

נוסח משולב של תקן חשבוונאות מספר 8, כפי שתוקן
על-ידי תקן חשבוונאות מספר 14, תקן חשבוונאות מספר 15
- מאי 2001 ותקן חשבוונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Committee (IASC).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASC publications are copyright of the International Accounting Standards Committee, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: publications@iasc.org.uk, Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASC's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Committee.

The International Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Accounting Standards Board with the permission of IASC.

The approved text of the International Accounting Standards is that published by the IASC in the English language and copies may be obtained direct from IASC.



International Accounting Standards Committee® The "Hexagon Device", "IAS", "IASC" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Committee and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Committee.

תקני חשבונאות ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY0. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים הוא זה המפורסם על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



International Accounting Standards Committee®

תצורת המשושה, "IAS", "IASC", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.

נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 8, כפי שתוקן על-ידי תקן חשבונאות מספר 14, תקן חשבונאות מספר 15 - מאי 2001 ותקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

תוכן עניינים

סעיפים	
	מבוא
	מטרת התקן
1	תחולה
16 - 2	הגדרות
15 - 2	פעילות מופסקת
16	אירוע הגילוי הראשוני
26 - 17	הכרה ומדידה
21 - 20	הפרשות
26 - 22	הפסדים מירידת ערך
48 - 27	הצגה וגילוי
30 - 27	גילוי ראשוני
32 - 31	גילויים אחרים
37 - 33	עדכון הגילויים
38	גילוי נפרד בגין כל פעילות מופסקת
43 - 39	הצגת הגילויים הנדרשים
40 - 39	בגוף הדוחות הכספיים או בביאורים
42 - 41	לא כפריט מיוחד
43	שימוש מוגבל במונח 'פעילות מופסקת'
44	הדגמות לגילויים הנדרשים
46 - 45	סיווג מחדש של תקופות קודמות
48 - 47	גילוי בדוחות כספיים לתקופות ביניים
49	תחילה
50	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

נספחים:

- א. ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 8, פעילויות מופסקות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, פעילויות מופסקות
- ב. הדגמות לגילויים הנדרשים
- ג. סיווג של פעילויות בגין תקופות קודמות

נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 8, כפי שתוקן על-ידי תקן חשבונאות מספר 14 תקן חשבונאות מספר 15 - מאי 2001 ותקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן או בנספחים לתקן אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

את הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, יש לקרוא בהקשר לחומר הרקע והנחיות היישום המצויות בתקן. המבוא והנספחים שבתקן זה אינם באים להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף התקן או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא, או בנספחים, לבין האמור בגוף התקן, הוראות התקן הן המחייבות. תקני החשבונאות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

1. תקן זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, פעילויות מופסקות (להלן, התקן הבינלאומי), עוסק בהצגה ובגילוי המתאימים לפעילויות מופסקות. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ב-1 בינואר 2002 או לאחר מכן. הוועדה מעודדת יישום מוקדם של התקן.

2. מטרת התקן היא לקבוע כללים להצגתו בנפרד של מידע, המתייחס לפעילות עסקית משמעותית המופסקת על ידי תאגיד, ממידע המתייחס לפעילויות נמשכות, וכן לקבוע את הגילוי המינימלי של מידע בדבר פעילות מופסקת. ההבחנה בין פעילויות מופסקות ופעילויות נמשכות נועדה לשפר את יכולתם של משקיעים, נותני אשראי ומשתמשים אחרים בדוחות כספיים לחזות את תזרימי המזומנים של התאגיד, כושרו להפיק רווחים, ומצבו הכספי.

3. פעילות מופסקת הינה מרכיב משמעותי של תאגיד, כגון מגזר עסקי או גיאוגרפי, כמוגדר בתקן חשבונאות מספר 11, דיווח מגזרי, אשר התאגיד, בהתאם לתוכנית אחת, מממש למעשה בשלמות או מביא לחיסולו על ידי נטישתו או מכירתו בחלקים.
4. תקן זה משתמש במונח "פעילות מופסקת" במקום זה שהיה מקובל - "פעילות שהופסקה" מפני ש"פעילות שהופסקה" (בלשון עבר) מרמזת על כך שהכרה בהפסקה נדרשת רק בתום הליך הפסקת הפעילות או במועד קרוב לזה. תקן זה קובע שהצגת פעילות כפעילות מופסקת ומתן הגילוי המתאיים יחלו מוקדם יותר - כאשר אומצה תוכנית פורמלית מפורטת למימוש ונמסרה הודעה עליה או כאשר התאגיד התקשר חוזית לצורך מימוש הפעילות.
5. תקן זה עוסק בהצגה ובגילוי. התקן מתמקד בשאלה כיצד להציג פעילות מופסקת בדוחות כספיים של תאגיד ולאיזה מידע יש לתת גילוי. התקן אינו קובע כללים חדשים לצורך ההחלטה מתי וכיצד להכיר ולמדוד הכנסות, הוצאות, תזרימי מזומנים ושינויים בנכסים ובהתחייבויות הקשורים לפעילות מופסקת. במקום זאת, תאגידיים נדרשים על פי התקן ליישם את כללי ההכרה והמדידה בתקני חשבונאות אחרים.
6. בהתאם לתקן זה, יש להציג פעילות כפעילות מופסקת ולתת גילוי בגינה בדוחות הכספיים הראשוניים שאושרו לפרסום על ידי תאגיד לאחר (א) שהתאגיד התקשר בהסכם למכירה של כל הנכסים למעשה של הפעילות המופסקת או (ב) שהדירקטוריון של התאגיד, או גוף הממלא תפקיד מקביל לדירקטוריון, אישר את ההפסקה המתוכננת של הפעילות ומסר הודעה עליה. הגילוי הנדרש כולל:
- תיאור הפעילות המופסקת.
 - המגזר(ים) העסקי(ים) או הגיאוגרפי(ים) שבהם מדווחת הפעילות המופסקת.
 - התאריך והמהות של אירוע הגילוי הראשוני (Initial Disclosure Event).
 - מועד השלמה משוער.
 - הערכים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות שימומשו במסגרת תוכנית הפסקת הפעילות.

- סכומי ההכנסות, ההוצאות, רווח או הפסד לפני מסים, ורווח או הפסד לאחר מסים ולאחר חלק המיעוט המתייחסים לפעילות המופסקת, ומסי ההכנסה וחלק המיעוט בגינם.
 - תזרימי המזומנים נטו המתייחסים לפעילות שוטפת, פעילות השקעה ופעילות מימון של הפעילות המופסקת.
 - סכומי רווחים או הפסדים כלשהם בגין מימוש נכסים או סילוק ההתחייבויות המתייחסים לפעילות המופסקת, מסי ההכנסה וחלק המיעוט בגינם וסכומי הרווחים או הפסדים לאחר מסים ולאחר חלק המיעוט.
 - מחירי המכירה נטו, בניכוי עלויות מימוש, ממכירתם של אותם נכסים נטו שלגביהם התקשר התאגיד בהסכם מכירה מחייב, אחד או יותר, העיתוי החזוי לקבלתם, וכן הערך בספרים של אותם נכסים נטו.
7. בדוחות כספיים שאושרו לפרסום לאחר הדוחות הכספיים, שנכלל בהם גילוי ראשוני, יש לעדכן את הגילויים האמורים, לרבות תיאור של שינויים משמעותיים כלשהם בסכומיהם או בעיתויים של תזרימי מזומנים הקשורים לנכסים שיש לממשם, או שמומשו, והתחייבויות שיש לסלקן, או שסולקו, והסיבות לשינויים אלו.
8. הגילוי, המפורט לעיל, יינתן גם אם תוכנית הפסקת הפעילות אושרה וניתנה הודעה עליה לאחר תום תקופת הדיווח של התאגיד אך לפני שהדוחות הכספיים לאותה תקופה אושרו לפרסום. מתן הגילוי יימשך עד להשלמת תוכנית הפסקת הפעילות.
9. יש לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופות קודמות, המוצג בדוחות כספיים שנערכו לאחר שניתן הגילוי הראשוני, וזאת כדי להפריד בין נכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים של הפעילות הנמשכת מאלו של הפעילות המופסקת. ההפרדה של פעילויות מופסקות ופעילויות נמשכות למפרע משפרת את יכולתו של המשתמש בדוחות כספיים לערוך תחזיות.

