל, הרוכש הוא הישות המשתלבת אשר בעליה כקבוצה שומרים על, או מקבלים את, החלק הגדול ביותר של זכויות ההצבעה בישות המשולבת. לצורך קביעה איזו קבוצה של בעלים שומרת על, או מקבלת את, החלק הגדול ביותר של זכויות ההצבעה, ישות תביא בחשבון את קיומם של הסדרי הצבעה לא רגילים או מיוחדים כלשהם, ואת קיומם של אופציות, כתבי אופציה או ניירות ערך המירים.

(ב) *הקיום של זכות הצבעה גדולה של מיעוט בישות המשולבת, אם אין אף בעלים אחרים או קבוצה מאורגנת של בעלים עם זכות הצבעה משמעותית* - בדרך כלל, הרוכש הוא הישות המשתלבת שהבעלים היחיד שלה או הקבוצה המאורגנת של הבעלים שלה מחזיקים את זכות ההצבעה הגדולה ביותר מבין זכויות המיעוט בישות המשולבת.

(ג) *הרכב הדירקטוריון של הישות המשולבת, או הגוף שממלא תפקיד מקביל לו* - בדרך כלל, הרוכש הוא הישות המשתלבת אשר לבעליה יש את היכולת לבחור או למנות או להדיח את

רוב החברים בדירקטוריון של הישות המשולבת, או בגוף שממלא תפקיד מקביל לו.

(ד) הרכב ההנהלה הבכירה של הישות המשולבת - בדרך כלל, הרוכש הוא הישות המשתלבת אשר ההנהלה (הקודמת) שלה היא דומיננטית במסגרת ההנהלה של הישות המשולבת.

(ה) התנאים של החלפת הזכויות ההוניות - בדרך כלל, הרוכש הוא הישות המשתלבת שמשלמת פרמיה מעבר לשווי ההוגן לפני הצירוף של הזכויות ההוניות של הישות או הישויות המשתלבות האחרות.

16ב. בדרך כלל, הרוכש הוא הישות המשתלבת אשר הגודל היחסי שלה (שנמדד, לדוגמה, במונחי נכסים, הכנסות או רווח) גדול בצורה משמעותית מזה של הישות או הישויות המשתלבות האחרות.

17ב. בצירוף עסקים שמעורבות בו יותר משתי ישויות, קביעת הרוכש תכלול התחשבות, בין היתר, בשאלה מי מהישויות המשתלבות יזמה את הצירוף, כמו גם הגודל היחסי של הישויות המשתלבות.

18ב. ישות חדשה שהוקמה כדי לבצע צירוף עסקים אינה בהכרח הרוכש. אם ישות חדשה הוקמה לצורך הנפקת זכויות הוניות כדי לבצע צירוף עסקים, אחת מהישויות המשתלבות שהיו קיימות לפני צירוף העסקים תזוהה כרוכש, באמצעות יישום ההנחיות בסעיפים 13-17ב. יחד עם זאת, ישות חדשה שמעבירה מזומן או נכסים אחרים או שמתהוות לה התחייבויות כתמורה עשויה להיות הרוכש.

רכישות במהופך

19ב. רכישה במהופך מתרחשת כאשר הישות שמנפיקה ניירות ערך (הרוכש המשפטי) מזוהה כנרכש לצרכים חשבונאיים, על בסיס ההנחיות בסעיפים 13-18ב. הישות, אשר הזכויות ההוניות שלה נרכשות (נרכש משפטית), חייבת להיות הרוכש לצרכים חשבונאיים כדי שהעסקה תיחשב רכישה במהופך. לדוגמה, לעיתים רכישות במהופך מתרחשות כאשר ישות פרטית פעילה רוצה להפוך לישות ציבורית, אבל לא רוצה לרשום את מניותיה. כדי להשיג זאת, הישות הפרטית תארגן שישות ציבורית תרכוש את זכויותיה ההוניות בתמורה לזכויות ההוניות של הישות הציבורית. בדוגמה זו, הישות הציבורית היא הרוכש משפטית משום שהיא הנפיקה את הזכויות ההוניות שלה, והישות הפרטית היא הנרכש משפטית, משום שהזכויות ההוניות שלה נרכשו. אולם, התוצאה של יישום ההנחיות בסעיפים 13-18ב היא זיהוי:

(א) הישות הציבורית **נרכש** לצרכים חשבונאיים (הנרכש חשבונאית); וכן

(ב) הישות הפרטית **כרכש** לצרכים חשבונאיים (הרוכש חשבונאית).

הנרכש חשבונאית חייב לקיים את ההגדרה של עסק כדי שהעסקה תטופל כרכישה במהופך, וחלים כל עקרונות ההכרה והמדידה בתקן זה, כולל הדרישה להכיר במוניטין.

מדידת התמורה שהועברה

20ב. ברכישה במהופך, בדרך כלל, הרוכש חשבונאית לא מנפיק כל תמורה עבור הנרכש. במקום זאת, הנרכש חשבונאית בדרך כלל מנפיק את מניותיו לבעלים של הרוכש חשבונאית. לפיכך, השווי ההוגן למועד הרכישה של התמורה שהועברה על ידי הרוכש חשבונאית תמורת הזכות שלו בנרכש חשבונאית מבוסס על מספר הזכויות ההוניות שהחברה הבת המשפטית היתה צריכה להנפיק כדי לתת לבעלים של החברה האם המשפטית את אותו שיעור בזכויות ההוניות של הישות המשולבת שנובע מהרכישה במהופך. השווי ההוגן של מספר הזכויות ההוניות המחושב בדרך זו יכול לשמש כשווי ההוגן של התמורה שהועברה תמורת הנרכש.

הכנה של דוחות כספיים מאוחדים והצגתם

21ב. דוחות כספיים מאוחדים, הנערכים לאחר רכישה במהופך, יופקו תחת השם של החברה האם המשפטית (הנרכש חשבונאית), אך יתוארו בביאורים כהמשך הדוחות הכספיים של החברה הבת המשפטית (הרוכש חשבונאית), עם תיאום אחד, שהוא תיאום למפרע של ההון המשפטי של הרוכש חשבונאית כדי לשקף את ההון המשפטי של הנרכש חשבונאית. תיאום זה נדרש כדי לשקף את ההון של החברה האם המשפטית (הנרכש חשבונאית). בנוסף, מידע השוואתי שיוצג בדוחות הכספיים המאוחדים האלה יתואם למפרע כדי לשקף את ההון המשפטי של החברה האם המשפטית (הנרכש חשבונאית).

22ב. כיוון שהדוחות הכספיים המאוחדים מייצגים המשך לדוחות הכספיים של החברה הבת המשפטית, למעט מבנה ההון שלה, הדוחות הכספיים המאוחדים משקפים את:

(א) הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת המשפטית (הרוכש חשבונאית) שמוכרים ונמדדים לפי ערכם בספרים לפני הצירוף.

- (ב) הנכסים וההתחייבויות של החברה האם המשפטית (הנרכש חשבונאית) שמוכרים ונמדדים בהתאם לתקן זה.
- (ג) העודפים והיתרות ההוניות האחרות של החברה הבת המשפטית (הרוכש חשבונאית) **לפני** צירוף העסקים.
- (ד) הסכום המוכר בדוחות הכספיים המאוחדים כזכויות הוניות שהונפקו, שנקבע לפי סיכום של הזכויות ההוניות שהונפקו על ידי החברה הבת המשפטית (הרוכש חשבונאית) שהיו קיימות מיד לפני צירוף העסקים, ושל השווי ההוגן של החברה האם המשפטית (הנרכש חשבונאית). אולם, מבנה ההון (דהיינו המספר והסוג של הזכויות ההוניות שהונפקו) משקף את מבנה ההון של החברה האם המשפטית (הרוכש חשבונאית), כולל את הזכויות ההוניות שהחברה האם המשפטית הנפיקה כדי לבצע את הצירוף. לפיכך, מבנה ההון של החברה הבת המשפטית (הרוכש חשבונאית) מוצג מחדש תוך שימוש ביחס ההחלפה שנקבע בהסכם הרכישה כדי לשקף את מספר המניות שהחברה האם המשפטית (הרוכש חשבונאית) הנפיקה ברכישה במהופך.
- (ה) החלק היחסי של הזכויות שאינן מקנות שליטה בעודפים ובזכויות הוניות אחרות בחברה הבת המשפטית (הרוכש חשבונאית), בהתאם לערך בספרים בחברה זו לפני הצירוף כמפורט בסעיפים 23 ו-24.

