

תקן חשבונאות ישראלי מספר 38, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

מחלקה מקצועית - ספטמבר 2017

רקע

בחודש יוני 2017 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - "המוסד לתקינה") את תקן חשבונאות מספר 38, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו (להלן - "תקן 38" או "התקן").

תקן 38, מבוסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו (להלן - "IFRS 5"), עם התאמות מסוימות. עם כניסתו לתוקף, תקן 38 יחליף ויבטל את תקן חשבונאות מספר 8 פעילויות מופסקות (להלן - "תקן 8").

כזכור, תקן 8 דן אך ורק בפעילויות מופסקות. לעומת זאת, תקן 38 עוסק בנכסים לא שוטפים או בקבוצות מימוש המוחזקים למכירה או המוחזקים לחלוקה לבעלים, לרבות קבוצות מימוש המקיימות את הגדרת פעילויות שהופסקו ואשר בגינן קיימות בתקן 38 דרישות הצגה ספציפיות נוספות הדומות במידה רבה לאלו הקיימות במסגרת תקן 8 (למעט בהתייחס לדרישה הקיימת בתקן 8 בדבר סיווג מחדש של מידע השוואתי תקופות קודמות בדוח על המצב הכספי (המאזן)).

תקן 38 מפרט את הדרישות והקריטריונים לסיווג, למדידה ולהצגה של נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה, של נכסים לא שוטפים המוחזקים לחלוקה לבעלים ושל פעילויות שהופסקו. זאת ועוד, מתווה התקן את הטיפול החשבונאי בגין תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת, איבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת ותוכנית מכירה של השקעה בחברה כלולה.

בהתאם לתקן 38, נכס לא שוטף או קבוצת מימוש יסווגו כמוחזקים למכירה אם הערך בספרים שלהם יושב בעיקר באמצעות עסקת מכירה ולא באמצעות שימוש מתמשך. באופן דומה, נכס לא שוטף או קבוצת מימוש יסווגו כמוחזקים לחלוקה לבעלים כאשר הישות מחויבת לחלק את הנכס או את קבוצת המימוש לבעלים. עוד קובע התקן כי כאשר הקריטריונים לסיווג כאמור אינם מתקיימים עוד (כגון במקרים של שינויים לתוכנית המכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים), יש להפסיק את הסיווג וכמו כן מתווה התקן את השלכות המדידה העשויות להיגרם בשל כך.

התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו ויידרש ביישום **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. כמו כן קיימת אפשרות ליישום מוקדם בהתקיים נסיבות מסוימות (ראה להלן).

עם כניסתו לתוקף, התקן יחליף כאמור ויבטל את תקן 8. כמו כן, כולל התקן תיקונים לתקני חשבונאות אחרים בעיקר בנוגע להחלפת מינוחים ולהוספת הפניות מתקנים אחרים כאמור לתקן 38 בהיבטים הנוגעים לנושאים המצויים תחת תחולתו. בנוסף, כולל התקן שלושה נספחים, לרבות הדגמה ליישום בדבר תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת.

¹ לעיתים, ישות מחלקת נכסים אשר אינם מזומן כדיבידנדים לבעליה במסגרת תפקידם כבעלים, דוגמת פריטי רכוש קבוע, זכויות בעלות בישות אחרת, קבוצות מימוש וכדומה.

להלן תמצית של עיקרי קביעות תקן 38:

תחולה

- דרישות **הסיווג וההצגה** של התקן חלות על **כל** הנכסים הלא שוטפים שהוכרו ועל **כל** קבוצות המימוש של הישות (דוגמאות בולטות: רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונדל"ן להשקעה).
 - דרישות **המדידה** של התקן חלות על **כל** הנכסים הלא שוטפים שהוכרו ועל כל קבוצות המימוש, **למעט** אותם נכסים שהוצאו מתחולת התקן, אשר יוסיפו להימדד בהתאם לתקן חשבונאות אחר הרלוונטי בנסיבות העניין (כגון נדל"ן להשקעה הנמדד בהתאם למודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות הישראלי מספר 16, נדל"ן להשקעה, נכסי מסים נדחים, נכסים פיננסיים בתחולת תקן חשבונאות מספר 22, מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה ועוד).
- דרישות הסיווג, ההצגה והמדידה כמצוין לעיל, חלות הן על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג **כמוחזק למכירה** והן על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג **כמוחזק לחלוקה** לבעלים בתפקידם כבעלים.