מטרת התקן

מטרת התקן היא לקבוע כללים לדיווח מידע בגין פעילויות מופסקות, ובכך לשפר את יכולתם של משתמשי הדוחות הכספיים לערוך תחזיות לגבי תזרימי המזומנים, כושר הפקת הרווחים והמצב הכספי של תאגיד,

וזאת על ידי הפרדתו של מידע אודות פעילויות מופסקות ממידע אודות פעילויות נמשכות.

תחולה

1. תקן זה יחול על כל הפעילויות המופסקות של כלל התאגידים.

הגדרות

פעילות מופסקת

2. פעילות מופסקת היא מרכיב של תאגיד:

(א) שהתאגיד, על פי תוכנית אחת:

(i) מממשו למעשה בשלמות, כגון בדרך של מכירת המרכיב בעסקה אחת, או בדרך של הפרדה (demerger) או פיצול (spin-off) הבעלות באותו מרכיב והעברתו לבעלי המניות של התאגיד, או

(ii) מממש בשלבים, כגון על ידי מכירה של נכסי המרכיב וסילוק התחייבויותיו אחת אחת, או

(iii) מביא לידי סיומו בדרך של נטישה, וכן

(ב) המייצג קו עסקים משמעותי נפרד או אזור גיאוגרפי משמעותי נפרד של פעילויות, וכן

(ג) שניתן להפרידו תפעולית ולצורכי דיווח כספי.

3. בהתאם לתבחין בסעיף 2(א), ניתן לממש פעילות מופסקת בשלמותה או בחלקים, אך תמיד בהתאם לתוכנית כוללת להפסקת פעילותו של אותו מרכיב בשלמותו.

4. אם תאגיד מוכר את המרכיב למעשה בשלמותו, התוצאה יכולה להיות רווח נקי או הפסד נקי. לגבי הפסקת פעילות בדרך זו, קיים, בדרך כלל, תאריך יחיד שבו מתקשר התאגיד בהסכם מכירה מחייב, אף אם ההעברה בפועל של הבעלות והשליטה בפעילות המופסקת יכולה להתרחש בתאריך מאוחר יותר. כמו כן, התשלומים למוכר יכולים להתבצע במועד ההסכם, במועד ההעברה, או על פני תקופה עתידית.

5. במקום לממש מרכיב משמעותי בשלמותו, תאגיד עשוי להפסיק את פעילותו של המרכיב ולממשו בדרך של מכירת נכסיו וסילוק התחייבויותיו בחלקים (אחד אחד או בקבוצות קטנות). לגבי מימוש בחלקים, בעוד שהתוצאה הכוללת יכולה להסתכם ברווח נקי או בהפסד נקי, הרי שהמכירה של נכס בודד או סילוקה של התחייבות בודדת יכולה להיות בעלת השפעה הפוכה. יתר על כן, אין תאריך ספציפי שבו התאגיד מתקשר בהסכם מכירה כולל ומחייב. מכירת הנכסים וסילוק ההתחייבויות עשויים לחול על פני תקופה של חודשים או אפילו על פני תקופה ארוכה יותר, וסיומה של תקופת הדיווח הכספי עשויה לחול במהלך תקופת המימוש. כדי שמימוש מעין זה יהיה מסווג כפעילות מופסקת, הוא חייב להיות בהתאם לתוכנית אחת מתואמת (Single Coordinated Plan).

6. תאגיד עשוי להפסיק פעילות על ידי נטישה ללא מכירות משמעותיות של נכסים. פעילות שניטשה תסווג כפעילות מופסקת אם היא עונה על התבחינים שבהגדרה. אולם, שינוי בהיקף פעילות או באופן שבו הפעילות מנוהלת אינו בגדר של נטישה היות שהפעילות, אף שחל בה שינוי, נמשכת.

7. קורה לעיתים קרובות שתאגידים עסקיים סוגרים מתקנים, מפסיקים לייצר מוצרים או אפילו נוטשים קווי ייצור, ומשנים את גודלו של כוח העבודה שלהם בתגובה לכוחות השוק. אף כי, בדרך כלל, סיום פעילות בנסיבות אלו אינו לכשעצמו מסווג כפעילות מופסקת, במובנו של התקן הנוכחי, סיום פעילות שכזה יכול להתרחש בהקשר לפעילות מופסקת.

8. דוגמאות לפעילויות שאינן עונות בהכרח על דרישות סעיף 2(א), אך יתכן שיעשו כן בשילוב עם נסיבות אחרות, כוללות:

(א) ביטול בשלבים, באופן הדרגתי, של קו ייצור או שירות,

(ב) הפסקת ייצור, אף אם באופן פתאומי יחסית, של מספר מוצרים השייכים לאותו קו עסקים נמשך,

- (ג) העברת חלק מפעולות ייצור או שיווק של קו עסקים מסוים מאתר אחד למשנהו,
- (ד) סגירת מתקן ייצור לצורך השגת שיפורים בפריון או חסכון בעלויות אחרות, וכן
- (ה) מכירת חברה בת שפעולותיה דומות לאלו של החברה האם או לאלו של חברות בנות אחרות.
9. מגזרים עסקיים או גיאוגרפיים בני דיווח, כמוגדר בתקן חשבונאות מספר 11, דיווח מגזרי, עומדים בדרך כלל בתבחין (ב) של הגדרת פעילות מופסקת (סעיף 2(ב)), דהיינו, הם מייצגים קו עסקים משמעותי נפרד או אזור גיאוגרפי משמעותי נפרד של פעילויות. חלק ממגזר יכול אף הוא שיעמוד בתבחין (ב) של ההגדרה. לגבי תאגיד הפועל במגזר עסקי או גיאוגרפי יחיד ולכן אינו מדווח מידע מגזרי, קו מוצרים או שירותים משמעותי יכול אף הוא שיעמוד בתבחין של ההגדרה.
10. תקן חשבונאות מספר 11, דיווח מגזרי, מתיר, אך אינו מחייב, לזהות שלבים שונים של פעילויות משולבות אנכית כמגזרים עסקיים נפרדים. מגזרים עסקיים המשולבים אנכית יכול שיעמדו בתבחין (ב) של ההגדרה של פעילות מופסקת.
11. ניתן להפריד מרכיב מתאגיד מבחינה תפעולית ולצורכי דיווח כספי (תבחין (ג) של ההגדרה, סעיף 2(ג)) אם:
- (א) ניתן לייחס לו באופן ישיר את נכסיו והתחייבויותיו התפעוליות,
- (ב) ניתן לייחס לו באופן ישיר את הכנסותיו (מחזור ברוטו), וכן
- (ג) ניתן לייחס לו באופן ישיר לפחות את מרבית הוצאותיו התפעוליות.
12. נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות מיוחסים ישירות למרכיב מתאגיד אם מכירת אותו מרכיב, נטישתו או מימושו בדרך כלשהי תביא לביטולם. ריבית ועלויות מימון אחרות מיוחסים לפעילות מופסקת רק אם החוב הקשור מיוחס גם הוא לאותה פעילות.
13. תדירותן של פעילויות מופסקות, כמוגדר בתקן זה, חזויה להיות נמוכה יחסית. שינויים מסוימים בפעילויות, שאינם מסווגים

כפעילויות מופסקות, עשויים לעיתים להיות מסווגים כשינוי מבני (Restructuring), כמוגדר בתקן חשבונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

14. כמו כן, אירועים מסוימים המתרחשים בתדירות נמוכה, שאינם מסווגים כפעילויות מופסקות או כשינויים מבניים, שתוצאתם הכנסה או הוצאה, עשויים לחייב גילוי נפרד בדוח רווח והפסד, מכיוון שגודלם, מהותם או עצם התרחשותם הופכים אותם לרלוונטיים לצורך הסבר ביצועי התאגיד לתקופה.