זכויות שאינן מקנות שליטה

- 23ב. ברכישה במהופך, יתכן שחלק מהבעלים של הנרכש משפטית (הרוכש חשבונאית) לא יחליפו את הזכויות ההוניות שלהם בזכויות הוניות של החברה האם המשפטית (הנרכש חשבונאית). בעלים אלה יטופלו כזכויות שאינן מקנות שליטה בדוחות הכספיים המאוחדים לאחר הרכישה במהופך. זאת משום שלבעלים של הנרכש משפטית, שלא החליפו את הזכויות ההוניות שלהם בזכויות ההוניות של הרוכש משפטית, יש זכות רק בתוצאות ובנכסים נטו של הנרכש משפטית, ולא בתוצאות ובנכסים נטו של הישות המשולבת. מאידך, לבעלים של הרוכש משפטית, על אף שהרוכש משפטית הוא הנרכש לצרכים חשבונאיים, יש זכות בתוצאות ובנכסים נטו של הישות המשולבת.
- 24ב. הנכסים וההתחייבויות של הנרכש משפטית נמדדים ומוכרים בדוחות הכספיים המאוחדים לפי ערכם בספרים לפני הצירוף (ראה סעיף 22א)). לפיכך, הזכויות שאינן מקנות שליטה ברכישה במהופך משקפות את זכויותיהם היחסיות של בעלי המניות הלא

שולטים בערכים בספרים לפני הצירוף של הנכסים נטו של הנרכש משפטית, גם אם הזכויות שאינן מקנות שליטה ברכישות אחרות נמדדות בשווי הוגן שלהן במועד הרכישה.

רווח למניה

25ב. כפי שצויין בסעיף 22(ד), מבנה ההון המופיע בדוחות הכספיים המאוחדים לאחר רכישה במהופך משקף את מבנה ההון של הרוכש משפטית (הנרכש חשבונאית), כולל הזכויות ההוניות שהונפקו על ידי הרוכש משפטית כדי לבצע את הצירוף.

26ב. לצורך חישוב הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור (המכנה בחישוב הרווח למניה) במהלך התקופה שבה אירעה הרכישה במהופך:

(א) המספר של המניות הרגילות הקיימות במחזור מתחילת תקופה זו ועד למועד הרכישה יחושב על בסיס הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות של הנרכש משפטית (הרוכש חשבונאית) הקיימות במחזור במהלך התקופה כפול יחס ההחלפה שנקבע בהסכם המיזוג; וכן

(ב) המספר של המניות הרגילות הקיימות במחזור ממועד הרכישה ועד לסוף תקופה זו יהיה המספר בפועל של המניות הרגילות של הרוכש המשפטי (הנרכש חשבונאית) הקיימות במחזור במהלך תקופה זו.

27ב. הרווח הבסיסי למניה, לכל אחת מהתקופות להשוואה לפני מועד הרכישה, אשר מוצגות בדוחות הכספיים המאוחדים לאחר רכישה במהופך, יחושב על ידי חלוקת:

(א) הרווח או ההפסד של הנרכש משפטית, שניתן לייחסו לבעלי המניות הרגילות בכל אחת מאותן התקופות, ב-

(ב) הממוצע המשוקלל ההיסטורי של מספר המניות הרגילות של הנרכש משפטית שהיו קיימות במחזור כפול יחס ההחלפה שנקבע בהסכם הרכישה.

הכרה בנכסים מסוימים שנרכשו ובהתחייבויות מסוימות שניטלו (יישום סעיפים 10-13)

28ב. [בוטל]

29b. [בוטל]

30b. [בוטל]

נכסים בלתי מוחשיים

31b. הרוכש יכיר, בנפרד מהמוניטין, בנכסים הבלתי המוחשיים הניתנים לזיהוי שנרכשו בצירוף עסקים. נכס בלתי מוחשי הוא ניתן לזיהוי אם הוא מקיים את קריטריון יכולת ההפרדה או את הקריטריון החוזי-משפטי.

32b. נכס בלתי מוחשי שמקיים את הקריטריון החוזי-משפטי הוא ניתן לזיהוי גם אם הנכס אינו ניתן להעברה או להפרדה מהנרכש או מזכויות ומחויבויות אחרות. לדוגמה:

(א) [בוטל]

(ב) נרכש הוא הבעלים של תחנת כוח גרעינית, אותה הוא מפעיל. הרישיון להפעלת תחנת כוח זו הוא נכס בלתי מוחשי שמקיים את הקריטריון החוזי-משפטי להכרה בנפרד מהמוניטין, גם אם הרוכש לא יכול למכור או להעביר אותה בנפרד מתחנת הכוח שנרכשה. רוכש רשאי להכיר בשווי ההוגן של רישיון ההפעלה ובשווי ההוגן של תחנת הכוח כנכס יחיד לצורכי דיווח כספי, אם אורכי החיים השימושיים של נכסים אלה דומים.

(ג) נרכש הוא הבעלים של פטנט טכנולוגי. הוא נתן לאחרים רישיון להשתמש בפטנט לצורך שימושם הבלעדי מחוץ לשוק המקומי, תמורת אחוז מוגדר מהכנסות החוץ העתידיות. גם הפטנט הטכנולוגי וגם הסכם הרישיון הקשור מקיימים את הקריטריון החוזי-משפטי להכרה בנפרד מהמוניטין, גם אם מכירה או החלפה, של הפטנט בנפרד, ושל הסכם הרישיון הקשור בנפרד, אינה מעשית.

33b. המשמעות של קריטריון יכולת ההפרדה היא שניתן להפריד נכס בלתי מוחשי או לפצל אותו מהנרכש ולמכור אותו, להעביר אותו, להעניק רישיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור או התחייבות קשורה. נכס בלתי מוחשי אשר הרוכש יוכל למכור אותו, להעניק רישיון לשימוש בו, או להחליף אותו בדרך אחרת עבור דבר בעל ערך אחר מקיים את קריטריון יכולת ההפרדה, גם אם הרוכש לא מתכוון למכור אותו, לתת רישיון לשימוש בו או להחליף אותו בדרך אחרת. נכס בלתי מוחשי שנרכש מקיים את קריטריון יכולת

ההפרדה אם קיימות ראיות לעסקאות החלפה בסוג נכס זה או בנכס מסוג דומה, גם אם עסקאות אלה אינן תדירות וללא קשר אם הרוכש מעורב בהן. לדוגמה, לעיתים קרובות ניתן רישיון לשימוש ברשימות של לקוחות ומנויים, ולפיכך הן מקיימות את קריטריון יכולת ההפרדה. גם אם הנרכש מאמין לרשימת הלקוחות שלו יש מאפיינים השונים מהמאפיינים של רשימות אחרות של לקוחות, העובדה שלעיתים קרובות ניתן רישיון לשימוש ברשימות לקוחות משמעותה בדרך כלל שרשימת הלקוחות שנרכשה מקיימת את קריטריון יכולת ההפרדה. אולם, רשימת לקוחות שנרכשה בצירוף עסקים לא תקיים את קריטריון יכולת ההפרדה אם תנאים של סודיות או הסדרים אחרים מונעים מישות למכור, להחכיר או להחליף מידע בדרך אחרת לגבי לקוחותיה.

34ב. נכס בלתי מוחשי שאינו ניתן להפרדה בפני עצמו מהנרכש או מהישות המשולבת מקיים את קריטריון יכולת ההפרדה אם הוא ניתן להפרדה ביחד עם חוזה קשור, נכס ניתן לזיהוי קשור, או התחייבות קשורה. לדוגמה:

(א) משתתפים בשוק מחליפים התחייבויות בגין פיקדונות ביחד עם נכסים בלתי מוחשיים בגין קשרי מפקידים בעסקאות החלפה נצפות. לפיכך, הרוכש יכיר בנכס הבלתי מוחשי בגין קשרי מפקידים בנפרד מהמוניטין.

