

מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה
משותפת שלו

מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו

(תיקונים לתקן דיווח כספי
בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות
בינלאומי 28)

Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture

(Amendments to IFRS 10 and
IAS 28)

תוכן העניינים

החל מעמוד

	תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים
1841	
1841	איבוד שליטה
1843	מועד תחילה
	תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות
1844	
1844	נהלים ליישום שיטת השווי המאזני
1845	מועד תחילה והוראות מעבר
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28) שפורסם בספטמבר 2014*
	תיקונים לבסיס למסקנות של תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים*
	תיקונים לבסיס למסקנות של תקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות*
	דעות מנוגדות*

* לא תורגם לעברית

מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו

תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 זוחות כספיים מאוחדים

סעיפים 25–26 מתוקנים. טקסט שנמחק מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

איבוד שליטה

25. אם חברה אם מאבדת שליטה בחברה בת, החברה האם :

(א) גורעת את הנכסים ואת ההתחייבויות של החברה הבת לשעבר מהדוח על המצב הכספי המאוחד.

(ב) מכירה בהשקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת לשעבר לפי שוויה ההוגן במועד שבו אבדה שליטה ולאחר מכן מטפלת בה ובסכומים כלשהם שהחברה הבת לשעבר חייבת, או שחייבים לה, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים רלוונטיים. השווי ההוגן הזה הזכות שנותרה נמדדת מחדש, כמתואר בסעיפים 98(ב)(iii) ו-99א. הערך שנמדד מחדש במועד שבו אבדה השליטה יחשב לשווי ההוגן במועד ההכרה לראשונה בנכס פיננסי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או, כאשר מתאים, כעלות במועד ההכרה לראשונה בהשקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת.

(ג) מכירה ברווח או בהפסד המתייחסים לאיבוד השליטה הניתנים לייחוס לזכויות השליטה לשעבר, כמפורט בסעיפים 98–99א.

26. סעיפים 97–99א מפרטים הנחיות לטיפול החשבונאי באיבוד שליטה בחברה בת.

בנספח ב, סעיף 99א נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

איבוד שליטה

...

99א. אם חברה אם מאבדת שליטה בחברה בת שאינה כוללת עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, כתוצאה מעסקה שמעורבת בה חברה כלולה או עסקה משותפת המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, החברה האם קובעת את הרווח או ההפסד בהתאם לסעיפים 98–99. הרווח או ההפסד הנובעים מהעסקה (כולל הסכומים שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר אשר יסווגו מחדש לרווח או הפסד בהתאם לסעיף 99) מוכרים ברווח או הפסד של החברה האם רק במידה של חלקם של המשקיעים הלא קשורים באותה חברה כלולה או באותה

עסקה משותפת. החלק הנותר של הרווח מבוטל כנגד הערך בספרים של ההשקעה באותה חברה כלולה או באותה עסקה משותפת. נוסף על כך, אם לחברה האם נותרת השקעה בחברה הבת לשעבר והחברה הבת לשעבר היא כעת חברה כלולה או עסקה משותפת המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, החברה האם מכירה בחלק הרווח או ההפסד הנובעים מהמדידה מחדש בשווי הוגן של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר ברווח או הפסד שלה רק במידה של חלקם של המשקיעים הלא קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת החדשות. החלק הנותר של רווח זה מבוטל כנגד הערך בספרים של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר. אם לחברה האם נותרת השקעה בחברה הבת לשעבר אשר מטופלת כעת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, החלק של הרווח או ההפסד הנובעים מהמדידה מחדש בשווי הוגן של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר מוכר במלואו ברווח או הפסד של החברה האם.

דוגמאות ליישום

דוגמה 17

לחברה אם יש 100 אחוזי זכויות בחברה בת שאינה כוללת עסק. החברה האם מוכרת 70 אחוזי מזכויותיה בחברה הבת לחברה כלולה שבה יש לה זכויות של 20 אחוז. כתוצאה מעסקה זו החברה האם מאבדת שליטה בחברה הבת. הערך בספרים של הנכסים נטו של החברה הבת הוא 100 ש"ח והערך בספרים של הזכויות שנמכרו הוא 70 ש"ח (70 ש"ח = 100 × 70% ש"ח). השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה הוא 210 ש"ח, שהוא גם השווי ההוגן של הזכויות שנמכרו. ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר היא חברה כלולה המטופלת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני ושווייה ההוגן הוא 90 ש"ח. הרווח שנקבע בהתאם לסעיפים 988–999, לפני הביטול הנדרש על ידי סעיף 999א, הוא 200 ש"ח (200 ש"ח = 100 ש"ח – 90 ש"ח + 210 ש"ח). הרווח מורכב משני חלקים:

(א) הרווח (140 ש"ח) הנובע מהמכירה של 70 האחוז מהזכויות בחברה הבת לחברה הכלולה. רווח זה הוא הפרש בין השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה (210 ש"ח) והערך בספרים של הזכויות שנמכרו (70 ש"ח). בהתאם לסעיף 999א, החברה האם מכירה ברווח או הפסד שלה בסכום הרווח הניתן לייחוס לחלקם של המשקיעים הלא קשורים בחברה הכלולה הקיימת. כלומר 80 אחוז מרווח זה, שהם 112 ש"ח (112 ש"ח = 140 × 80% ש"ח). יתרת 20 האחוז של הרווח (28 ש"ח = 140 × 20% ש"ח) מבוטלת כנגד הערך בספרים של ההשקעה בחברה הכלולה הקיימת.

המשך...

מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו

המשך ...