15. העובדה שמימוש מרכיב מהתאגיד מסווג כפעילות מופסקת בהתאם לתקן זה אינה מעוררת, כשלעצמה, ספק בדבר יכולתו של התאגיד להמשיך בפעילותו כעסק חי. כללי חשבונאות מקובלים מחייבים גילוי לגבי אי-וודאויות הקשורות ליכולתו של תאגיד להמשיך את פעילותו כעסק חי ולגבי מסקנה כלשהי שתאגיד אינו עסק חי.

אירוע הגילוי הראשוני

16. **אירוע הגילוי הראשוני (Initial Disclosure Event) בנוגע לפעילות מופסקת הוא קרות המוקדם מבין שני האירועים הבאים:**

(א) התאגיד התקשר בהסכם מכירה מחייב למכירת כל הנכסים למעשה המתייחסים לפעילות המופסקת, או

(ב) הדירקטוריון של התאגיד, או גוף בעל סמכות ניהולית דומה: (1) אישר תוכנית פורמלית מפורטת להפסקת הפעילות, וגם (2) מסר הודעה על התוכנית.

הכרה ומדידה

17. תאגיד יישם כללי הכרה ומדידה שנקבעו בתקני חשבונאות אחרים לצורך החלטה מתי וכיצד להכיר ולמדוד את השינויים בנכסים והתחייבויות ואת ההכנסות, ההוצאות ותזרימי מזומנים המתייחסים לפעילות מופסקת.

18. תקן זה אינו קובע כללי הכרה ומדידה. במקום זאת, התקן מטיל על התאגיד לנהוג על פי כללי הכרה ומדידה שנקבעו על פי כללי חשבונאות מקובלים. תקנים העשויים להיות רלוונטיים לעניין זה הם:

(א) תקן חשבונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, וכן

(ב)^א תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים.

19. כללי חשבונאות מקובלים אחרים העשויים להיות רלוונטיים כוללים את אלו העוסקים בהטבות למועסקים, ואת אלו העוסקים במימוש של רכוש קבוע.

הפרשות

20. פעילות מופסקת מהווה שינוי מבני כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. תקן חשבונאות מספר 10 כולל הכוונה ליישום מספר דרישות המופיעות בתקן זה, לרבות:

(א) משמעות המונח "תוכנית פורמלית מפורטת להפסקת פעילות", כמופיע בסעיף 16(ב) לתקן זה, וכן,

(ב) משמעות המונח "מסר הודעה על התוכנית", כמופיע בסעיף 16(ב) לתקן זה.

21. תקן חשבונאות מספר 10 מגדיר את מועד ההכרה בהפרשה. במקרים מסוימים האירוע המחייב את התאגיד מתרחש לאחר תום תקופת הדיווח אך לפני שהדוחות הכספיים לתקופה אושרו לפרסום. סעיף 29 לתקן זה מחייב גילוי והצגה לגבי פעילות מופסקת במקרים אלה.

הפסדים מירידת ערך

22. ^א אישורה של תוכנית להפסקת פעילות ומסירת הודעה עליה עשויים להצביע על ירידת ערכם של הנכסים המיוחסים לפעילות המופסקת, או על הצורך להגדיל או להקטין הפסד מירידת ערך שהוכר בעבר בגין אותם נכסים. לפיכך, התאגיד

^א תוקן על ידי סעיף 127(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 15 בתחילה מ-1.1.2003.
^ב תוקן על ידי סעיף 127(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 15 בתחילה מ-1.1.2003 והוחלף על ידי סעיף 142 לתקן חשבונאות (ת"ח) מס' 15 (מעודכן 2009) בתחילה מ-1.1.2009.

מעריך את הסכום בר-ההשבה של כל נכס המיוחס לפעילות המופסקת (שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או שווי השימוש בו, הגבוה שבהם) ומכיר בהפסד מירידת ערך, או בהיפוכו של הפסד מירידת ערך שהוכר בעבר, לפי המקרה.

23. בעת יישום תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים, תאגיד קובע אם הסכום בר-ההשבה של הנכס, השייך לפעילות מופסקת, יוערך לפי הנכס הבודד או לפי היחידה מניבת-המזומנים אליה שייך הנכס (יחידה מניבת-מזומנים מוגדרת כקבוצת הנכסים הקטנה ביותר הניתנת לזיהוי, המכילה את הנכס הנדון, ושמפיקה תזרימי מזומנים משימוש נמשך, שהם בלתי תלויים למעשה מתזרימי המזומנים הנובעים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרות). לדוגמא:

(א) אם התאגיד מוכר למעשה את הפעילות המופסקת בשלמותה, אף לא אחד מהנכסים של הפעילות המופסקת מניב תזרים מזומנים באופן בלתי תלוי מנכסים אחרים במסגרת הפעילות המופסקת. לכן, יש לקבוע את הסכום בר-ההשבה לפעילות המופסקת בכללותה, ולהקצות את ההפסד מירידת ערך, במידה וקיים, בין הנכסים של הפעילות המופסקת, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים.

(ב) אם התאגיד מממש את הפעילות המופסקת בדרכים אחרות כגון מכירה בחלקים, יש לקבוע את הסכום בר-ההשבה לכל נכס בנפרד, אלא אם הנכסים נמכרים בקבוצות.

(ג) אם התאגיד נוטש את הפעילות המופסקת, הסכום בר-ההשבה ייקבע לכל נכס בנפרד, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים.

24. לאחר שנמסרה הודעה בדבר התוכנית, משא ומתן עם רוכשים פוטנציאליים של הפעילות המופסקת או הסכמי מכירה מחייבים עשויים להצביע על ירידת ערך נוספת בנכסי הפעילות המופסקת או על הקטנת הפסדים מירידת ערך שהוכרו בגין נכסים אלה

² תוקן על ידי סעיף 127(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 15 בתחילה מ-2003.1.1.
³ תוקן על ידי סעיף 127(ד) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 15 בתחילה מ-2003.1.1.
⁴ תוקן על ידי סעיף 127(ה) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 15 בתחילה מ-2003.1.1.
¹ תוקן על ידי סעיף 127(ו) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 15 בתחילה מ-2003.1.1.

בתקופות קודמות. כתוצאה מכך, התאגיד מעריך מחדש את הסכום בר-ההשבה של הנכסים של הפעילות המופסקת ומכיר בהפסדים נוספים מירידת ערך הנובעים מכך או בהיפוכם של הפסדים מירידת ערך שהוכרו בעבר, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), *ירידת ערך נכסים*.