(ב) נרכש הוא הבעלים של סימן מסחרי רשום, ושל מומחיות טכנית מתועדת, שאין בגינה פטנט, שמשמשת לייצור המוצר עם הסימן המסחרי. כדי להעביר בעלות על הסימן המסחרי, הבעלים נדרש להעביר בנוסף כל דבר אחר שיש בו צורך כדי שהבעלים החדש יוכל לייצר מוצר או שירות, שלא ניתן להבחין ביניהם לבין אלה שיוצרו על ידי הבעלים הקודמים. המומחיות הטכנית, שלא קיים בגינה פטנט, מקיימת את קריטריון יכולת ההפרדה, משום שהיא חייבת להיות מופרדת מהנרכש או מהישות המשולבת, ולהימכר, אם הסימן המסחרי הקשור ימכר.

זכויות שנרכשו בחזרה

35ב. כחלק מצירוף עסקים, רוכש עשוי לרכוש בחזרה זכות שהוא העניק לפני כן לנרכש להשתמש באחד או יותר מנכסי הרוכש, שהוכרו או שלא הוכרו. דוגמאות לזכויות כאלה כוללות זכות להשתמש בשם המסחרי של הרוכש בהתאם להסכם זיכיון, או זכות להשתמש בטכנולוגיה של הרוכש בהתאם להסכם הענקת רישיון לשימוש בטכנולוגיה. זכות שנרכשה בחזרה היא נכס בלתי מוחשי הניתן לזיהוי שהרוכש מכיר בו בנפרד מהמוניטין. סעיף 29 מספק הנחיות

לגבי מדידת זכות שנרכשה בחזרה, וסעיף 55 מספק הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי העוקב בזכות שנרכשה בחזרה.

36ב. אם התנאים של החוזה שיוצר זכות שנרכשה בחזרה עדיפים או נחותים ביחס לתנאים של עסקאות שוטפות בשוק בפריטים זהים או דומים, הרוכש יכיר ברווח או בהפסד מסילוק. סעיף 52 מספק הנחיות לגבי מדידת הרווח או ההפסד מסילוק זה.

כוח עבודה מגובש ופריטים אחרים שאינם ניתנים לזיהוי

37ב. הרוכש כולל במוניטין את הערך של נכס בלתי מוחשי שנרכש, שאינו ניתן לזיהוי במועד הרכישה. לדוגמה, רוכש עשוי לייחס ערך לקיום של כוח עבודה מגובש, שהוא אוסף קיים של עובדים שמאפשר לרוכש להמשיך להפעיל עסק שנרכש ממועד הרכישה. כוח עבודה מגובש לא מייצג את ההון הרוחני של כוח העבודה המיומן - הידע והניסיון (שלעיתים קרובות הם ייחודיים) שעובדים של נרכש תורמים לעבודתם. משום שכוח עבודה מגובש אינו נכס הניתן לזיהוי שיש להכיר בו בנפרד מהמוניטין, ערך כלשהו שמיוחס אליו נכלל במוניטין.

38ב. בנוסף, הרוכש כולל במוניטין ערך כלשהו שיוחס לפריטים שאינם כשירים כנכסים במועד הרכישה. לדוגמה, הרוכש עשוי לייחס ערך לחוזים פוטנציאליים שלגביהם הנרכש מקיים משא ומתן עם לקוחות חדשים במועד הרכישה. משום שהחוזים הפוטנציאליים האלה אינם בפני עצמם נכסים במועד הרכישה, הרוכש לא מכיר בהם בנפרד מהמוניטין. הרוכש לא יסווג מחדש לאחר מכן את הערך של החוזים האלה מהמוניטין בגין אירועים שהתרחשו לאחר מועד הרכישה. אולם, הרוכש יבחן את העובדות ואת הנסיבות סביב אירועים שהתרחשו זמן קצר לאחר הרכישה כדי לקבוע אם במועד הרכישה היה קיים נכס בלתי מוחשי שראוי היה להכיר בו בנפרד.

39ב. לאחר ההכרה לראשונה, רוכש מטפל בנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירוף עסקים בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים. אולם, כפי שתואר בסעיף 3 לתקן חשבונאות בינלאומי 38, הטיפול החשבונאי לאחר ההכרה לראשונה בחלק מהנכסים הבלתי מוחשיים שנרכשו נקבע בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

40ב. קריטריוני יכולת הזיהוי קובעים אם נכס בלתי מוחשי יוכר בנפרד מהמוניטין. אולם, הקריטריונים אינם מספקים הנחיות לגבי מדידת השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי, וגם אינם מגבילים את

ההנחות שישמשו במדידת השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי. לדוגמה, במדידת שווי הוגן הרוכש יביא בחשבון את ההנחות שמשותפים בשוק היו משתמשים בהן בעת המחרת הנכס הבלתי מוחשי, כגון ציפיות לחידושים עתידיים של החוזה. אין צורך שהחידושים עצמם יקיימו את קריטריוני יכולת הזיהוי. (אולם, ראה סעיף 29, שקובע חריג לעיקרון המדידה לפי שווי הוגן עבור זכויות שנרכשו בחזרה שהוכרו בצירוף עסקים.) סעיפים 36 ו-37 של תקן חשבונאות בינלאומי 38 מספקים הנחיות לגבי קביעה אם נדרש לשלב ליחידת חשבון אחת נכסים בלתי מוחשיים עם נכסים בלתי מוחשיים או מוחשיים אחרים.

מדידה של השווי ההוגן של נכסים מסוימים הניתנים לזיהוי ושל זכויות שאינן מקנות שליטה בנרכש (יישום סעיפים 18 ו-19)

נכסים עם תזרימי מזומנים לא ודאיים (הפרשות לירידת שווי)

41ב. הרוכש לא יכיר בהפרשה נפרדת לירידת שווי במועד הרכישה בגין נכסים שנרכשו בצירוף עסקים שנמדדים בשווי ההוגן שלהם למועד הרכישה, מפני שההשפעות של חוסר הודאות לגבי תזרימי מזומנים עתידיים נכללות במדידה של השווי ההוגן. לדוגמה, משום שתקן זה דורש מהרוכש, במסגרת הטיפול החשבונאי בצירוף עסקים, למדוד חייבים שנרכשו, כולל הלוואות, בערכי השווי ההוגן שלהם למועד הרכישה, הרוכש לא מכיר בהפרשה נפרדת לירידת שווי בגין תזרימי המזומנים החוזיים שנחשבים באותו מועד כסכומים שאינם ניתנים לגבייה או בהפרשה להפסד בגין הפסדי אשראי חוזיים.

נכסים הכפופים לחכירות תפעוליות שבהן הנרכש הוא המחכיר

42ב. במדידת השווי ההוגן למועד הרכישה של נכס, כגון בניין או פטנט, הכפוף לחכירה תפעולית, שבה הנרכש הוא המחכיר, הרוכש יביא בחשבון את התנאים של החכירה. הרוכש לא מכיר בנכס נפרד או בהתחייבות נפרדת אם התנאים של חכירה תפעולית עדיפים או נחותים בהשוואה לתנאי שוק.

נכסים אשר הרוכש מתכוון לא להשתמש בהם, או להשתמש בהם בדרך השונה מהדרך שבה משתתפים אחרים בשוק היו משתמשים בהם

43ב. כדי להגן על המעמד התחרותי שלו, או מסיבות אחרות, הרוכש מתכוון לא להשתמש בנכס לא פיננסי שנרכש באופן פעיל, או שיתכן שהוא אינו מתכוון להשתמש בנכס בהתאם לשימוש המיטבי שלו. לדוגמה, זה יכול להיות המקרה עבור נכס מחקר ופיתוח בלתי מוחשי שנרכש, שהרוכש מתכנן להשתמש בו באופן הגנתי על ידי מניעה מאחרים להשתמש בו. יחד עם זאת, הרוכש ימדוד את השווי ההוגן של הנכס הלא פיננסי בהנחת השימוש המיטבי שלו על ידי משתתפים בשוק בהתאם להנחת ההערכה המתאימה, הן לראשונה והן בעת מדידת שווי הוגן בניכוי עלויות למימוש עבור בחינת ירידת ערך עוקבת.