הגדרת 'קבוצת מימוש' (disposal group)²

בהתאם לתקן, '**קבוצת מימוש**' הינה קבוצה של נכסים שמיועדת למימוש, באמצעות מכירה או בדרך אחרת, יחד כקבוצה בעסקה אחת, והתחייבויות שקשורות במישרין לאותם נכסים שיועברו בעסקה. הקבוצה כוללת מוניתין שנרכש בצירוף עסקים אם הקבוצה היא **יחידה מניבה-מזומנים**³ שהוקצה אליה מוניתין בהתאם לעקרונות תקן חשבונאות 15 (מעודכן 2009), *ירידת ערך נכסים* (להלן - "**תקן 15**") או אם היא מהווה פעילות בתוך יחידה מניבה-מזומנים כזאת.

סיווג של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים

סיווג כמוחזק למכירה

ישות תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה אם הערך בספרים שלו **יושב בעיקר** באמצעות **עסקת מכירה**⁴ ולא באמצעות שימוש מתמשך.

על מנת שסיווג זה יתקיים צריכים להתקיים **שני** התנאים להלן **באופן מצטבר**:

1. הנכס (קבוצת המימוש) חייב להיות זמין למכירה מיידית במצבו הנוכחי, בכפיפות רק לתנאים שהם רגילים ומקובלים במכירות של נכסים (או קבוצות מימוש) כאלה; **וכן**
2. המכירה של הנכס (קבוצת המימוש) חייבת להיות **צפויה ברמה גבוהה** (highly probable) - כדי שתנאי זה יתקיים צריכים להתקיים **כל** הסעיפים הבאים באופן מצטבר:
 - א. הדרג המתאים של ההנהלה חייב להיות מחויב לתוכנית למכירת הנכס (קבוצת המימוש);
 - ב. הפעילות לאיתור קונה ולהשלמת התוכנית למכירת הנכס **החלה**;
 - ג. הנכס חייב להיות משווק **באופן פעיל** לצורך מכירה במחיר שהוא **סביר** ביחס לשווי ההוגן הנוכחי שלו;
 - ד. נדרש שיהיה **חזוי** (expected) שתוך שנה ממועד הסיווג, המכירה תהיה כשירה להכרה כמכירה שהושלמה (למעט בנסיבות בהן נגרם עיכוב על ידי אירועים או נסיבות שהם מעבר לשליטת הישות וקיימות ראיות מספיקות לכך שהישות נשארה מחויבת לתוכניתה למכירת את הנכס (או את קבוצת המימוש)⁵; **וכן**
- ה. צריך שפעולות שנדרשות להשלמת התוכנית יצביעו על כך **שאין זה סביר** שיעשו שינויים משמעותיים לתוכנית או שהתוכנית תבוטל.

² ראה נספח א' לתקן בדבר מונחים מוגדרים.

³ 'יחידה מניבה-מזומנים' היא קבוצת הנכסים הקטנה ביותר אשר ניתנת לזיהוי ואשר מניבה תזרימי מזומנים חיוביים שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי המזומנים החיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות אחרות של נכסים.

⁴ עסקאות מכירה כוללות **עסקאות החלפת נכסים** לא שוטפים בנכסים לא שוטפים אחרים כאשר להחלפה יש מהות מסחרית בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע*.

⁵ **נספח ב'** לתקן, המהווה חלק בלתי נפרד של התקן, אשר עוסק בנסיבות בהן מתארכת התקופה הנדרשת להשלמת מכירה של פריט, כולל קריטריונים המפרטים בדבר נסיבות בהן העיכוב נגרם על ידי אירועים או נסיבות שהם מעבר לשליטת הישות וקיימות ראיות מספיקות לכך שהישות נשארה מחויבת לתוכניתה למכור את הנכס (או את קבוצת המימוש).

סיווג כמוחזק לחלוקה

באופן דומה לאמור לעיל, התקן דורש סיווג של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש כמוחזקים לחלוקה לבעלים כאשר הישות **מחויבת** לחלק את הנכס או את קבוצת המימוש לבעלים.