25. המחיר הנקוב בהסכם מכירה מחייב הוא הראיה הטובה ביותר למחיר המכירה נטו של נכסים (או של יחידה מניבת-מזומנים), או לתזרים המזומנים המשוער מממוש סופי של נכסים (או של יחידה מניבת-מזומנים) בקביעת ערך השימוש בהם.

26. הערך בספרים (או הסכום בר-ההשבה) של פעילות מופסקת כולל את הערך בספרים (או את הסכום בר-ההשבה) של מוניטין כלשהו שניתן להקצותו לאותה פעילות מופסקת לפי בסיס סביר ועקבי.

הצגה וגילוי

גילוי ראשוני

27. תאגיד יכול את המידע דלהלן המתייחס לפעילות מופסקת בדוחותיו הכספיים החל מהדוחות הכספיים לתקופה שבמהלכה מתרחש אירוע הגילוי הראשוני (כמוגדר בסעיף 16):

(א) תיאור הפעילות המופסקת.

(ב) המגזר(ים) העסקי(ים) או הגיאוגרפי(ים), כמוגדר בתקן חשבונאות מספר 11, *דיווח מגזרי*, שבהם מדווחת פעילות זו.

(ג) התאריך והמהות של אירוע הגילוי הראשוני.

(ד) התאריך שבו או התקופה שבה חזוי התאגיד להשלים את הפסקת הפעילות - אם הדבר ידוע או ניתן לקביעה.

(ה) הערכים בספרים, לתאריך המאזן, של הנכסים ושל ההתחייבויות העומדים למימוש.

(ו) סכומי הכנסות, הוצאות, רווח או הפסד לפני מסים, ורווח או הפסד לאחר מסים ולאחר חלק המיעוט מפעולות רגילות המתייחסים לפעילות המופסקת במשך תקופת

- הדיווח הכספי השוטפת, ומסי ההכנסה וחלק המיעוט המתייחסים.**
28. במדידת הנכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות, רווחים, הפסדים ותזרימי מזומנים של פעילות מופסקת לצורך הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה, ניתן לייחס פריטים אלה לפעילות מופסקת אם הם ימומשו, יסולקו, יוקטנו, או יבוטלו כאשר יושלם תהליך הפסקת הפעילות. אם פריטים מוסיפים להתקיים לאחר השלמת הפסקת הפעילות, אין לייחסם לפעילות המופסקת.
29. **אם אירוע הגילוי הראשוני מתרחש לאחר תום תקופת הדיווח הכספי של התאגיד אך לפני שהדוחות הכספיים לאותה תקופה אושרו לפרסום, יש להציג את הדוחות הכספיים בגין אותה תקופה בהתאם לסעיף 40 להלן ולכלול בהם את הגילויים המפורטים בסעיף 27.**
30. לדוגמא, הדירקטוריון של תאגיד ששנת הכספים שלו מסתיימת ב-31 בדצמבר 20X5 אישר תוכנית להפסקת פעילות ב-5 בינואר 20X6 ומסר הודעה אודותיה ב-8 בינואר 20X6. הדירקטוריון מאשר לפרסום את הדוחות הכספיים לשנת 20X5 ב-20 במרס 20X6. הדוחות הכספיים ל-20X5 יוצגו בהתאם לסעיף 40 להלן ויכללו בהם הגילויים המפורטים בסעיף 27.

גילויים אחרים

31. **כאשר תאגיד מממש נכסים או מסלק התחייבויות המיוחסים לפעילות מופסקת או מתקשר בהסכמים מחייבים למכירת נכסים אלה או לסילוק התחייבויות אלו, עליו לכלול בדוחותיו הכספיים את המידע דלהלן במועד בו אירועים אלו מתרחשים:**
- (א) בגין רווח או הפסד כלשהם שהוכרו ממימוש נכסים או סילוק התחייבויות המיוחסים לפעילות המופסקת, (1) סכום הרווח או ההפסד לפני מסים, (2) המס המתייחס וחלק המיעוט המתייחס, וכן (3) סכום הרווח או ההפסד לאחר מסים ולאחר חלק המיעוט, וכן
- (ב) מחיר המכירה נטו או תחום מחירים (לאחר ניכוי עלויות המימוש החזויות) של אותם נכסים נטו שלגביהם התקשר התאגיד בהסכם מכירה מחייב (אחד או יותר), העיתוי החזוי לקבלת אותם תזרימי מזומנים, והערך בספרים של אותם נכסים נטו.

32. מימוש הנכסים, סילוק ההתחייבויות, והסכמי המכירה המחייבים הנזכרים בסעיף 31 עשויים להתרחש בד בבד עם אירוע הגילוי הראשוני, או בתקופה שבה מתרחש האירוע כאמור, או בתקופה מאוחרת יותר. בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 7, אירועים לאחר תאריך המאזן, אם חלק מהנכסים המיוחסים לפעילות מופסקת נמכרו בפועל או שהם נושא להסכם או הסכמי מכירה מחייבים שהתאגיד התקשר בהם לאחר שנת הכספים אך לפני שהדירקטוריון אישר לפרסום את הדוחות הכספיים, הדוחות הכספיים כוללים את הגילוי הנדרש על פי סעיף 31, במידה ואי הכללת הגילוי תשפיע על יכולת המשתמשים בדוחות הכספיים לערוך תחזיות ולקבל החלטות ראויות.

עדכון הגילויים

33. נוסף לגילוי הנדרש בסעיפים 27 ו-31, על תאגיד לכלול בדוחותיו הכספיים, לתקופות שלאחר התקופה שבה התרחש אירוע הגילוי הראשוני, תיאור של שינויים משמעותיים בסכום או בעיתוי של תזרימי מזומנים המתייחסים לנכסים והתחייבויות העומדים למימוש או לסילוק, וכן תיאור האירועים שגרמו לשינויים אלה.

34. דוגמאות לאירועים ופעולות שינתן להם גילוי כוללות את המהות והתנאים של הסכמי מכירה מחייבים בגין הנכסים, העברת הבעלות בנכסים לבעלי המניות של התאגיד באמצעות פיצול (spin-off), וכן אישורים משפטיים או אישורים מגופים מפקחים.

35. יש להמשיך ולכלול את הגילוי הנדרש בסעיפים 27-34 בדוחות הכספיים לתקופות עד וכולל התקופה שבה הפסקת הפעילות הושלמה. הפסקת פעילות הושלמה כאשר התוכנית הושלמה למעשה או ניטשה, אף אם יתכן שתשלומים למוכר מאת הקונה(ים) טרם הושלמו.

36. אם תאגיד נוטש תוכנית, שדווחה בעבר כפעילות מופסקת, או נסוג ממנה, נדרש גילוי לעובדה זו והשפעתה.

37. לצורך יישום הסעיף הקודם, גילוי בדבר ההשפעה כולל היפוך של הפסד או הפרשה כלשהם בגין ירידת ערך שהוכרו בעבר בהקשר לפעילות מופסקת.

גילוי נפרד בגין כל פעילות מופסקת

38. תאגיד ייתן את כל הגילויים הנדרשים על פי תקן זה, בנפרד לכל פעילות מופסקת, למעט האמור בסעיף 40 להלן. הצגת הגילויים הנדרשים

בגוף הדוחות הכספיים או בביאורים

39. יש לתת את הגילויים, הנדרשים בסעיפים 27-37, במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים.