זכויות שאינן מקנות שליטה בנרכש

44ב. תקן זה מתיר לרוכש למדוד זכויות שאינן מקנות שליטה בנרכש לפי השווי ההוגן שלהן למועד הרכישה. לעיתים, רוכש יוכל למדוד את השווי ההוגן למועד הרכישה של זכויות שאינן מקנות שליטה על בסיס מחיר מצוטט בשוק פעיל של המניות (כלומר, אלה שאינן מוחזקות על ידי הרוכש). במצבים אחרים, עם זאת, מחיר מצוטט בשוק פעיל למניות לא יהיה ניתן להשגה. במצבים אלה, הרוכש ימדוד את השווי ההוגן של הזכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימוש בטכניקות הערכה אחרות.

45ב. יתכן שיהיה הבדל בין ערך השווי ההוגן למניה של הזכויות של הרוכש בנרכש לבין ערך השווי ההוגן למניה של הזכויות שאינן מקנות שליטה. ההבדל העיקרי צפוי להיות פרמית השליטה שנכללת בשווי ההוגן למניה של הזכויות של הרוכש בנרכש, או לחלופין, הניכיון בגין היעדר שליטה (שמכונה גם ניכיון הזכויות שאינן מקנות שליטה) שנכלל בשווי ההוגן למניה של הזכויות שאינן מקנות שליטה אם משתתפים בשוק יביאו בחשבון פרמיה כזו או ניכיון כזה בעת המחרת הזכויות שאינן מקנות שליטה.

מדידת מוניטין או רווח מרכישה במחיר הזדמנות

מדידת השווי ההוגן למועד הרכישה של זכויות הרוכש בנרכש באמצעות טכניקות הערכה (יישום סעיף 33)

46ב. בצירוף עסקים שהושג ללא העברת תמורה, הרוכש חייב להשתמש בשווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות שלו בנרכש במקום בשווי

ההוגן למועד הרכישה של התמורה שהועברה, כדי למדוד מוניטין או רווח מרכישה במחיר הזדמנותי (ראה סעיפים 32-34).

גורמים מיוחדים שיש להתחשב בהם ביישום שיטת הרכישה על צירופים של אגודות שיתופיות (יישום סעיף 33)

47ב. כאשר שתי אגודות שיתופיות מתאחדות, יתכן שהשווי ההוגן של ההון או של זכויות החברים בנרכש (או השווי ההוגן של הנרכש) יהיה ניתן למדידה באופן מהימן יותר מאשר השווי ההוגן של זכויות החברים שהועברו על ידי הרוכש. במצב זה, סעיף 33 דורש מהרוכש לקבוע את סכום המוניטין על ידי שימוש בשווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות של הנרכש, במקום בשווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות של הרוכש שהועברו כתמורה. בנוסף, הרוכש בצירוף של אגודות שיתופיות יכיר בנכסים נטו של הנרכש כתוספת ישירה להון (capital) או להון (equity) בדוח שלו על המצב הכספי, ולא כתוספת לעודפים, שהוא סיווג העקבי לדרך שבה סוגים אחרים של ישויות מיישמים את שיטת הרכישה.

48ב. למרות שאגודות שיתופיות דומות במובנים רבים לעסקים אחרים, יש להן מאפיינים מיוחדים שנובעים בעיקר כתוצאה מכך שהחברים שלהן הם גם לקוחות וגם בעלים. חברים באגודות שיתופיות בדרך כלל צופים לקבל הטבות תמורת החברות שלהם, לעיתים קרובות בצורת עמלות מופחתות שנגבות עבור סחורות ושירותים, או דיבידנד חסות (patronage dividend). לעיתים קרובות, החלק של דיבידנד החסות שמיוחס לכל חבר מבוסס על סכום העסקאות (business) שהחבר ביצע עם האגודה השיתופית במהלך השנה.

49ב. מדידת שווי הוגן של אגודה שיתופית צריכה לכלול הנחות שמשתתפים בשוק היו מניחים לגבי הטבות עתידיות לחברים, כמו גם הנחות רלוונטיות אחרות כלשהן שמשתתפים בשוק היו מניחים לגבי האגודה השיתופית. לדוגמה, ניתן להשתמש בטכניקת ערך נוכחי כדי למדוד את השווי ההוגן של אגודה שיתופית. תזרימי המזומנים שישמשו כנתונים למודל צריכים להתבסס על תזרימי המזומנים החזויים של האגודה השיתופית, שצפוי שישקפו הפחתות עבור הטבות לחברים, כגון עמלות מופחתות שנגבות עבור סחורות ושירותים.

קביעה מה מהווה חלק מעסקת צירוף עסקים (יישום סעיפים 51 ו-52)

50. הרוכש צריך להביא בחשבון את הגורמים הבאים, שאינם מוציאים זה את זה, ואשר אף אחד מהם אינו מכריע בפני עצמו, כדי לקבוע אם עסקה נפרדת היא חלק מעסקת ההחלפה עבור הנרכש או אם העסקה נפרדת מצירוף העסקים:

- (א) **הסיבות לעסקה** - הבנת הסיבות שבגינן הצדדים לצירוף (הרוכש והנרכש והבעלים שלהם, הדירקטורים שלהם והמנהלים שלהם - וסוכניהם) התקשרו בעסקה ספציפית או הסדר ספציפי עשויה לספק תובנה לגבי השאלה אם העסקה היא חלק מהתמורה שהועברה והנכסים שנרכשו או ההתחייבויות שניטלו. לדוגמה, אם עסקה נבנית בעיקר לטובת הרוכש או הישות המשולבת, ולא בעיקר לטובת הנרכש או לטובת בעליו הקודמים לפני הצירוף, קיימת סבירות נמוכה שהחלק של מחיר העסקה (ונכסים או התחייבויות קשורים כלשהם) ששולם יהיו חלק מעסקת ההחלפה עבור הנרכש. לפיכך, הרוכש יטפל בחלק זה בנפרד מצירוף העסקים.
- (ב) **הגורם שיזם את העסקה** - הבנה מי יזם את העסקה עשויה אף היא לספק תובנה לגבי השאלה אם העסקה היא חלק מעסקת ההחלפה עבור הנרכש. לדוגמה, יתכן שתבוצע עסקה או יתרחש אירוע אחר ביוזמת הרוכש במטרה לספק הטבות כלכליות עתידיות לרוכש או לישות המשולבת, בעוד שהנרכש או בעליו הקודמים לפני הצירוף יקבלו הטבה מועטה או לא יקבלו כל הטבה. מאידך, קיימת סבירות נמוכה שעסקה או הסדר ביוזמת העסק הנרכש או בעליו הקודמים יהיו לטובת הרוכש או לטובת הישות המשולבת, וקיימת סבירות גבוהה שהם יהיו חלק מעסקת צירוף העסקים.
- (ג) **העיתוי של העסקה** - העיתוי של העסקה עשוי אף הוא לספק תובנה לגבי השאלה אם העסקה היא חלק מההחלפה עבור הנרכש. לדוגמה, יתכן שעסקה בין הרוכש לבין הנרכש, אשר מתבצעת במהלך המשא ומתן לגבי תנאי צירוף העסקים, בוצעה כהשלמה של צירוף העסקים כדי לספק הטבות כלכליות עתידיות לרוכש או לישות המשולבת. במצב זה, סביר שהנרכש או הבעלים הקודמים שלו לפני צירוף העסקים יקבלו הטבה מועטה מהעסקה, או לא יקבלו ממנה כל הטבה, מלבד הטבות שהם מקבלים כחלק מהישות המשולבת.

סילוק למעשה של יחסים קודמים בין הרוכש לבין הנרכש בצירוף עסקים (יישום סעיף 52(א))

51ב. יתכן שבין הרוכש לבין הנרכש התקיימו יחסים לפני שהם שקלו את צירוף העסקים, שיכוננו בתקן זה "יחסים קודמים". יחסים קודמים בין הרוכש לבין הנרכש עשויים להיות חוזיים (לדוגמה, ספק ולקוח, או מעניק רישיון ומשתמש ברישיון) או לא חוזיים (לדוגמה, תובע ונתבע).