על מנת שסיווג זה יתקיים צריכים להתקיים שני תנאים **באופן מצטבר**:

1. הנכס (קבוצת המימוש) חייב להיות זמין לחלוקה מיידית במצבו הנוכחי; **וכן**
2. החלוקה של הנכס (קבוצת המימוש) חייבת להיות **צפויה ברמה גבוהה** (highly probable) - כדי שתנאי זה יתקיים צריכים להתקיים **כל** הסעיפים הבאים באופן מצטבר:
 - א. הפעולות להשלמת החלוקה חייבות להתחיל;
 - ב. הצפי הוא שהחלוקה תושלם תוך שנה אחת ממועד הסיווג; **וכן**
 - ג. נדרש שהפעולות שנדרשות להשלמת החלוקה יצביעו על כך **שאינו זה סביר** שיחולו שינויים משמעותיים בחלוקה או שהחלוקה תבוטל.

היבטי הצגה

במידה **ומתקיימים הקריטריונים** לסיווג כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים, נכסים לא שוטפים אלו **יסווגו** בדוח על המצב הכספי, בדרך כלל, כנכסים **שוטפים** מוחזקים למכירה או לחלוקה לבעלים. המשמעות הינה כי נכסים לא שוטפים שסווגו כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים והנכסים של קבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים **יוצגו בנפרד** בצד הנכסים בדוח על המצב הכספי. באופן עקבי לכך, ההתחייבויות של קבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים תוצגנה **בנפרד** בצד ההתחייבויות בדוח על המצב הכספי. ההצגה תהא, בדרך כלל, **בזמן הקצר** בצד הנכסים השוטפים ובצד ההתחייבויות השוטפות.

סכומים שהוצגו בדוחות הכספיים לתקופות **קודמות לא יסווגו מחדש** בכדי לשקף את הסיווג בדוח על המצב הכספי לתקופה המוצגת **האחרונה**.

תזכורת: בהתאם לתקן 8, נכסים אשר משתייכים לפעילות מופסקת כמשמעות מונח זה בתקן 8 מוצגים בסכום אחד לנכסים בסעיף נפרד לאחר הרכוש האחר ובסכום אחד להתחייבויות בסעיף נפרד לאחר התחייבויות לזמן ארוך, **לרבות בגין תקופות דיווח קודמות**. עם ביטול תקן 8 וכניסתו של תקן 38 לתוקף, הנכסים המוחזקים למכירה וההתחייבויות המיוחסות במישרין לנכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה (בין אם הם משתייכים לפעילות שהופסקה כמשמעות מונח זה בתקן 38 ובין אם לאו) יוצגו בדרך כלל במסגרת הזמן הקצר (קרי, כנכסים שוטפים וכהתחייבויות שוטפות) ולא בזמן הארוך וזאת באופן עקבי להוראות תקן 34, **הצגה של דוחות כספיים** (להלן - "**תקן 34**") וכמו כן כאמור, לא יתבצע סיווג מחדש של תקופות קודמות.

היבטי מדידה

במועד הסיווג לראשונה ובתקופות עוקבות, נכס לא שוטף או קבוצת מימוש שסווגו כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים ימדדו לפי **הנמוך** מבין ערכם בספרים לבין שווים ההוגן בניכוי העלויות למכירה או בניכוי העלויות לחלוקה⁶, לפי העניין. משמעות האמור הינה הכרה בהפסד מיידית ערך בגין כל הפחתת ערך (write-down) בנסיבות בהן השווי ההוגן בניכוי העלויות למכירה או לחלוקה **נמוך** מערך הספרים.

תקן 38 קובע כי מייד **לפני** הסיווג לראשונה של נכס (או קבוצת המימוש) כמוחזק למכירה, הערכים בספרים של הנכס (או של כל הנכסים וההתחייבויות בקבוצה) ימדדו בהתאם לתקני החשבונאות המתאימים. משמעות האמור, בין היתר, הינה בחינת הצורך ביישום עקרונות תקן 15, שכן עצם ההחלטה למימוש לכשעצמה, מהווה **סממן** אפשרי לקיומה של ירידת ערך⁷. בהמשך לכך, עם הפעלת עקרונות המדידה המפורטים בתקן 38 (קרי, מדידת פריטים **כנמוך** מבין ערכם בספרים לבין שווים ההוגן בניכוי העלויות למכירה או בניכוי העלויות לחלוקה כאמור לעיל), עשוי לעלות צורך ברישום ירידת ערך **נוספת**. זאת ועוד, בהתאם לתקן 38, ירידת ערך כאמור תירשם כהפסד מיידית ערך **ברווח או הפסד**, גם אם המדובר בנכס שנמדד לפי