40. נוסף על כך, יש להציג את הפריטים הבאים בגוף הדוחות הכספיים לכלל הפעילויות המופסקות:

(א) במאזן - הערך בספרים, לתאריך המאזן, של סך הנכסים ושל סך ההתחייבויות (סעיף 27(ה)) בסכום אחד לנכסים בסעיף נפרד לאחר הרכוש האחר ובסכום אחד להתחייבויות בסעיף נפרד לאחר התחייבויות לזמן ארוך.

(ב) בדוח רווח והפסד - רווחים או הפסדים מפעולות רגילות, לאחר ניכוי מסים על ההכנסה וחלק המיעוט בגינם (סעיף 27(ו)), לרבות סכום הרווח או ההפסד ממימושם של נכסים או מסילוקן של התחייבויות לאחר ניכוי מסים על ההכנסה וחלק המיעוט בגינם (סעיף 31(א)), בשורה אחת לאחר חלק המיעוט ברווח.

(ג) בדוח תזרים מזומנים - תזרימי מזומנים נטו מפעילות שוטפת, פעילות השקעה, ופעילות מימון, בשורה אחת לכל סוג פעילות.

לא כפריט מיוחד

41. אין להציג פעילות מופסקת כפריט מיוחד (Extraordinary Item).

42. פריטים מיוחדים (Extraordinary Items) מוגדרים כהכנסות, או הוצאות, הנובעות מאירועים, או עסקאות, הנבדלים באופן ברור מהפעולות הרגילות של התאגיד ולכן אינן חזויות לחזור על עצמן באופן תדיר או סדיר. שתי דוגמאות לפריטים מיוחדים הנן הפקעות נכסים ואסונות טבע, המייצגות אירועים שאינן בשליטת הנהלת התאגיד. כמוגדר בתקן זה, פעילות מופסקת חייבת להיות

מבוססת על תוכנית אחת של הנהלת התאגיד למכור או לממש בדרך כלשהי חלק משמעותי של העסק.

שימוש מוגבל במונח 'פעילות מופסקת'

43. אין להשתמש במונח 'פעילות מופסקת' לגבי שינוי מבני, עסקה או אירוע שאינם עונים על ההגדרה של פעילות מופסקת בתקן זה.

הדגמות לגילויים הנדרשים

44. נספח ב' כולל הדגמות להצגה וגילוי כנדרש על פי תקן זה.

סיווג מחדש של תקופות קודמות

45. יש לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופות קודמות, המוצג בדוחות הכספיים שנערכים לאחר אירוע הגילוי הראשוני, כדי להפריד בין נכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות, רווחים, הפסדים, ותזרימי מזומנים המיוחסים לפעילות נמשכת לבין אלו המיוחסים לפעילות מופסקת, באופן הדומה לנדרש בסעיפים 43-27.

46. נספח ג' מדגים את יישום האמור בסעיף 45.

גילוי בדוחות כספיים לתקופות ביניים

47. יש לכלול בביאורים לדוחות כספיים לתקופות ביניים תיאור של כל פעולות או אירועים משמעותיים מאז תאריך הדוח הכספי השנתי האחרון הקשורים לפעילות מופסקת וכן מידע על שינויים משמעותיים בסכום או בעיתוי של תזרימי מזומנים המתייחסים לנכסים ולהתחייבויות העומדים למימוש או לסילוק.

48. ¹ דרישה זו תואמת את הגישה בתקן חשבונאות מספר 14, דיווח כספי לתקופות ביניים לפיה הביאורים לדוחות כספיים לתקופות ביניים נועדו להסביר שינויים משמעותיים מאז תאריך הדיווח השנתי האחרון.

¹ תוקן על ידי סעיף 50(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 14 בתחילה מ-2003.1.1.

תחילה

49. תקן חשבונאות זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ב- 1 בינואר 2002 או לאחר מכן. הוועדה מעודדת יישום מוקדם של התקן בדוחות כספיים לתקופות המסתיימות לאחר פרסומו של תקן זה.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

50. סעיף זה כלל שינויים בתקני חשבונאות אחרים.

בסעיף 39, יש להציג בגוף הדוחות הכספיים את הגילויים המפורטים להלן לכלל הפעילויות המופסקות:

(א) במאזן - ערך בספרים, לתאריך המאזן, של סך הנכסים ושל סך ההתחייבויות בסכום אחד לנכסים בסעיף נפרד לאחר הרכוש האחר ובסכום אחד להתחייבויות בסעיף נפרד לאחר התחייבויות לזמן ארוך.

(ב) בדוח רווח והפסד - רווחים או הפסדים מפעולות רגילות, לאחר ניכוי מסים על ההכנסה וחלק המיעוט בגינם, לרבות סכום הרווח או ההפסד מממושם של נכסים או מסילוקן של התחייבויות לאחר ניכוי מסים על ההכנסה וחלק המיעוט בגינם, בשורה אחת לאחר חלק המיעוט ברווח.

(ג) בדוח תזרים מזומנים - תזרימי מזומנים נטו מפעילות שוטפת, פעילות השקעה, ופעילות מימון, בשורה אחת לכל סוג פעילות.

התקן הבינלאומי, לעומת זאת, מאפשר את הצגת הגילויים הנדרשים במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים או לחילופין בגוף הדוחות הכספיים, למעט הדרישה להצגת סכום הרווח או ההפסד לפני מסים מממושם של נכסים או מסילוקן של התחייבויות המיוחסים לפעילות מופסקת בדוח רווח והפסד עצמו. התקן הבינלאומי מעודד, אך אינו מחייב, את הצגת הגילויים, המפורטים בסעיפים 27(ו) ו-27(ז) לתקן הבינלאומי, בגוף דוח רווח והפסד ודוח על תזרימי המזומנים, בהתאמה.

3. סעיף 27(ה) לתקן הבינלאומי דורש גילוי לערכים בספרים של סך הנכסים ושל סך ההתחייבויות העומדים למימוש. סעיף 27(ה) לתקן זה דורש גילוי מפורט יותר: הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות העומדים למימוש. ראה בהקשר זה דוגמא 2 לנספח ב'.

4. סעיף 27(ו) לתקן זה דורש, בנוסף לדרישות הגילוי שנקבעו בסעיף זה בתקן הבינלאומי, גילוי לרווח או ההפסד לאחר מסים ולאחר חלק המיעוט המתייחסים לפעילות המופסקת וכן חלק המיעוט בגין אותה פעילות מופסקת.

5. סעיף 27(ז) לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. בהתאם לסעיף 40(ג) לתקן זה, נדרש להציג בגוף הדוח על תזרימי המזומנים את תזרימי המזומנים המתייחסים לכלל הפעילויות המופסקות

בשורה אחת לכל סוג פעילות. המשמעות היא שאם לתאגיד יותר מפעילות מופסקת אחת, לא יינתן פירוט בביאורים לדוחות הכספיים לתזרימי מזומנים מכל פעילות מופסקת בנפרד.