52ב. אם צירוף העסקים מסלק למעשה יחסים קודמים, הרוכש יכיר ברווח או בהפסד, שימדד לפי הבסיסים המפורטים להלן:

(א) עבור יחסים קודמים לא חוזיים (כגון תביעה), לפי שווי הוגן.

(ב) עבור יחסים חוזיים, לפי הנמוך מבין (i) לבין (ii) להלן:

(i) הסכום שבו החוזה עדיף או נחות, מנקודת המבט של הרוכש, בהשוואה לתנאים של עסקאות שוטפות בשוק בפריטים זהים או בפריטים דומים. (חוזה נחות הוא חוזה שהוא נחות במונחים של תנאי שוק שוטפים. הוא לא בהכרח חוזה מכביד שבו העלויות שלא ניתן להימנע מהן כדי לקיים את המחויבויות בהתאם לחוזה עולות על ההטבות הכלכליות שחזוי שיתקבלו ממנו.)

(ii) הסכום של הוראות סילוק כלשהן הנקובות בחוזה שזמינות לצד שכנגד שמבחינתו החוזה הוא נחות.

אם (ii) נמוך מ- (i), ההפרש נכלל כחלק מהטיפול החשבונאי בצירוף העסקים.

סכום הרווח או ההפסד שיוכר עשוי להיות תלוי בחלקו בשאלה אם הרוכש הכיר לפני כן בנכס או בהתחייבות קשורים, ולפיכך יתכן שהרווח או ההפסד שידווחו יהיו שונים מהסכום שחושב לפי הדרישות שצוינו לעיל.

53ב. יחסים קודמים עשויים להתבטא בחוזה שהרוכש מכיר בו כזכות שנרכשה בחזרה. אם החוזה כולל תנאים עדיפים או נחותים בהשוואה להמחרה של עסקאות שוטפות בשוק בפריטים זהים או דומים, הרוכש מכיר, בנפרד מצירוף העסקים, ברווח או בהפסד בגין הסילוק למעשה של החוזה, שימדד בהתאם לסעיף 52ב.

הסדרים לתשלומים מותנים לעובדים או לבעלי המניות שמכרו (יישום סעיף 52(ב))

54ב. קביעה אם הסדרים לתשלומים מותנים לעובדים או לבעלי המניות שמכרו הם תמורה מותנית בצירוף עסקים, או שהם עסקאות נפרדות, תלויה במהות ההסדרים. הבנה מהן הסיבות שבגינן הסדר הרכישה כולל הוראה לתשלומים מותנים, מי יזם את ההסדר ומתי הצדדים התקשרו בהסדר עשויה לסייע בבחינת המהות של ההסדר.

55ב. אם לא ברור אם הסדר תשלומים לעובדים או לבעלי המניות שמכרו הוא חלק מעסקת ההחלפה עבור הרכש, או שהוא עסקה נפרדת מצירוף העסקים, הרוכש יביא בחשבון את הסימנים המפורטים להלן:

(א) *העסקה נמשכת* - התנאים של ההעסקה הנמשכת על ידי בעלי המניות שמכרו אשר הופכים להיות עובדי מפתח עשויים להצביע על המהות של הסדר התמורה המותנית. התנאים הרלוונטיים להעסקה הנמשכת עשויים להיכלל בהסכם העסקה, בהסכם רכישה, או במסמך אחר כלשהו. הסדר תמורה מותנית, שבו התשלומים מבוטלים אוטומטית אם ההעסקה מסתיימת מהווה תיגמול עבור שירותים לאחר הצירוף. הסדרים שבהם התשלומים המותנים אינם מושפעים מסיום ההעסקה עשויים להצביע על כך שהתשלומים המותנים מהווים תמורה נוספת ולא תיגמול.

(ב) *משך הזמן של ההעסקה הנמשכת* - אם תקופת ההעסקה הנדרשת חופפת לתקופת התשלום המותנה, או ארוכה ממנה, אזי עובדה זו עשויה להצביע על כך שהתשלומים המותנים הם, במהות, תיגמול.

(ג) *רמת התיגמול* - מצבים שבהם התיגמול לעובדים, מלבד התשלומים המותנים, הוא ברמה סבירה בהשוואה לרמת התיגמול של עובדי מפתח אחרים בישות המשולבת, עשויים להצביע על כך שהתשלומים המותנים הם תמורה נוספת ולא תיגמול.

(ד) *תשלומים תוספתיים לעובדים* - אם בעלי המניות שמכרו, אשר לא הופכים להיות עובדים, מקבלים תשלומים מותנים נמוכים יותר למניה מאשר בעלי מניות שמכרו, אשר הופכים להיות עובדים של הישות המשולבת, אזי עובדה זו עשויה להצביע על כך שסכום התוספת של התשלומים המותנים לבעלי המניות שמכרו והפכו להיות עובדים הוא תיגמול.

(ה) **מספר המניות שנמצא בבעלות** - המספר היחסי של המניות שנמצא בבעלות בעלי המניות שמכרו ואשר נשארו עובדי מפתח עשוי להיות סימן למהות של הסדר התמורה המותנית. לדוגמה, אם כל בעלי המניות שמכרו, אשר היו הבעלים, במהות, של כל המניות של הנרכש, ממשיכים כעובדי מפתח, אזי עובדה זו עשויה להצביע על כך שהסדר הוא, במהות, הסדר חלוקת רווחים שמיועד לשלם תיגמול עבור שירותים לאחר הצירוף. לחלופין, אם בעלי המניות שמכרו, אשר ממשיכים כעובדי מפתח, היו הבעלים של חלק קטן מהמניות של הנרכש, וכל בעלי המניות שמכרו מקבלים את אותו סכום של תמורה מותנית למניה, אזי עובדה זו עשויה להצביע על כך שהתמורה המותנית היא תמורה נוספת. יש להתחשב גם בזכויות הבעלות שהוחזקו לפני הרכישה על ידי צדדים הקשורים לבעלי מניות שמכרו, אשר ממשיכים כעובדי מפתח, כגון בני משפחה.

(ו) **קשר להערכת השווי** - אם התמורה הראשונית שהועברה במועד הרכישה מבוססת על הקצה הנמוך של טווח שנקבע בהערכת השווי של הנרכש, והנוסחה המותנית מתייחסת לשיטת הערכת השווי הזאת, אזי עובדה זו עשויה להצביע על כך שהתשלומים המותנים הם תמורה נוספת. לחלופין, אם נוסחת התשלום המותנה עקבית עם הסדרים קודמים לחלוקת רווחים, אזי עובדה זו עשויה להצביע על כך שהמהות של ההסדר היא תשלום תיגמול.

(ז) **נוסחה לקביעת התמורה** - הנוסחה שמשמשת לקביעת התשלום המותנה עשויה להיות שימושית בבחינת המהות של ההסדר. לדוגמה, אם תשלום מותנה נקבע על בסיס מכפלה של רווחים, הדבר עשוי להצביע על כך שהמחויבות היא תמורה מותנית בצירוף עסקים ושהנוסחה מיועדת לוודא או לאמת את השווי ההוגן של הנרכש. לעומת זאת, תשלום מותנה שהוא שיעור מוגדר מהרווחים עשוי להצביע על כך שהמחויבות לעובדים היא הסדר לחלוקת רווחים שנועד לשלם תיגמול לעובדים עבור שירותים שניתנו.

(ח) **הסדרים וסוגיות אחרים** - התנאים של הסדרים אחרים עם בעלי מניות שמכרו (כגון הסדרי אי תחרות, חוזי ביצוע, חוזי ייעוץ והסכמי חכירת רכוש) והטיפול במסים על ההכנסה בגין תשלומים מותנים עשויים להצביע על כך שניתן ליחס את התשלומים המותנים למשהו שאינו תמורה עבור הנרכש. לדוגמה, הרוכש עשוי להתקשר, בקשר עם הרכישה, בהסדר לחכירת רכוש עם בעל מניות משמעותי שמכר. אם תשלומי החכירה שהוגדרו בחוזה החכירה נמוכים באופן משמעותי מהשוק, חלק מהתשלומים המותנים למחכיר (בעל המניות

שמכר) שנדרשים בהסדר התשלומים המותנים הנפרד, או כולם, עשויים להיות, במהות, תשלומים עבור השימוש ברכוש החכור, אשר על הרוכש להכיר בהם בנפרד בדוחותיו הכספיים לאחר הצירוף. לעומת זאת, אם חוזה החכירה קובע תשלומי חכירה שהם עקביים עם תנאי השוק עבור הרכוש החכור, יתכן שהסדר התשלומים המותנים לבעל המניות שמכר הוא תמורה מותנית בצירוף העסקים.

