

## תקן חשבונאות ישראלי חדש מספר 38 "נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו"

התקן מחליף את תקן חשבונאות מספר 8 ומשנה את דרישותיו בנושאים הבאים:

- הרחבת התחולה שהייתה קיימת בתקן חשבונאות מספר 8 אשר דן באופן מצומצם אך ורק בפעילויות מופסקות
- שינוי עיתוי הסיווג של פעילות כפעילות מופסקת
- שינוי דרישות ההצגה
- סיווג של פעילות כפעילות שהופסקה לאחר תקופת הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום הוספת הוראות הצגה, סיווג ומדידה לגבי השקעות בחברות מוחזקות המסווגות כמוחזקות למכירה<sup>1</sup>

### רקע

ביום 18 ביוני 2017 פרסם המוסד הישראלי לתקינה את תקן חשבונאות מספר 38, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. תקן זה מבוסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. התקן החדש מחליף את תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות.

### עיקרי השינויים בתקן

להלן עיקרי השינויים בין תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות לבין תקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו:

1. **תחולה** - בתקן זה הורחבה התחולה לעומת תקן חשבונאות מספר 8 הדרן אך ורק בפעילויות מופסקות. תקן חשבונאות מספר 38 עוסק בנכסים לא שוטפים או בקבוצות מימוש המוחזקים למכירה או המוחזקים לחלוקה לבעלים, כולל פעילויות שהופסקו.
2. **שינוי עיתוי הסיווג של פעילות כפעילות מופסקת** - תקן חשבונאות מספר 8 קבע כי פעילות תסווג כפעילות מופסקת במועד המוקדם מבין מועד ההתקשרות בהסכם מכירה מחייב למכירת כל הנכסים בפועל המתייחסים לפעילות המופסקת לבין המועד שבו הדירקטוריון של הישות, או גוף בעל סמכות ניהולית דומה:
  - (1) אישר תוכנית פורמלית מפורטת להפסקת הפעילות, וכן
  - (2) מסר הודעה על התוכנית.תקן זה דורש סיווג של פעילות כפעילות שהופסקה מהמועד שבו קבוצת המימוש קיימה את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה (בהתאם לסעיפים 7,8) או כאשר הישות מימשה את הפעילות.

<sup>1</sup> נעשו תיקונים לגילויי דעת 57, 68 על מנת לשקף את השינויים שחלו בתקן זה.

3. **דרישות ההצגה בדוח על המצב הכספי ביחס לנכסים וההתחייבויות המיוחסים לפעילות מופסקת** - תקן חשבונאות מספר 8 דרש הצגה בגוף המאזן, של הערך בספרים ליום המאזן של סך הנכסים ושל סך ההתחייבויות, כאשר הנכסים יוצגו בסעיף נפרד **לאחר הרכוש האחר** וההתחייבויות יוצגו בסעיף נפרד **לאחר התחייבויות לזמן ארוך**. כמו כן דרש התקן **לסווג מחדש מספרי השוואה לתקופות קודמות**.  
דרישות התקן הנוכחי, תקן חשבונאות מספר 38 דומות לנדרש בתקן IFRS 5 הבינלאומי. אין דרישה ספציפית **למיקום** של הצגת הסכומים בדוח על המצב הכספי אולם, הסכומים נדרשים להיות מוצגים **בנפרד** מנכסים והתחייבויות אחרים. כמו כן, בוטלה הדרישה לסווג מחדש או להציג מחדש סכומים שהוצגו בדוחות על המצב הכספי לתקופות קודמות.

4. **דרישות ההצגה והגילוי בדוח על תזרימי המזומנים** - תקן חשבונאות מספר 8 חייב מתן גילוי **בגוף** דוח תזרים מזומנים של תזרימי המזומנים נטו שניתן לייחס לפעילות שוטפת, פעילות השקעה, ופעילות מימון של פעילויות שהופסקו. בתקן חשבונאות 38 נוספה חלופה, כמו ב- IFRS 5 וקיימת אפשרות להציג את אותם גילויים בגוף הדוחות הכספיים או בביאורים.

5. **סיווג של פעילות כפעילות שהופסקה לאחר תקופת הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום** - תקן חשבונאות מספר 8 קבע כי אם פעילות סווגה כפעילות מופסקת לאחר תקופת הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום, יש להציג בדוחות הכספיים לאותה תקופה את הפעילות כפעילות מופסקת הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל ויש להציג מחדש את מספרי ההשוואה. תקן זה אינו דורש להציג בדוחות הכספיים לאותה תקופה את הפעילות כפעילות שהופסקה הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל ואינו דורש להציג מחדש את מספרי ההשוואה.

6. **איבוד שליטה על חברה בת או איבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת**

## הצגה וסיווג

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

## מדידה

בדוחות הכספיים המאוחדים, ישות תיישם את הוראות המדידה של תקן זה על קבוצת המימוש אשר כוללת את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת שמסווגת כמוחזקת למכירה, או על קבוצת המימוש אשר כוללת את הנכסים וההתחייבויות של החברה בשליטה משותפת שמסווגת כמוחזקת למכירה.

בדוחות הכספיים הנפרדים החל ממועד הסיווג לראשונה ועד למימוש בפועל של הזכויות בחברה הבת בחברה בשליטה משותפת, תימדד ההשקעה לפי הנמוך מבין ערכה בספרים לבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

7. **השקעה בחברה כלולה** - התקן קובע כי השקעה או חלק מהשקעה בחברה כלולה שמקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה תסווג באופן זה ותימדד בהתאם להוראות התקן.

חלק כלשהו שנותר בהשקעה בחברה כלולה שלא סווג כמוחזקת למכירה יטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני עד שיתבצע המימוש של אותו חלק בהשקעה שמסווג כמוחזקת למכירה. לאחר שהתבצע המימוש, הישות תטפל בחלק כלשהו שנותר בחברה הכלולה או בחברה הכלולה לשעבר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

## מועד תחילה והוראות מעבר

התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו. התקן ייושם בדרך של מכאן ולהבא על נכסים לא שוטפים או קבוצות מימוש שמקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה ועל פעילויות שמקיימות את הקריטריונים לסיווג כפעילויות שהופסקו לאחר מועד היישום לראשונה של תקן זה.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף שיידרש.

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהוא 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.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 244,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 100 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.