⁶ IFRS 5 דורש למדוד את עלויות המכירה לפי ערכן הנוכחי כאשר המכירה חזויה להתרחש מעבר לשנה אחת ותוך כך דורש להציג כל גידול בערך הנוכחי של העלויות מכירה שנגרם בשל חלוף הזמן ברווח או הפסד כעלות מימון. בתקן 38 **לא קיימת** הוראה מקבילה.

⁷ כזכור, בהתאם לתקן 15, בחינת ירידת ערך מבוססת על השוואה בין ערך הספרים של הפריט הנבחן ובין סכום בר ההשבה (אשר הינו **הגבוה** מבין השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה לבין שווי השימוש).

מודל הערכה מחדש וקיימת בגין הפריט יתרת קרן בזכות, וזאת בשונה מעקרונות תקן 15, בנסיבות דומות (אשר לפיו, הפסד מירידת ערך של פריט שהוערך מחדש יטופל תחילה כהקטנת ההערכה מחדש).

זקיפת הפחת וההפחתה על נכס בר-פחת שסווג כמוחזק למכירה או על נכסים בני-פחת המהווים חלק מקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה **תיפסק**. אולם, אם קבוצת המימוש שסווגה כמוחזקת למכירה או כמוחזקת לחלוקה לבעלים כוללת **התחייבויות**, יש להמשיך ולהכיר בריבית ובהוצאות אחרות שניתן לייחסן להתחייבויות אלה (דהיינו, המשך מדידת ההתחייבויות בהתאם לבסיס המדידה שלהן).

בעת מדידה מחדש עוקבת של קבוצת מימוש, הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות **שאינם** כפופים לדרישות המדידה בתקן 38 והנכללים בקבוצת המימוש המסווגת כמוחזקת למכירה, יימדדו מחדש בהתאם לכללי החשבונאות המתייחסים אליהם, **לפני** ביצוע המדידה של השווי ההוגן בניכוי העלויות למכירה של קבוצת המימוש.

בתקופות עוקבות, ישות תכיר ברווח בגין גידול עוקב כלשהו בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של **נכס**, אך לא מעבר להפסד מירידת ערך המצטבר שהוכר בהתאם לתקן 38 או שהוכר לפני כן בהתאם לתקן 15. באופן דומה, בתקופות עוקבות ישות **תכיר ברווח** בגין גידול עוקב כלשהו בשווי ההוגן בניכוי העלויות למכירה **של קבוצת מימוש**, בכפוף לכך שלא ניתן לרווח זה ביטוי במסגרת המדידה הפרטנית של הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות **שאינם** כפופים לדרישות המדידה בתקן 38 והנכללים בקבוצת המימוש המסווגת כמוחזקת למכירה, אך **לא מעבר** להפסד מירידת ערך המצטבר שהוכר בהתאם לתקן 38 (דהיינו, בהתייחס לקבוצת המימוש בכללותה) או שהוכר לפני כן בהתאם לתקן 15.

הפסד מירידת ערך (או רווח עוקב כלשהו) שהוכר בגין קבוצת מימוש יקטין (או יגדיל) את סכום הנכסים הלא שוטפים בקבוצה שהם בתחולת דרישות המדידה של תקן 38.

חשיבות עיתוי הסיווג כמוחזק למכירה/מוחזק לחלוקה

אם הקריטריונים לסיווג נכס (קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה מתקיימים **לאחר** תקופת הדיווח אך **לפני** אישור הדוחות הכספיים לפרסום, הישות **לא תסווג** נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) כמוחזק למכירה באותם דוחות כספיים כאשר הם יפורסמו, דהיינו לא מדובר באירוע המחייב התאמה.

בנסיבות כאמור יידרש **גילוי** למידע שלהלן:

- תיאור של הנכס הלא שוטף (או של קבוצת המימוש);
- תיאור של העובדות והנסיבות של המכירה או שהובילו למימוש החזוי, ותיאור של האופן והעיתוי החזויים של מימוש זה.