מענקי תשלום מבוסס מניות של הרוכש שהוחלפו תמורת מענקים שהוחזקו על ידי עובדי הנרכש (יישום סעיף 52(ב))

562. רוכש יכול להחליף את מענקי התשלום מבוסס המניות² שלו (מענקים חלופיים) תמורת מענקים שהוחזקו על ידי עובדים של הנרכש. החלפות של אופציות למניות או של מענקי תשלום מבוסס מניות אחרים, בקשר לצירוף עסקים, מטופלות כשינויים של מענקי תשלום מבוסס מניות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2 *תשלום מבוסס מניות*. אם הרוכש מחליף את המענקים של הנרכש, כל או חלק מהמדידה מבוססת השוק של המענקים החלופיים של הרוכש יכללו במדידת התמורה שהועברה בצירוף העסקים. סעיפים 57-62 מספקים הנחיות לאופן הקצאת המדידה מבוססת השוק. אולם, במצבים מסוימים שבהם מענקי הנרכש יפקעו כתוצאה מצירוף עסקים ואם הרוכש מחליף מענקים אלה כאשר הוא אינו מחויב לעשות זאת, כל המדידה מבוססת השוק של המענקים החלופיים תוכר כעלות תיגמול בדוחות הכספיים לאחר הצירוף בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2. כלומר, אף חלק מהמדידה מבוססת השוק של מענקים אלה לא יכלול במדידה של התמורה שהועברה בצירוף העסקים. הרוכש מחויב להחליף את המענקים של הנרכש אם לנרכש או לעובדיו יש את היכולת לכפות (enforce) החלפה. לדוגמה, לצורך יישום הנחיה זו, הרוכש מחויב להחליף את המענקים של הנרכש אם ההחלפה נדרשת לפי:

(א) התנאים של הסכם הרכישה;

(ב) התנאים של המענקים של הנרכש; או

(ג) החוקים או התקנות הרלוונטיים.

² בסעיפים 562-62 המונח "מענקי תשלום מבוסס מניות" מתייחס הן לעסקאות תשלום מבוסס מניות שהבשילו והן לעסקאות כאמור שלא הבשילו.

57ב. כדי לקבוע את החלק של המענק החלופי שהוא חלק מהתמורה שהועברה עבור הנרכש ואת החלק שהוא תיגמול עבור שירותים לאחר הצירוף, על הרוכש למדוד את המענקים החלופיים שהוענקו על ידי הרוכש ואת המענקים של הנרכש למועד הרכישה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2. החלק של המדידה מבוססת השוק של המענק החלופי, שהוא חלק מהתמורה שהועברה עבור הנרכש, שווה לחלק של המענק של הנרכש שניתן ליחסו לשירותים לפני הצירוף.

58ב. החלק של המענק החלופי שניתן ליחסו לשירותים לפני הצירוף הוא המדידה מבוססת השוק של המענקים של הנרכש, כפול היחס בין החלק של תקופת ההבשלה שהושלמה לבין הגבוה מבין סך כל תקופת ההבשלה או תקופת ההבשלה המקורית של המענק של הנרכש. תקופת ההבשלה היא התקופה שבמהלכה יתקיימו כל תנאי ההבשלה שהוגדרו. הגדרה של תנאי הבשלה כלולה בתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

59ב. החלק של המענק החלופי שלא הבשיל שמיוחס לשירותים לאחר הצירוף, ולפיכך מוכר כעלות תיגמול בדוחות הכספיים לאחר צירוף העסקים, שווה לסך הכל המדידה מבוססת השוק של המענק החלופי בניכוי הסכום שמיוחס לשירותים שלפני הצירוף. לפיכך, הרוכש מייחס כל עודף של המדידה מבוססת השוק של המענק החלופי, על המדידה מבוססת השוק של המענק של הנרכש לשירותים לאחר הצירוף ומכיר בעודף זה כעלות תיגמול בדוחות הכספיים לאחר צירוף העסקים. הרוכש ייחס חלק מהמענק החלופי לשירותים לאחר הצירוף אם הוא דורש שירותים לאחר הצירוף, מבלי להתייחס לשאלה אם העובדים סיפקו את כל השירותים הנדרשים כדי שהמענקים שלהם מהנרכש יבשילו לפני מועד הרכישה.

60ב. החלק של המענק החלופי שלא הבשיל שניתן ליחסו לשירותים לפני הצירוף, כמו גם החלק שניתן ליחסו לשירותים לאחר הצירוף, ישקפו את האומדן הטוב ביותר שניתן להשגה לגבי מספר המענקים החלופיים שחזוי שיבשילו. לדוגמה, אם המדידה מבוססת השוק של החלק של מענק חלופי שמיוחס לשירותים לפני הצירוף הוא 100 ש"ח, והרוכש צופה שרק 95 אחוז מהמענק יבשילו, אזי הסכום שיכלל בתמורה שהועברה בצירוף העסקים הוא 95 ש"ח. שינויים באומדן של מספר המענקים החלופיים שחזוי שיבשילו יבואו לידי ביטוי בעלות תיגמול לתקופות שבהן השינויים או הביטולים מתרחשים, ולא כתיאומים לתמורה שהועברה בצירוף העסקים. בדומה, ההשפעות של אירועים אחרים, כגון שינויים או התוצאה הסופית של מענקים עם תנאי ביצוע, שמתרחשים לאחר מועד הרכישה, מטופלות בהתאם לתקן

דיווח כספי בינלאומי 2 לצורך קביעת עלות תיגמול לתקופה שבה האירוע מתרחש.

61ב. הדרישות לקביעת החלקים של מענק חלופי שניתן ליחסם לשירותים לפני הצירוף ולשירותים לאחר הצירוף חלות בין אם המענק החלופי מסווג כהתחייבות ובין אם הוא מסווג כמכשיר הוני בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 2. כל השינויים לאחר מועד הרכישה במדידה מבוססת השוק של מענקים המסווגים כהתחייבויות, והשפעות המסים על ההכנסה המתייחסות, מוכרות בדוחות הכספיים לאחר הצירוף של הרוכש בתקופה (בתקופות) שבה השינויים מתרחשים.

62ב. השפעות המסים על ההכנסה של מענקים חלופיים של תשלומים מבוססי מניות יוכרו בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במכשירים הוניים של הנרכש

62א. לנרכש עשויות להיות במחזור עסקאות תשלום מבוסס מניות המסולקות במכשירים הוניים שהרוכש אינו מחליף תמורת עסקאות תשלום מבוסס מניות שלו. אם הבשילו, עסקאות תשלום מבוסס מניות אלה של הנרכש הן חלק מהזכויות שאינן מקנות שליטה בנרכש והן נמדדות במדידה מבוססת השוק שלהן. אם טרם הבשילו, הן נמדדות במדידה מבוססת שוק שלהן כאילו מועד הרכישה היה מועד ההענקה בהתאם לסעיפים 19 ו-30.

62ב. המדידה מבוססת שוק של עסקאות תשלום מבוסס מניות שטרם הבשילו מוקצית לזכויות שאינן מקנות שליטה על בסיס היחס בין חלק מתקופת ההבשלה שהושלמה לבין התקופה הארוכה מבין כל תקופת ההבשלה או תקופת ההבשלה המקורית של עסקת תשלום מבוסס מניות. היתרה מוקצית לשירות שלאחר הצירוף.

תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים המספקים הנחיות לגבי מדידה וטיפול חשבונאי עוקבים (ישום סעיף 54)

63ב. דוגמאות לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים המספקים הנחיות לגבי מדידה עוקבת של נכסים שנרכשו והתחייבויות שניטלו או התהוו בצירוף עסקים, וטיפול חשבונאי עוקב בהם, כוללות:

(א) תקן חשבונאות בינלאומי 38 קובע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים הניתנים לזיהוי שנרכשו בצירוף

עסקים. הרוכש מודד את המוניטין בסכום שהוכר במועד הרכישה בניכוי הפסדים כלשהם שנצברו מירידת ערך. תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים קובע את הטיפול החשבונאי בהפסדים מירידת ערך.

- (ב) תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח מספק הנחיות לגבי טיפול חשבונאי עוקב בחוזה ביטוח שנרכש בצירוף עסקים.
- (ג) תקן חשבונאות בינלאומי 12 קובע את הטיפול החשבונאי העוקב בנכסי מסים נדחים (כולל נכסי מסים נדחים שלא הוכרו) ובהתחייבויות מסים נדחים שנרכשו בצירוף עסקים.
- (ד) תקן דיווח כספי בינלאומי 2 מספק הנחיות לגבי המדידה והטיפול החשבונאי העוקב בחלק של מענקים חלופיים של תשלום מבוסס מניות שהונפקו על ידי רוכש ואשר ניתנים לייחוס לשירותים העתידיים של העובדים.
- (ה) תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מספק הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בשינויים בזכויות הבעלות של חברה אם בחברה בת לאחר שהושגה שליטה.

גילויים (יישום סעיפים 59 ו-61)

64b. כדי לקיים את המטרה שנקבעה בסעיף 59, הרוכש יתן גילוי למידע המפורט להלן לכל צירוף עסקים שהתרחש במהלך תקופת הדיווח:

- (א) השם ותיאור של הנרכש.
- (ב) מועד הרכישה.
- (ג) השיעור של הזכויות ההוניות שמקנות זכויות הצבעה שנרכשו.
- (ד) הסיבות העיקריות לצירוף העסקים ותיאור של הדרך שבה הרוכש השיג שליטה על הנרכש.
- (ה) תיאור איכותי של הגורמים שמרכיבים את המוניטין, כגון סינרגיות חזויות בין הפעילויות המשתלבות של הנרכש ושל הרוכש, נכסים בלתי מוחשיים שלא כשירים להכרה בנפרד, או גורמים אחרים.

(ו) השווי ההוגן במועד הרכישה של התמורה הכוללת שהועברה והשווי ההוגן במועד הרכישה של כל סוג עיקרי של תמורה, כגון:

(i) מזומן ;

(ii) נכסים מוחשיים או בלתי מוחשיים אחרים, כולל עסק או חברה בת של הרוכש ;

(iii) התחייבויות שהתהוו, לדוגמה, התחייבות בגין תמורה מותנית ; וכן

(iv) זכויות הוניות של הרוכש, כולל מספר המכשירים או הזכויות שהונפקו או שקיימת חובה להנפיקם והשיטה למדידת השווי ההוגן של מכשירים או זכויות אלה.

(ז) לגבי הסדרי תמורה מותנית ונכסי שיפוי :

(i) הסכום שהוכר במועד הרכישה ;

(ii) תיאור ההסדר והבסיס לפיו נקבע סכום התשלום ; וכן

(iii) אומדן של טווח התוצאות (לא מהוונות) או, אם לא ניתן לאמוד טווח, עובדה זו והסיבות שבגינן לא ניתן לאמוד טווח. אם הסכום המקסימלי של התשלום אינו מוגבל, הרוכש יתן גילוי לעובדה זו.

(ח) לגבי חייבים שנרכשו :

(i) השווי ההוגן של החייבים ;

(ii) הסכומים החוזיים ברוטו שיש זכות לקבלם ; וכן

(iii) האומדן הטוב ביותר במועד הרכישה של תזרימי המזומנים החוזיים שלא חזוי שיגבו.

הגילויים ינתנו לכל סוג עיקרי של חייבים, כגון הלוואות, חכירות מימוניות ישירות וכל סוג אחר של חייבים.

- (ט) הסכומים שהוכרו במועד הרכישה לכל קבוצת נכסים שנרכשו והתחייבויות שניטלו.
- (י) לכל התחייבות תלויה שהוכרה בהתאם לסעיף 23, המידע שנדרש בסעיף 85 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. אם התחייבות תלויה לא מוכרת משום שהשווי ההוגן שלה לא ניתן למדידה באופן מהימן, על הרוכש לתת גילוי לפרטים הבאים:
- (i) המידע שנדרש לפי סעיף 86 לתקן חשבונאות בינלאומי 37; וכן
- (ii) הסיבות בגינן לא ניתן למדוד את ההתחייבות באופן מהימן.
- (יא) הסכום הכולל של המוניטין שחזוי שיהיה ניתן לניכוי לצרכי מס.
- (יב) בגין עסקאות שהוכרו בנפרד מהרכישה של נכסים ומהנטילה של התחייבויות בצירוף עסקים בהתאם לסעיף 51:
- (i) תיאור של כל עסקה;
- (ii) הדרך שבה הרוכש טיפל בכל עסקה;
- (iii) הסכומים שהוכרו בגין כל עסקה והסעיפים בדוחות הכספיים שבהם כל סכום הוכר; וכן
- (iv) אם העסקה היא סילוק למעשה של יחסים קודמים, השיטה שבה נעשה שימוש כדי לקבוע את סכום הסילוק.
- (יג) הגילוי שנדרש לפי סעיף (יב) לעסקאות שהוכרו בנפרד יכול את הסכום של עלויות הקשורות לרכישה וגם, בנפרד, את סכום עלויות אלה שהוכר כהוצאה ואת הסעיף הנפרד או הסעיפים בדוח על הרווח הכולל שבהם הוכרו הוצאות אלה. בנוסף ניתן גילוי לסכום של עלויות הנפקה כלשהן שלא הוכרו כהוצאה ולדרך שבה הן הוכרו.

(יד) ברכישה במחיר הזדמנותי (ראה סעיפים 34-36) :

- (i) הסכום של רווח כלשהו שהוכר בהתאם לסעיף 34 והסעיף הנפרד בדוח על הרווח הכולל שבו הוכר הרווח; וכן
- (ii) תיאור של הסיבות שבגינן נוצר רווח בעסקה.
- (טו) לכל צירוף עסקים שבו הרוכש מחזיק פחות מ- 100 אחוזים בזכויות ההוניות של העסק הנרכש במועד הרכישה :
- (i) סכום הזכויות שאינן מקנות שליטה בנרכש שהוכר במועד הרכישה ובסיס המדידה של אותו סכום; וכן
- (ii) לכל זכות שאינה מקנה שליטה בנרכש שנמדדה בשווי הוגן, טכניקת ההערכה (טכניקות הערכה) ונתונים משמעותיים ששימשו למדידת אותו שווי.
- (טז) בצירוף עסקים שהושג בשלבים :

- (i) השווי ההוגן למועד הרכישה של הזכויות ההוניות בנרכש שהוחזקו על ידי הרוכש מיידית לפני מועד הרכישה; וכן
- (ii) הסכום של רווח או הפסד כלשהו שהוכר כתוצאה מהמדידה מחדש בשווי הוגן של הזכויות ההוניות בנרכש שהוחזקו על ידי הרוכש לפני צירוף העסקים (ראה סעיף 42) והסעיף הנפרד בדוח על הרווח הכולל שבו הרווח או הפסד הזה הוכר.

(יז) המידע הבא :

- (i) סכומי ההכנסות והרווח או הפסד של הנרכש ממועד הרכישה שנכלל בדוח המאוחד על הרווח הכולל לתקופת הדיווח; וכן
- (ii) ההכנסות והרווח או הפסד של הישות המשולבת לתקופת הדיווח השוטפת כאילו מועד הרכישה של כל צירופי העסקים, שהתרחשו במהלך השנה, חל בתחילת תקופת הדיווח השנתית.

אם גילוי למידע כלשהו מהמידע שנדרש לפי סעיף משנה זה אינו מעשי, הרוכש יתן גילוי לעובדה זו ויסביר מדוע הגילוי אינו מעשי. המשמעות של המונח "אינו מעשי" לצורך תקן זה זהה למשמעות המונח בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*.