6. סעיף 29 לתקן הבינלאומי קובע שאם אירוע הגילוי הראשוני מתרחש לאחר תקופת הדיווח הכספי של התאגיד אך לפני שהדוחות הכספיים לאותה תקופה אושרו לפרסום, יש לכלול בדוחות כספיים אלו את הגילויים המפורטים בסעיף 27. סעיף 29 לתקן זה קובע בנוסף שיש להציג את הדוחות הכספיים בהתאם לסעיף 40.
7. הדוגמא בסעיף 30 לתקן הבינלאומי שונתה, כדי להבהיר שגם אם אירוע הגילוי הראשוני חל לאחר מועד הדוחות הכספיים, אך לפני אישורם לפרסום, הדוחות הכספיים יוצגו בהתאם לסעיף 40 ויכללו בהם הגילויים המפורטים בסעיף 27.
8. סעיף 31 לתקן זה דורש, בנוסף לדרישות הגילוי שנקבעו בסעיף זה בתקן הבינלאומי, גילוי לרווח או הפסד כלשהם שהוכרו ממימוש נכסים או סילוק התחייבויות המיוחסים לפעילות המופסקת לאחר מסי הכנסה ולאחר חלק המיעוט וכן חלק המיעוט המתייחס.
9. הדוגמאות המופיעות בנספח 1 לתקן שונו כדי להתאימן לדרישות ההצגה והגילוי בתקן זה. לנספח 1 נוספו שתי דוגמאות שאינן קיימות בנספח לתקן הבינלאומי: דוגמא מספר 2 ממחישה את הגילוי הנדרש בגוף המאזן על פי סעיף 40 לתקן זה ודוגמא מספר 3 מדגימה את הגילוי הנדרש בגוף הדוח על תזרימי המזומנים.
10. סעיף 50 לתקן הבינלאומי, המציין כי התקן הבינלאומי מחליף סעיפים מסוימים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 8, הושמט. במקומו נוסף סעיף 50 הכולל תיקון לסעיפים 2.10.8 ו- 3.6.4 בגילוי דעת מספר 57 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דינים וחשבונות כספיים מאוחדים. הסעיף מוצג באותיות מודגשות (Bold).

נספח ב'

הדגמות לגילויים הנדרשים

נספח זה מובא לצורך הדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת הנספח להדגים את יישום התקן כדי לסייע בהבהרת משמעותו.

דוגמא מספר 1 - הגילוי הנדרש בתקן

עובדות

1. לחברת טל בע"מ שלושה מגזרי פעילות: מזון, משקאות והלבשה. מגזר ההלבשה אינו תואם את תוכניות החברה לטווח ארוך, ולפיכך החליטה ההנהלה לממשו. ביום 15 בנובמבר 20X1 אישר דירקטוריון החברה את המימוש והודעה על כך נמסרה. באותו תאריך, הערך הנקי בספרים של נכסי מגזר ההלבשה היה 90 (נכסים בסך 105 פחות ההתחייבויות בסך 15). הסכום בר-ההשבה נטו של הנכסים, שערכם בספרים הוא 105, נקבע ל- 85, והחברה הגיעה למסקנה שיש להכיר בהפסד מירידת ערך, לפני מסים, בסך 20. ליום 31 בדצמבר 20X1, הערך בספרים של נכסי מגזר ההלבשה, נטו, היה 70 (נכסים בסך 85 פחות ההתחייבויות בסך 15). לא נרשמה ירידת ערך נוספת של הנכסים בין 15 בנובמבר ו-31 בדצמבר, מועד עריכת הדוחות הכספיים.
2. במהלך שנת 20X1 נצברו למגזר ההלבשה הכנסות בסך 50 והוצאות בסך 52 (כולל הוצאות תפעוליות בסך 27, הפרשה לירידת ערך בסך 20, והוצאות מימון בסך 5), לפני הטבת מס בסך 1. במהלך שנת 20X1, נוצר למגזר ההלבשה תזרים מזומנים שלילי מפעילות שוטפת בסך 4, תזרים מזומנים שלילי מפעילות השקעה בסך 7, ותזרים מזומנים חיובי מפעילות מימון בסך 3.
3. ביום 30 בספטמבר 20X2, כאשר הערך בספרים נטו של נכסי מגזר ההלבשה היה עדיין 70, חתמה חברת טל בע"מ על חוזה מחייב למכירת המגזר. חזוי שהמכירה תושלם ב- 31 בינואר 20X3. הסכום בר-ההשבה של הנכסים נטו הנו 60. נדרש איפה, על פי כללי חשבונאות מקובלים, להכיר בהפסד נוסף מירידת ערך בסך 10. בנוסף, חוזה המכירה מחייב את חברת טל בע"מ לסיים את העסקתם של עובדים מסוימים של מגזר ההלבשה לפני 31 בינואר, 20X3, דבר הכרוך בעלות פיטורין חזויה בסך 30, לתשלום ב- 30 ביוני 20X3. על פי כללי חשבונאות מקובלים יידרש להכיר

בהתחייבות ובהוצאה המתייחסת לכך בסכום האמור. החברה המשיכה להפעיל את מגזר ההלבשה עד וכולל שנת 20X2. ליום 31 בדצמבר 20X2, הערך בספרים נטו של כל נכסי מגזר ההלבשה הוא 35, המורכב מנכסים בסך 70 פחות התחייבויות בסך 35 (לרבות ההפרשה לפיצויי פיטורין בסך 30). שיעור מס ההכנסה החל על החברה הוא 30%.

4. חברת טל בע"מ עורכת את דוחותיה הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר.

דוחות כספיים לשנת 20X1

מאזן ליום 31 בדצמבר 20X1

במאזן, בצד הנכסים, יש להציג סעיף שכותרתו "נכסים מיוחסים לפעילות מופסקת העומדים למימוש (מגזר הלבשה)" בסכום של 85. סעיף זה יוצג לאחר סעיף הרכוש האחר. בצד ההתחייבויות, יש להציג סעיף שכותרתו "התחייבויות מיוחסות לפעילות מופסקת (מגזר הלבשה)" וסכומו 15. סעיף זה יוצג לאחר סעיף ההתחייבויות לזמן ארוך. בהתאם לסעיף 45 לתקן זה, יש לסווג מחדש את מספרי ההשוואה לשנת 20X0 בהתאם לנכסים וההתחייבויות שניתן לייחס לפעילות המופסקת ליום 31 בדצמבר 20X0.

דוח רווח והפסד לשנת 20X1

יש להציג את דוח רווח והפסד של החברה לשנת 20X1 במתכונת הבאה. יש לשים לב להפרדה בין הפעילויות המופסקות והפעילויות הנמשכות, כנדרש בסעיף 40 לתקן זה. בהתאם לסעיף 45 לתקן זה, יש לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופות קודמות.

<u>חברת טל בע"מ</u>		
<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	
82	90	הכנסות
<u>(59)</u>	<u>(65)</u>	הוצאות תפעוליות
23	25	רווח מפעולות לפני מימון
<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	הוצאות מימון
12	15	רווח לפני מסים על ההכנסה
<u>(6)</u>	<u>(7)</u>	מסים על ההכנסה
6	8	רווח מפעולות נמשכות לאחר מסים
<u>(2)</u>	<u>(1)</u>	הפסד נטו מפעילות מופסקת (מגזר הלבשה)
4	7	רווח נקי
==	==	

(* מספרי ההשוואה לשנת 20X0 סווגו מחדש)

הערה: יש לכלול גם נתוני רווח למניה מפעולות נמשכות לאחר מסים ורווח נקי למניה.

דוח על תזרימי מזומנים לשנת 20X1

יש להפריד בין תזרימי מזומנים מפעילויות נמשכות ופעילויות מופסקות בגוף הדוח על תזרימי המזומנים לשנת 20X1. לכל סוג של תזרים מזומנים (פעילות שוטפת, פעילות השקעה, ופעילות מימון) יש לכלול סעיף נפרד המתייחס לתזרים המזומן של הפעילות המופסקת (ראה דוגמא מספר 3 להלן).

