

**תיקון IFRS 10 "דוחות כספיים מאוחדים"**  
**ו- IAS 28 "השקעות בחברות כלולות"**  
**ובעסקאות משותפות"**

**מכירה או העברה של נכסים בין משקיע לבין  
חברה כלולה או עסקה משותפת**

**בשורה התחתונה:**

- בעסקה בה הצדדים לעסקה הם חברה מחזיקה וחברה כלולה או עסקה משותפת שלה, מידת ההכרה ברווח או בהפסד תלויה בשאלה האם הנכסים הנמכרים/מועברים מהווים "עסק" כהגדרתו ב- IFRS 3.
- בעת מכירה/העברה של נכסים המהווים "עסק" לחברה כלולה או לעסקה משותפת, או בעת איבוד שליטה בחברה בת המהווה "עסק" תוך שמירה על שליטה משותפת/השפעה מהותית בה, יש להכיר במלוא הרווח או ההפסד הנובע מהעסקה.
- לעומת זאת, בעת מכירה/העברה של נכסים שאינם מהווים "עסק" לחברה כלולה או לעסקה משותפת, או בעת איבוד שליטה בחברה בת שאינה מהווה "עסק" תוך שמירה על שליטה משותפת/השפעה מהותית בה, יש להכיר ברווח או הפסד רק בגובה חלקם של המשקיעים האחרים באותה חברה כלולה או עסקה משותפת.
- התיקון ייכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2016 בדרך של "מכאן ולהבא". אימוץ מוקדם אפשרי.

## רקע

התיקון נועד ליישב את הסתירה הקיימת בין הוראות IAS 28 (2011) "השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות" לבין הוראות IFRS 10 "דוחות כספיים מאוחדים".

בהתאם להוראות IAS 28, רווחים או הפסדים הנובעים מעסקת מכירה/העברה של נכסים לא כספיים מהישות לחברה כלולה/עסקה משותפת שלה בתמורה לזכות הונית באותה חברה מוחזקת, מוכרים בדוחותיה הכספיים של הישות רק בגובה חלקם של המשקיעים האחרים בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת. לעומת זאת, בהתאם להוראות IFRS 10, נדרש להכיר במלוא הרווח או ההפסד בעת איבוד שליטה בחברה בת כולל מכירה או העברה של החברה הבת לחברה כלולה או לעסקה משותפת.

על מנת ליישב את הסתירה ולמנוע את השונות בפרקטיקה הנובעת ממנה, התיקון קובע כי בעת מכירה/העברה של נכסים או בעת איבוד שליטה בחברה בת, בעסקה בה הצדדים לעסקה הינם המשקיע וחברה כלולה או עסקה משותפת שלו, היקף ההכרה ברווח או בהפסד הנובעים מהמכירה/מההעברה/מאיבוד השליטה תלוי בשאלה האם הנכסים/החברה בת הנמכרים/מועברים מהווים "עסק" כהגדרתו ב IFRS 3 "צירופי עסקים". במידה והנכסים/החברה בת הנמכרים/מועברים מהווים "עסק", הרווח או ההפסד הנובעים מהעסקה יוכרו במלואם. במידה ולא, חלקו של המשקיע ברווח או בהפסד הנובע מהעסקה ייגרע.

בפיתוח התיקון ה- IASB התמקד בעקרון הקונספטואלי ב- IFRS 3 האומר כי איבוד שליטה ב"עסק" הינו אירוע כלכלי מהותי הגורם למדידה מחדש של החלק הנוטר בהשקעה בחברה הבת והכרה ברווח או הפסד מהמימוש, ולכן בתיקון הוחלט כי בעת מכירה של "עסק" ממשקיע לחברה כלולה או לעסקה משותפת שלו, יש להכיר במלוא הרווח או הפסד.

**התיקון יגרום לשימת דגש נוסף על הגדרת "עסק", ולכן ישויות נדרשות להפעיל שיקול דעת זהיר בעת הקביעה האם הנכסים/החברה הבת מהווים עסק.**

## תיקון IFRS 10

- נקבע חריג לדרישת ההכרה במלוא הרווח או ההפסד בגין איבוד שליטה בחברה בת.
- בהתאם לחריג, רווח או הפסד בגין איבוד שליטה בחברה בת שאינה מהווה "עסק" הנובע מעסקה עם חברה כלולה או עסקה משותפת של החברה האם, יוכר רק בגובה חלקם של המשקיעים האחרים באותה חברה הכלולה או עסקה משותפת. סיווג מחדש של סכומים שהוכרו ברווח כולל אחר לרווח והפסד (כגון הפרשי תרגום בגין חברה בת המהווה פעילות חוץ) יבוצע גם הוא רק בגובה חלקם של המשקיעים האחרים.
- בנוסף, אם לאחר איבוד השליטה, נשמרת שליטה משותפת או השפעה מהותית בחברה הבת שנמכרה הנכללת בחריג, הרווח או ההפסד משערך ההשקעה שנותרה לשווייה ההוגן מוכר רק בגובה חלקם של המשקיעים האחרים בהשקעה שנותרה.

הטיפול החשבונאי בעסקאות מכירה של חברה בת המהווה עסק בהן יש איבוד שליטה אך נשמרת שליטה משותפת/השפעה מהותית נותר ללא שינוי. דהיינו – נדרש להכיר במלוא הרווח או ההפסד מהמכירה. כמו כן, עסקאות מכירה של חברה בת לצדדים שלישיים בהן יש איבוד שליטה אך נשמרת שליטה משותפת/השפעה מהותית נותר אף הוא ללא שינוי.

## תיקון IAS 28

- דחייה של רווח או הפסד בעת עסקאות כלפי מעלה (UPSTREAM) ועסקאות כלפי מטה (DOWNSTREAM) בין חברה משקיעה לבין חברה כלולה שלה הוגבלה רק למכירה של נכסים אשר אינם מהווים "עסק".
- נוספה דרישה כי בעסקאות DOWNSTREAM של מכירת נכסים המהווים "עסק" בין חברה משקיעה לבין חברה כלולה או עסקה משותפת שלה, יש להכיר במלוא הרווח או ההפסד בדוחותיה הכספיים של החברה המשקיעה.
- התיקון קובע כי בעת הקביעה האם הנכסים שנמכרו או שהועברו מהווים "עסק" נדרש לקבוע האם נכסים שנמכרו או שהועברו במספר בעסקאות שונות יטופלו כעסקה אחת.

שימו לב כי התיקון חל גם על עסקאות UPSTREAM. במידה וחברה כלולה או עסקה משותפת מוכרת למשקיע נכסים המהווים "עסק" והמשקיע משיג שליטה על נכסים אלו, יש להכיר במלוא הרווח או ההפסד ואין לדחות את החלק של המשקיע ברווח. בעקבות התיקון, הטיפול החשבונאי בדוחותיו של המשקיע בעסקאות UPSTREAM יהיה עקבי עם הטיפול החשבונאי בצירוף עסקים המושג בשלבים בהתאם ל-IFRS 3.

## מועד תחילה

התיקון ייושם בדרך של "מכאן ולהבא" לגבי תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 ולאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת הלב לאמור בו.**

[www.deloitte.co.il](http://www.deloitte.co.il)

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2014 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.