דוגמאות ליישום	
(ב)	<p>הרווח (60 ש"ח) הנובע מהמדידה מחדש בשווי הוגן של ההשקעה שנותרה במישרין בחברה הבת לשעבר. רווח זה הוא ההפרש בין השווי ההוגן של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר (90 ש"ח) לבין 30 אחוז מהערך בספרים של הנכסים נטו של החברה הבת (30 ש"ח = $100 \times 30\%$ ש"ח). בהתאם לסעיף 99א, החברה האם מכירה ברווח או הפסד שלה בסכום של הרווח הניתן לייחוס לחלקם של המשקיעים הלא קשורים בחברה הכלולה החדשה. זה 56 אחוז ($80\% \times 70\%$) של הרווח, כלומר 34 ש"ח (34 ש"ח = $60 \times 56\%$ ש"ח). יתרת 44 האחוז של הרווח (26 ש"ח = $60 \times 44\%$ ש"ח) מבוטלת כנגד הערך בספרים של ההשקעה שנותרה בחברה הבת לשעבר.</p>

בנספח ג, סעיף ג1ג נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

מועד תחילה

...

ג1ג. מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28), שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיפים 25–26 והוסיף את סעיף 99א. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לעסקאות המתרחשות בתקופות שנתיות המתחילות במועד שייקבע על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.[§]

[§] סעיף זה תוקן על ידי מועד התחילה של התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28, שפורסם בדצמבר 2015. מועד התחילה המקורי שנקבע (1 בינואר 2016) בוטל והוחלף במועד שייקבע על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות

סעיפים 28 ו-30 מתוקנים וסעיפים 31א-31ב ו-45ג נוספים. טקסט שנמחק מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון. סעיפים 29 ו-31 נכללו לצורך הקלה על הבנת ההקשר, אך הם אינם מתוקנים.

נהלים ליישום שיטת השווי המאזני

...

28. רווחים והפסדים הנובעים מעסקאות כלפי מעלה (upstream) ומעסקאות כלפי מטה (downstream) שמעורבים בהן נכסים שאינם מהווים עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בין ישות (כולל חברות בנות מאוחדות שלה) לבין חברה כלולה שלה או עסקה משותפת שלה מוכרים בדוחותיה הכספיים של הישות רק בגובה חלקם של המשקיעים הלא קשורים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת. עסקאות כלפי מעלה הן, לדוגמה, מכירות של נכסים מהחברה הכלולה או מעסקה משותפת למשקיע. החלק של הישות ברווחים או בהפסדים של החברה הכלולה או של העסקה המשותפת הנובעים מעסקאות אלה מבוטל. עסקאות כלפי מטה הן, לדוגמה, מכירות או השקעות של נכסים מהמשקיע לחברה הכלולה שלו או לעסקה המשותפת שלו. חלקו של המשקיע ברווחים או בהפסדים של החברה הכלולה או של העסקה המשותפת בגין עסקאות אלה מבוטל.

29. כאשר עסקאות כלפי מטה מספקות ראיה לירידה בשווי המימוש נטו של נכסים שימכרו או שיושקעו, או להפסד מירידת ערך של אותם נכסים, הפסדים אלה יוכרו במלואם על ידי המשקיע. כאשר עסקאות כלפי מעלה מספקות ראיה לירידה בשווי המימוש נטו של נכסים שירכשו או להפסד מירידת ערך של אותם נכסים, המשקיע יכיר בחלקו בהפסדים אלה.

30. הרווח או ההפסד הנובעים מההשקעה של נכסים לא כספיים שאינם מהווים עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בחברה כלולה או בעסקה משותפת בתמורה לזכות הונית בחברה כלולה זו או בעסקה משותפת זו תטופל יטופל בהתאם לסעיף 28, אלא אם כן, ההשקעה חסרת מהות מסחרית, כפי שמונח זה מתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע. אם השקעה כזו היא חסרת מהות מסחרית, הרווח או ההפסד נחשב כלא ממומש ואינו מוכר אלא אם כן חל גם סעיף 31. רווחים והפסדים שלא מומשו כאמור יבוטלו כנגד חשבון ההשקעה המטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני ולא יוצגו כרווחים נדחים או כהפסדים נדחים בדוח על המצב הכספי המאוחד של הישות או בדוח על המצב הכספי של הישות שבו ההשקעות מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני.

מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו

31. אם, נוסף על קבלת זכות הונית בחברה כלולה או בעסקה משותפת, ישות מקבלת נכסים כספיים או נכסים לא כספיים, הישות מכירה במלואו ברווח או הפסד, בחלק מהרווח או ההפסד על ההשקעה הלא כספית המתייחסת לנכסים הכספיים או לנכסים הלא כספיים שהתקבלו.

א31. הרווח או ההפסד הנובעים מעסקה כלפי מטה שמעורבים בה נכסים המהווים עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בין ישות (כולל החברות הבנות המאוחדות שלה) לבין חברה כלולה שלה או עסקה משותפת שלה מוכרים במלואם בדוחות הכספיים של המשקיע.

ב31. ישות עשויה למכור או להשקיע נכסים בשני הסדרים (בשתי עסקאות) או יותר. בעת קביעה אם נכסים אשר נמכרים או מושקעים מהווים עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, ישות תשקול אם מכירה או השקעה של נכסים אלה היא חלק מהסדרים מרובים שראוי לטפל בהם כעסקה אחת בהתאם לדרישות של סעיף 97 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10.

...

מועד תחילה והוראות מעבר

...

ג45. מכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28), שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיפים 28 ו-30 והוסיף את סעיפים א31-א31. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא למכירה או להשקעה של נכסים המתרחשות בתקופות שנתיות המתחילות במועד שייקבע על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.[§]

[§] סעיף זה תוקן על ידי מועד התחילה של התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28, שפורסם בדצמבר 2015. מועד התחילה המקורי שנקבע (1 בינואר 2016) בוטל והוחלף במועד שייקבע על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