במסגרת תזרים מזומנים לפעילות שוטפת - תזרים מזומנים לפעילות מופסקת (מגזר הלבשה) - (4).
 במסגרת תזרים מזומנים לפעילות השקעה - תזרים מזומנים לפעילות מופסקת (מגזר הלבשה) - (7).
 במסגרת תזרים מזומנים מפעילות מימון - תזרים מזומנים לפעילות מופסקת (מגזר הלבשה) - 3.
 בהתאם לסעיף 45 לתקן זה, יש לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופות קודמות.

ביאור לדוחות הכספיים לשנת 20X1

להלן מובא ביאור לדוחות הכספיים של חברת טל בע"מ:

ביום 15 בנובמבר 20X1, נמסרה הודעה על ידי דירקטוריון החברה על תוכניתו לממש את פעילותו של מגזר הלבשה. הפסקת פעילות זו תואמת את אסטרטגיית החברה לטווח ארוך למקד את פעולותיה בתחומים של ייצור ושיווק מזון ומשקאות, ולחסל פעילויות שאינן קשורות בתחומים אלה. בנוסף לכך, שיעור התשואה של מגזר הלבשה היה נמוך מזה של שני המגזרים האחרים בשנים האחרונות. החברה פועלת לאתר רוכש למגזר הלבשה ומקווה להשלים את מכירת המגזר עד סוף שנת 20X2. במהלך שנת 20X1, נצברו למגזר הלבשה הפסדים תפעוליים לפני מסים בסך 2, בניכוי הטבת המס המתייחסת בסך 1, כמפורט להלן:

<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	
יש לסווג מחדש את מספרי השוואה בהתאם לסעיף 45 לתקן.		פעילות מופסקת (מגזר הלבשה):
	50	הכנסות
	(27)	הוצאות תפעוליות
	<u>(20)</u>	הפסד מירידת ערך
	3	רווח מפעולות לפני מימון
	<u>(5)</u>	הוצאות מימון
	(2)	הפסד לפני מסים על ההכנסה
	<u>1</u>	הטבת מסים על ההכנסה
	<u>(1)</u>	הפסד לאחר מסים על ההכנסה
	===	

דוחות כספיים לשנת 20X2

מאזן ליום 31 בדצמבר 20X2

במאזן ליום 31 בדצמבר 20X2, בצד הנכסים, יש להציג סעיף שכותרתו "נכסים מיוחדים לפעילות מופסקת העומדים למימוש (מגזר הלבשה)"

בסכום 70 (20X1 – 85). סעיף זה יוצג לאחר סעיף הרכוש האחר. בצד ההתחייבויות, יש להציג סעיף שכותרתו "התחייבויות מיוחדות לפעילות מופסקת (מגזר הלבשה)" וסכומו 35 (20X1 – 15). סעיף זה יוצג לאחר סעיף ההתחייבויות לזמן ארוך.

דוח רווח והפסד לשנת 20X2

יש להציג את דוח רווח והפסד של החברה לשנים 20X1 ו-20X2 כמפורט להלן. יש לשים לב שנתוני רווח והפסד לשנת 20X0 סווגו מחדש כדי ליצור הפרדה של הפעילויות המופסקות והפעילויות הנמשכות, כנדרש בהתאם לסעיף 45 של תקן זה.

חברת טל בע"מ

20X0 (*)	20X1	20X2	
82	90	100	הכנסות
(59)	(65)	(60)	הוצאות תפעוליות
23	25	40	רווח מפעולות לפני מימון
(11)	(10)	(20)	הוצאות מימון
12	15	20	רווח לפני מסים על ההכנסה
(6)	(7)	(6)	מסים על ההכנסה
6	8	14	רווח מפעולות נמשכות לאחר מסים
(2)	(1)	(25)	הפסד נטו מפעילות מופסקת (מגזר הלבשה)
4	7	(11)	רווח (הפסד) נקי
===	===	===	

(*) מספרי השוואה לשנת 20X0 סווגו מחדש

דוח על תזרימי מזומנים ל - 20X2

יש להפריד בין תזרימי מזומנים מפעילויות נמשכות ומפעילויות מופסקות בגוף הדוח על תזרימי המזומנים לשנים 20X1 ו- 20X2. לכל סוג של תזרים מזומנים (פעילות שוטפת, פעילות השקעה, ופעילות מימון) יש לכלול סעיף נפרד המתייחס לתזרים המזומן של הפעילות המופסקת.

יש לשים לב שתזרימי המזומנים לשנת 20X0 סווגו מחדש כדי ליצור הפרדה של הפעילויות המופסקות והפעילויות הנמשכות, כנדרש בהתאם לסעיף 45 של תקן זה.

ביאור לדוחות הכספיים לשנת 20X2

להלן מובא ביאור לדוחות הכספיים של חברת טל בע"מ:

ביום 15 בנובמבר 20X1, נמסרה הודעה על ידי דירקטוריון החברה על תוכניתו לממש את פעילותו של מגזר ההלבשה. הפסקת פעילות זו תואמת את אסטרטגיית החברה לטווח ארוך למקד את פעולותיה בתחומים של ייצור ושיווק מזון ומשקאות, ולחסל פעילויות שאינן קשורות בתחומים אלה. בנוסף לכך, שיעור התשואה של מגזר ההלבשה היה נמוך מזה של שני המגזרים האחרים בשנים האחרונות. ביום 30 בספטמבר 20X2, חתמה החברה על חוזה למכירת מגזר ההלבשה לחברת גל בע"מ תמורת 60. כתוצאה מהסכם המכירה חזוי לחברה הפסד בסך 40 (לפני הטבת מס בסך 12) הכולל ירידת ערך נכסים בסך 10 והפרשה לפיצויי פיטורין בסך 30. ההפסד לאחר הטבת המס הינו 28. נכסי מגזר ההלבשה הופחתו בסכום של 10 (לפני הטבת מס בסך 3) לסכום בר-ההשבה נטו שלהם. החברה הכירה בהפרשה לפיצויי פיטורין בסכום של 30 (לפני הטבת מס בסך 9) שישולמו עד ליום 30 ביוני 20X3 לעובדים מסוימים של מגזר ההלבשה שהעסקתם תופסק כתוצאה מהמכירה. תהליך מכירת מגזר ההלבשה הושלם ביום 31 בינואר 20X3 (לפני אישור הדוחות הכספיים לשנת 20X2). ליום המאזן, הכירה החברה במס נדחה לקבל בסך 4 מאחר שהנהלת החברה בדעה שסביר שהפעילויות הנמשכות של מגזרי המזון והמשקאות יניבו הכנסה חייבת במס בסכום מספיק כך שניתן יהיה לנצל את הטבת המס הנובעת מנכס המס הנדחה האמור.

<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	
		פעילות מופסקת (מגזר הלבשה):
50	40	הכנסות
(27)	(30)	הוצאות תפעוליות
(20)	(10)	הפסד מירידת ערך
<u>--</u>	<u>(30)</u>	הפרשה לפיצויי פיטורין
3	(30)	רווח (הפסד) מפעולות לפני מימון
<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	הוצאות מימון
(2)	(35)	הפסד לפני מסים על ההכנסה
<u>1</u>	<u>10</u>	הטבת מסים על ההכנסה
(1)	(25)	הפסד לאחר מסים על ההכנסה
===	===	

דוחות כספיים לשנת 20X3

בדוחות הכספיים לשנת 20X3, ובביאורים לדוחות הכספיים, יופרדו הפעילויות הנמשכות מהפעילויות המופסקות באופן הדומה לזה שננקט בשנת 20X2. הנתונים המוצגים לצורכי השוואה יסווגו מחדש כדי להפריד בין הפעילות הנמשכת לפעילות המופסקת. במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים לשנת 20X3 יכללו כל הגילויים הנדרשים בהתאם לסעיף 35 של תקן זה, כולל העובדה שהפסקת הפעילות הושלמה.