תזכורת: תקן 8 כפי שפורסם במקור, כלל דרישה לפיה, בנסיבות בהן האירוע בגינו נדרש ליישם את דרישות ההצגה והגילוי בגין פעילות מופסקת מתרחש **לאחר** תום תקופת הדיווח הכספי אך **לפני** מועד אישור הדוחות הכספיים, נדרש היה להחיל את הדרישות המפורטות בתקן 8 למפרע, דהיינו, להציג בדוחות הכספיים לאותה תקופה את הפעילות כפעילות מופסקת, הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל ונדרש היה להציג מחדש את מספרי ההשוואה על מנת להפריד את הפעילות המופסקת הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח על הרווח הכולל (קרי, כאירוע מחייב התאמה) וזאת בניגוד לעקרונות התקן הבינלאומי עליו התבסס תקן 8 בשעתו. תקן 34, **הצגה של דוחות כספיים** שפורסם בינואר 2014 כלל תיקון לתקן 8 והשמיט דרישה זו בדבר הצגה מחדש כך שנותרו בתוקף רק דרישות הגילוי.

נכסים לא שוטפים המיועדים לנטישה

בהתאם לתקן, נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שמיועד לנטישה⁸ **לא יסווג** בדוח על המצב הכספי כמוחזק למכירה זאת משום שערכו בספרים יושב בעיקר באמצעות שימוש מתמשך. עם זאת, אם קבוצת מימוש שמיועדת לנטישה **מקיימת את ההגדרה של פעילות שהופסקה**, אזי הישות **תציג את התוצאות** בדוח על הרווח הכולל ואת תזרימי המזומנים של קבוצת המימוש כפעילויות שהופסקו במועד בו מופסק השימוש בה.

⁸ פריטים שמיועדים לנטישה כוללים נכסים לא שוטפים (או קבוצת מימוש) שמיועדים לשימוש עד סוף החיים הכלכליים שלהם או המיועדים **לסגירה** ולא למכירה.

איבוד שליטה על חברה בת או איבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת ותכנית מכירה בחברה כלולה⁹

סיווג

התקן קובע כי ישות שמחויבת לתוכנית מכירה, אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת או באיבוד שליטה משותפת על חברה בשליטה משותפת, תמשיך לאחד או לאחד באיחוד יחסי את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת או של החברה בשליטה משותפת, בהתאמה, אך תסווג בדוחותיה הכספיים המאוחדים את כל הנכסים וההתחייבויות של החברה האמורה בהתקיים הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה המפורטים לעיל. 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, יסווג מלוא ההשקעה בחברה הבת או בחברה בשליטה משותפת כמוחזקות למכירה גם במקרים בהם לחברה האם יישארו זכויות כלשהן בחברה הבת או בחברה בשליטה משותפת.

עוד קובע התקן כי ישות תסווג כמוחזק למכירה רק חלק ההשקעה בחברה כלולה המקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה.

מדדה

בדוחות הכספיים המאוחדים, הוראות המדידה הקבועות בתקן 38 תיושמו בהתייחס לקבוצת מימוש, אשר כוללת את כל הנכסים וההתחייבויות של חברה בת או חברה 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 (קרי, חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני לאחר ביטול זקיפת פחת והפחתה על הנכסים בני פחת של החברה הבת/בחברה בשליטה משותפת שהם בתחולת דרישות המדידה של התקן) לבין שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.

במועד איבוד השליטה על חברה בת או על חברה בשליטה משותפת, השקעה כלשהי שנותרת בחברה הבת לשעבר או בחברה בשליטה משותפת לשעבר תימדד כלהלן:

- יתרת השקעה אשר מקנה השפעה מהותית תימדד בהתאם לשיטת השווי המאזני כאילו ההשקעה לא סווגה מעולם כמוחזקת למכירה.
- יתרת השקעה אשר אינה מקנה השפעה מהותית תימדד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, קרי, כהשקעה בנכס פיננסי (בשווי הוגן או בעלות לפי העניין)¹⁰.

הפרש כלשהו שיווצר במועד איבוד השליטה ייזקף לרווח או הפסד.