65ב. עבור צירופי עסקים שהתרחשו במהלך התקופה, שבפני עצמם אינם מהותיים, אך הם מהותיים ביחד, הרוכש יתן גילוי מצרפי למידע שנדרש לפי סעיף 64(ה)-(ז).

66ב. אם מועד הרכישה של צירוף עסקים הוא לאחר סוף תקופת הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום, הרוכש יתן גילוי למידע שנדרש לפי סעיף 64, אלא אם הטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף העסקים לא הושלם במועד שבו הדוחות הכספיים אושרו לפרסום. במצב זה, הרוכש יציין אילו גילויים הוא לא יכל לתת ואת הסיבות לכך שהוא לא יכל לתת אותם.

67ב. כדי לקיים את המטרה שנקבעה בסעיף 61, הרוכש יתן גילוי למידע המפורט להלן לגבי כל צירוף עסקים מהותי, או באופן מצרפי לגבי צירופי עסקים שהם לא מהותיים בפני עצמם, אשר ביחד הם מהותיים:

(א) אם הטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף העסקים לא הושלם (ראה סעיף 45) לגבי נכסים, התחייבויות, זכויות שאינן מקנות שליטה, או פריטי תמורה ספציפיים ולפיכך הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים בגין צירוף העסקים נקבעו רק באופן ארעי:

(i) הסיבות לכך שהטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף העסקים לא הושלם;

(ii) הנכסים, ההתחייבויות, הזכויות ההוניות, או פריטי התמורה שעבורם לא הושלם הטיפול החשבונאי הראשוני; וכן

(iii) המהות והסכום של תיאומים כלשהם בתקופת המדידה שהוכרו בתקופת הדיווח בהתאם לסעיף 49.

(ב) לכל תקופת דיווח לאחר מועד הרכישה עד שהישות גובה נכס בגין תמורה מותנית, מוכרת אותו או מאבדת בדרך אחרת את הזכות לקבלו, או עד שהישות מסלקת התחייבות

בגין תמורה מותנית, או עד שההתחייבות מבוטלת או פוקעת:

- (i) שינויים כלשהם בסכומים שהוכרו, כולל הבדלים כלשהם שנוצרו בעת הסילוק;
 - (ii) שינויים כלשהם בטווח התוצאות (הלא מהוונות) והסיבות לשינויים אלה; וכן
 - (iii) טכניקות ההערכה ונתוני המפתח במודל ששימשו למדידת התמורה המותנית.
- (ג) בגין התחייבויות תלויות שהוכרו בצירוף עסקים, הרוכש יתן גילוי למידע שנדרש לפי סעיפים 84 ו-85 לתקן חשבונאות בינלאומי 37, לכל סוג של הפרשה.
- (ד) התאמה בין הערך בספרים של המוניטין בתחילת תקופת הדיווח לבין הערך שלו בסופה, תוך הצגה בנפרד של:
- (i) הסכום ברוטו והפסדים מירידת ערך שנצברו בתחילת תקופת הדיווח.
 - (ii) מוניטין נוסף שהוכר במהלך תקופת הדיווח, למעט מוניטין שנכלל בקבוצת מימוש אשר, בעת הרכישה, מקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.
 - (iii) תיאומים שנוצרו כתוצאה מהכרה עוקבת בנכסי מסים נדחים במהלך תקופת הדיווח בהתאם לסעיף 67.
 - (iv) מוניטין שנכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומוניטין שנגרע במהלך תקופת הדיווח מבלי שנכלל קודם לכן בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה.
 - (v) הפסדים מירידת ערך שהוכרו במהלך תקופת הדיווח בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36. (בנוסף לדרישה זו, תקן חשבונאות בינלאומי 36 דורש גילוי למידע לגבי הסכום בר ההשבה ולגבי ירידת ערך של מוניטין).

(vi) הפרשי שער נטו שנוצרו במהלך תקופת הדיווח בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ.

(vii) שינויים אחרים כלשהם בערך בספרים במהלך תקופת הדיווח.

(viii) הסכום ברוטו וההפסדים מירידת ערך שנצברו בסוף תקופת הדיווח.

(ה) הסכום של, והסבר לגבי, רווח או הפסד כלשהו שהוכר בתקופת הדיווח השוטפת אשר מקיים את שני התנאים הבאים:

(i) הוא קשור לנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו או להתחייבויות שניטלו בצירוף עסקים שבוצע בתקופת הדיווח השוטפת או בתקופת דיווח קודמת; וכן

(ii) גודלו, מהותו או שכיחותו הם כאלה שגילוי לגבי רלוונטי להבנה של הדוחות הכספיים של הישות המשולבת.

הוראות מעבר לגבי צירופי עסקים שמעורבים בהם רק אגודות שיתופיות או שנעשים באמצעות חוזה בלבד (יישום סעיף 66)

68ב. סעיף 64 קובע שתקן זה ייושם מכאן ולהבא על צירופי עסקים אשר מועד הרכישה שלהם הוא בתחילת או לאחר תחילת תקופת הדיווח השנתית המתחילה ביום 1 ביולי 2009 או אחריו. יישום מוקדם מותר. עם זאת, ישות תיישם תקן זה רק מתחילת תקופת דיווח שנתית שמתחילה ביום 30 ביוני 2007, או אחריו. אם ישות מיישמת תקן זה לפני מועד התחילה שלו, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) באותו מועד.

69ב. הדרישה ליישם תקן זה מכאן ולהבא משפיעה בצורה הבאה על צירוף עסקים שמעורבות בו רק אגודות שיתופיות או שנעשה באמצעות חוזה בלבד, אם מועד הרכישה של אותו צירוף עסקים הוא לפני היישום של תקן זה:

(א) סיווג - ישות תמשיך לסווג את צירוף העסקים הקודם בהתאם למדיניות החשבונאית הקודמת של הישות לטיפול החשבונאי בצירופים כאלה.

(ב) מוניטין שהוכר בעבר - בתחילת התקופה השנתית הראשונה שבה תקן זה מיושם, הערך בספרים של מוניטין שנוצר כתוצאה מצירוף העסקים הקודם יהיה הערך בספרים שלו באותו מועד בהתאם למדיניות החשבונאית הקודמת של הישות. בקביעת סכום זה, הישות תבטל את הערך בספרים של הפחתה כלשהי שנצברה בגין אותו מוניטין, ואת הקיטון המקביל במוניטין. לא יבוצעו תיאומים אחרים לערך בספרים של המוניטין.

(ג) מוניטין שהוכר לפני כן כניכוי מההון - יתכן שהתוצאה של המדיניות החשבונאית הקודמת של הישות היתה שמוניטין שנוצר בצירוף העסקים הקודם הוכר כניכוי מההון. במצב זה הישות לא תכיר במוניטין זה כנכס בתחילת התקופה השנתית הראשונה שבה תקן זה מיושם. בנוסף, הישות לא תכיר ברווח או הפסד בחלק כלשהו מהמוניטין הזה כאשר היא מממשת את כל העסק שאליו המוניטין קשור, או את חלקו, או כאשר נפגם ערכה של יחידה מניבה מזומנים אליה המוניטין קשור.

(ד) טיפול חשבונאי עוקב במוניטין - מתחילת התקופה השנתית הראשונה שבה מיושם תקן זה, ישות תפסיק להפחית מוניטין שנוצר כתוצאה מצירוף העסקים הקודם ותבדוק ירידת ערך של מוניטין בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36.

(ה) מוניטין שלילי שהוכר בעבר - יתכן שישות, שטיפלה בצירוף עסקים קודם לפי שיטת הקנייה (purchase method), הכירה ביתרת זכות נדחית בגין העודף של הזכויות שלה בשווי ההוגן נטו של הנכסים הניתנים לזיהוי וההתחייבויות של הנרכש על העלות של אותן זכויות (שלעיתים מכונה מוניטין שלילי). במצב זה, הישות תגרע את הערך בספרים של אותה יתרת זכות נדחית בתחילת התקופה השנתית הראשונה שבה תקן זה מיושם, עם תיאום מקביל ליתרת הפתיחה של העודפים לאותו מועד.