באופן עקבי לאמור לעיל, התקן דורש יישום של הוראות המדידה הקבועות במסגרתו באשר להשקעה או חלק מהשקעה בחברה כלולה שמקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה. חלק כלשהו שנותר בהשקעה בחברה כלולה שלא סווג כמוחזק למכירה יטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, עד מימוש אותו חלק בהשקעה שמסווג כמוחזק למכירה. לאחר המימוש, הישות תטפל בחלק כלשהו שנותרת בחברה הכלולה או בחברה הכלולה לשעבר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, דהיינו, בשיטת השווי המאזני, ככל ונותרת בידי הישות המחזיקה השפעה מהותית על הישות המוחזקת או כהשקעה בנכס פיננסי.

תזכורת: ביישום תקני דיווח כספי בינלאומיים, במועד איבוד השליטה, איבוד שליטה משותפת או איבוד השפעה מהותית, הזכות שנותרת בידי החברה המחזיקה נמדדת מחדש בשווייה הוגן לאותו מועד וערך זה ייחשב, לפי העניין, כעלות ההשקעה שתטופל מאותו מועד בהתאם לשיטת השווי המאזני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (IAS 28) או כשווי הוגן במועד ההכרה לראשונה בנכס פיננסי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 39 (IAS 39) או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (IFRS 9), לפי העניין. בתקינה הישראלית אין אירוע מדידה מחדש של ההשקעה שנותרת וההשקעה שנותרת בספרים מבוססת על החלק היחסי מערך הספרים של ההשקעה נכון למועד המכירה.

⁹ נספח ג' לתקן כולל הדגמה ליישום בגין תוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה על חברה בת (הכוללת, בין היתר, הדגמה בדבר מתכונת ההצגה בדוחות הכספיים המאוחדים והנפרדים).

¹⁰ במידה והמדובר בנכס פיננסי סחיר, ההשקעה תטופל בהתאם לגילוי דעת 33 של לשכת רואי חשבון, הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה לניירות ערך ותעודות השתתפות בקרנות השקעה בנאמנות. אם ההשקעה אינה נכס פיננסי סחיר, אזי המדידה תהיה לפי העלות.

שינויים לתוכנית מכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים

התקן עוסק גם בשינויים לתוכנית מכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים ומפרט כי אם הקריטריונים לגבי נכס (קבוצת מימוש) מוחזק למכירה או מוחזק לחלוקה לבעלים אינם מתקיימים עוד, הישות תפסיק לסווג את הנכס (או את קבוצת המימוש) כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים, לפי העניין.

נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שאינו מסווג עוד כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים יימדד לפי הנמוך מבין:

- ערכו בספרים לפני שהנכס (או קבוצת המימוש) סווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה, מותאם בגין פחת, הפחתה או הערכות מחדש שהיו מוכרים אם הפריט לא היה מסווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה, לבין
- הסכום בר ההשבה של הנכס במועד החלטה שלא למכור או לחלק.

כל תיאום בערך הנכס (או קבוצת המימוש) שיידרש בגין האמור לעיל ייכלל ברווח או הפסד מפעולות נמשכות לתקופה בה הקריטריונים לסיווג חדלו מלהתקיים.

בנסיבות בהן קבוצת המימוש שחדלה להיות מסווגת כמוחזקת למכירה היא חברה בת או חברה בשליטה משותפת, הדוחות הכספיים של הישות לתקופות החל ממועד הסיווג כמוחזקת למכירה יותאמו למפרע כאילו החברה הבת או החברה בשליטה משותפת לא סווגו מעולם כמוחזקות למכירה.

באופן עקבי לעיקרון זה, כאשר השקעה או חלק מהשקעה בחברה כלולה שסווגה קודם לכן כמוחזקת למכירה אינה מקיימת עוד את הקריטריונים לסיווג כאמור, יש לטפל בה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני למפרע החל ממועד סיווגה כמוחזקת למכירה. דוחות כספיים לתקופות החל ממועד הסיווג כמוחזקת למכירה יתוקנו בהתאם.

הצגה וגילוי בגין נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה - סיכום עקרונות

- נכס לא שוטף המסווג כמוחזק למכירה ונכסים של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד מנכסים אחרים בדוח על המצב הכספי (מאזן) בזמן הקצר.
- ההתחייבויות של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד מהתחייבויות אחרות בדוח על המצב הכספי (מאזן) בזמן הקצר.
- נכסים והתחייבויות אלה לא יקוזזו ולא יוצגו בסכום אחד.
- ישות תציג בנפרד בדוח על השינויים בהון הכנסה מצטברת או הוצאה מצטברת כלשהן שהוכרו ברווח כולל אחר הקשורות לנכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה.
- סכומים שהוצגו בדוחות על המצב הכספי לתקופות קודמות בגין נכסים לא שוטפים או בגין הנכסים וההתחייבויות של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה לא יסווגו מחדש (reclassify) ולא יוצגו מחדש (re-present) כדי לשקף את הסיווג בדוח על המצב הכספי לתקופה המוצגת האחרונה (משמע, אם נכס סווג כמוחזק למכירה בדוח על המצב הכספי בתקופת הדיווח הנוכחית, אין להציג מספרי השוואה לתקופות קודמות כאילו שהנכס סווג כמוחזק למכירה בתקופות קודמות ומתכונת ההצגה הקודמת תיוותר בעינה).

בתקופה בה נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) סווג כמוחזק למכירה או נמכר יינתן גילוי למידע המפורט להלן במסגרת הביאורים:

- תיאור של הנכס הלא שוטף (או של קבוצת המימוש).
- תיאור של העובדות והנסיבות של המכירה או של העובדות והנסיבות שהובילו למימוש החזוי, ותיאור של האופן והעיתוי החזויים של מימוש זה.
- הרווח או הפסד שהוכר בהתאם ליישום עקרונות המדידה בתקן 38 בדבר הכרה בהפסדים מירידת ערך וביטולם והסעיף בדוח על הרווח הכולל אשר כולל את הרווח או הפסד האמור, אלא אם הוא מוצג בנפרד על פני הדוח.
- בתקופה בה התקבלה החלטה לשנות תוכנית למכירת נכס לא שוטף, יינתן גילוי שיכלול תיאור של העובדות והנסיבות שהובילו להחלטה ותיאור של השפעת החלטה על תוצאות הפעילות לתקופה ולתקופות קודמות כלשהן שמוצגות.

פעילויות שהופסקו

פעילות שהופסקה מוגדרת בתקן **כרכיב של ישות** שמומש או שמשווג כמוחזק למכירה, **וכן**

- מייצג תחום פעילות עסקית, או אזור גיאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי (major) ונפרד, **או**
- מהווה חלק מתוכנית יחידה ומתואמת למימוש של תחום פעילות עסקית, או אזור גיאוגרפי של פעילויות, שהוא עיקרי ונפרד.

לצורך יישום ההגדרה לעיל, **'רכיב של ישות'** מורכב מפעילויות ותזרימי מזומנים שניתנים להבחנה בבירור, מבחינה תפעולית ולמטרות דיווח כספי, משאר הישות. במילים אחרות, רכיב של ישות אשר היה מהווה יחידה מניבה-מזומנים או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים, אם הוא היה מוחזק לשימוש.

דרישות גילוי בגין פעילויות שהופסקו

הישות תיתן גילוי כלהלן:

- א. סכום יחיד בדוח על הרווח הכולל שמורכב מסיכום של:
 - הרווח או ההפסד לאחר מס של פעילויות שהופסקו; **וכן**
 - הרווח או ההפסד לאחר מס שהוכר **בעת המדידה** לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או **בעת המימוש** של הנכסים או של קבוצת (קבוצות) המימוש שמהווים את הפעילות שהופסקה.

הגילויים הנדרשים לעיל בגין תקופות קודמות שמוצגות בדוחות הכספיים יותאמו בעקביות כך שהגילויים יתייחסו לכל הפעילויות שהופסקו עד לסוף תקופת הדיווח לתקופה המוצגת האחרונה.

אם ישות מציגה את הפריטים של רווח או הפסד בדוח רווח והפסד נפרד כמתואר בסעיף 61 לתקן 34, **הצגה של דוחות כספיים**, החלק המזוהה כקשור לפעילויות שהופסקו יוצג בדוח זה.
 - ב. ניתוח של הסכום היחיד שהוצג כאמור לעיל לפי:
 - ההכנסות, ההוצאות והרווח או ההפסד לפני מס של פעילויות שהופסקו;
 - ההוצאה הקשורה של מסים על ההכנסה;
 - הרווח או ההפסד שהוכר בעת המדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או במימוש של הנכסים או של קבוצת (קבוצות) המימוש שמהווים את הפעילות שהופסקה; **וכן**
 - ההוצאה הקשורה של מסים על ההכנסה.

התקן קובע כי ניתן להציג את הניתוח הנדרש כאמור לעיל במסגרת הביאורים **או** בדוח על הרווח הכולל. אם הניתוח מוצג בדוח על הרווח הכולל, יש להציג אותו בחלק שמזוהה כקשור לפעילויות שהופסקו, כלומר בנפרד מפעילויות נמשכות.
 - ג. תזרימי המזומנים נטו שניתן לייחסם לפעילויות השוטפות, לפעילויות ההשקעה ולפעילויות המימון של הפעילויות שהופסקו. ניתן להציג גילויים אלו בביאורים או בדוחות הכספיים.
- תזכורת:** תקן 8 דרש להציג מידע על תזרימי מזומנים בגין פעילות מופסקת **בגוף הדוח** על תזרימי המזומנים בעוד שתקן 38 מאפשר כאמור בחירה באשר לדרישת גילוי זו - בגוף הדוח על תזרימי המזומנים או בביאורים.

אם ישות מפסיקה לסווג רכיב של ישות כמוחזק למכירה, יש **לסווג מחדש** את התוצאות של הפעילויות של הרכיב שהוצג לפני כן בפעילויות שהופסקו בהתאם למפורט לעיל ולכלול אותן **בהכנסה מפעילויות נמשכות לכל** התקופות המוצגות.

ישות תכלול תיאומים בתקופה השוטפת לסכומים שהוצגו לפני כן בפעילויות שהופסקו שקשורים באופן ישיר למימוש של פעילות שהופסקה בתקופה קודמת¹¹ ותסווגם בנפרד בפעילויות שהופסקו. כמו כן יידרש גילוי לאופי ולסכום לתיאומים אלה.

גילויים אפשריים נוספים

עוד יובהר כי אף שתקן 38 מפרט את הגילויים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו, גילויים בתקני חשבונאות אחרים יחולו אם תקני חשבונאות אלה

¹¹ תיאומים כאמור עשויים לכלול התבררות של אי ודאויות בשל תנאים של עסקת מימוש, כגון בגין מחיר הרכישה, סוגיות שיפוי עם הקונה, סילוק של מחויבויות בגין תוכנית הטבות עובד, מחויבויות סביבתיות, מחויבויות בגין אחריות מוצר שנותרו בידי המוכר ועוד.

דורשים גילויים לגבי מדידה של נכסים והתחייבויות שנכללים בקבוצות מימוש, אשר אינם בתחולת דרישות המדידה של תקן 38 (ואשר לא ניתן להם גילוי בביאורים אחרים לדוחות הכספיים). בנוסף, גילויים נוספים לגבי נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו עשויים להידרש בכדי לציית לדרישות הגילוי של תקן 34, הצגה של דוחות כספיים.

הוראות מעבר ומועד התחילה

תקן 38 יחול על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו (להלן - "מועד התחילה").

התקן ייושם **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.

יישום מוקדם אפשרי בהתייחס לכל הנכסים הלא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה ועל כל הפעילויות המקיימות את הקריטריונים לסיווג כפעילויות שהופסקו לאחר מועד כלשהו אשר חל **לפני** מועד התחילה של התקן, בתנאי שהערכות השווי והמידע הנדרש ליישום התקן הושגו במועד המקורי שבו התקיימו התנאים לסיווג.

לקישור לתקן 38 כפי שפורסם על ידי המוסד לתקינה בפורמט PDF, לחצו/י כאן.

יובהר כי האמור לעיל אינו בגדר ייעוץ מקצועי ואינו מהווה תחליף לקריאה מעמיקה ומלאה של תקן 38 ולבחינת מכלול ההשלכות האפשריות של יישומו. מומלץ כי הישויות שהאמור עשוי להיות רלוונטי להן תיוועצנה בגורם מקצועי לבחינת מכלול ההשלכות.

בברכה,

המחלקה המקצועית