רווח ממימוש

נשנה במקצת את העובדות שבדוגמא. ביום 30 בספטמבר 20X2 (כאשר הערך בספרים של נכסי מגזר ההלבשה היה 70) חתמה חברת טל בע"מ על הסכם מכירה מחייב למכירת מגזר ההלבשה תמורת 120, במקום 60. כחלק מחוזה המכירה, מחויבת החברה לשלם פיצויי פיטורין לעובדים בסך 30. במקרה הנוכחי, לא מוכר הפסד מירידת ערך בשנת 20X2, מכיוון שחזוי רווח בסך 50 (70 – 120) מהסכם מכירת נכסי המגזר. ההפרשה לפיצויים בסך 30 תוכר כהתחייבות וכהוצאה בשנת 20X2. בנוסף, יש לבצע היפוך של ההפרשה לירידת ערך, בהתאם לסעיף 24 לתקן זה, ולהכיר בביטול הפרשה לירידת ערך בסך 20 בשנת 20X2. בשנת 20X3, יוכר רווח לפני מסים בסך 30 (50 פחות ביטול ההפרשה בסך 20 שבוצע בשנת 20X2) ממימוש הפעילות המופסקת כאשר מושלמת העסקה, ובהתאם לסעיף 40, רווח זה יוצג בגוף דוח רווח והפסד כחלק מרווח לאחר מסים מפעילות מופסקת (מגזר הלבשה).

דוח רווח והפסד יוצג כדלקמן:

<u>חברת טל בע"מ</u>			
<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	
90	100	150	הכנסות
(65)	(60)	(102)	הוצאות תפעוליות
25	40	48	רווח מפעולות לפני מימון
(10)	(20)	(20)	הוצאות מימון
15	20	28	רווח לפני מסים על הכנסה
(7)	(6)	(10)	מסים על הכנסה
8	14	18	רווח מפעולות נמשכות לאחר מסים
(1)	(3)	18	רווח (הפסד) נטו מפעילות מופסקת (מגזר הלבשה)
7	11	36	רווח נקי
===	===	===	

הביאור יכלול את המידע הבא:

<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	
50	40	3	פעילות מופסקת (מגזר הלבשה):
(27)	(30)	(5)	הכנסות
--	(30)	--	הוצאות תפעוליות
(20)	20	--	הפרשה לפיצויי פיטורין
3	0	(2)	ביטול הפסד (הפסד) מירידת ערך
(5)	(5)	0	רווח (הפסד) מפעולות לפני מימון
(2)	(5)	(2)	הוצאות מימון
1	2	0	הפסד לפני מסים על ההכנסה
(1)	(3)	(2)	מסים על ההכנסה
--	--	30	הפסד לאחר מסים על ההכנסה
--	--	(10)	רווח ממימוש מגזר הלבשה
--	--	20	המס על רווח זה
(1)	(3)	18	רווח לאחר מסים ממימוש מגזר הלבשה
===	===	===	רווח (הפסד) נקי מפעילות מופסקת

דוגמא מספר 2 - הגילוי הנדרש בגוף המאזן ובביאורים לדוחות הכספיים

עובדות

1. חברת עדי בע"מ פועלת בשני מגזרים באמצעות חברות בנות: ייצור ושיווק כרטיסי ברכה וגידול ושיווק פרחים. לאחרונה ירד שיעור הרווחיות במגזר הפרחים, ולפיכך הוחלט לממשו. בסוף הרבעון השני של שנת 2002 (30 ביוני, 2002) החליט דירקטוריון החברה להפסיק את פעילות החברה במגזר הפרחים והודעה על כך נמסרה סמוך לאחר מכן.
2. ביום 12 באוגוסט, 2002, חתמה החברה על הסכם מכירה מחייב לפיו התחייבה למכור את כל הנכסים וההתחייבויות של מגזר הפרחים (על ידי מכירת חברת הבת העוסקת בכך או על ידי מכירת פעילותה). תמורת הנכסים תקבל חברת עדי בע"מ 66,172 אלפי ש"ח במזומן בתוספת כיסוי התחייבויות המגזר המופסק בסך 31,337 אלפי ש"ח. תהליך מכירת הנכסים אמור להתבצע במהלך שנת 2003. לא נדרשת כל התאמה של הערכים בספרים של הנכסים במאזן בעקבות הפסקת הפעילות.
3. הנכסים וההתחייבויות המיוחסים לפעילויות מופסקות מוצגים במאזן במסגרת סעיפים נפרדים לאחר הרכוש האחר ולאחר ההתחייבויות לזמן ארוך, בהתאמה.
4. חברת עדי בע"מ עורכת את דוחותיה הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר.

להלן המאזנים המאוחדים של חברת עדי בע"מ

31 בדצמבר 2001 אלפי ש"ח	31 בדצמבר 2002 אלפי ש"ח	חברת עדי בע"מ, מאזן ליום
		נכסים:
		נכסים שוטפים:
18,729	18,880	מזומנים ושווה מזומנים
324,895	276,012	לקוחות
612,626	437,854	מלאי
219,733	158,247	חייבים אחרים והוצאות מראש
1,175,983	890,993	
-----	-----	השקעות:
33,005	26,203	בחברות מוחזקות
6,022	6,119	אחרות
39,027	32,322	
-----	-----	רכוש קבוע:
431,763	408,891	עלות
(113,663)	(109,145)	בניכוי: פחת שנצבר
318,100	299,746	
-----	-----	רכוש אחר והוצאות נדחות:
209,586	179,282	נכסים בלתי מוחשיים
21,875	22,053	הוצאות נדחות
231,461	201,335	
-----	-----	נכסים המיוחסים לפעילות מופסקת
103,272	81,258	
1,867,843	1,505,654	סך נכסים
=====	=====	
		התחייבויות והון עצמי
		התחייבויות שוטפות:
282,470	289,329	בנקים
209,448	150,805	זכאים והוצאות לשלם
10,588	7,039	חלויות שוטפות של הלוואות לזמן ארוך
502,506	447,173	
-----	-----	התחייבויות לזמן ארוך:
797,027	516,877	הלוואות
36,723	24,033	עתודה למסים נדחים
38,812	39,819	עתודה בגין סיום יחסי עובד ומעביד
872,562	580,729	
-----	-----	התחייבויות המיוחסות לפעילות מופסקת
70,365	46,423	
-----	-----	זכויות המיעוט
480	526	
-----	-----	הון קרנות ועודפים
421,930	430,803	
-----	-----	סך התחייבויות והון
1,867,843	1,505,654	

הסבר: הנכסים המיוחסים לפעילות המופסקת הוצגו בסעיף נפרד לאחר רכוש אחר והוצאות נדחות בסעיף שכותרתו "נכסים המיוחסים לפעילות מופסקת" בסך 81,258 אלפי ש"ח (2001 - 103,272). ההתחייבויות המיוחסות לפעילות המופסקת הוצגו בסכום אחד לאחר התחייבויות לזמן ארוך ולפני זכויות המיעוט בסעיף שכותרתו "התחייבויות המיוחסות לפעילות מופסקת" בסך 46,423 אלפי ש"ח (2001 - 70,365).

ביאור - פעילות מופסקת

ב- 12 באוגוסט, 2002, החברה חתמה על הסכם מחייב למכירת הנכסים נטו של מגזר הפרחים תמורת 66,172 אלפי ש"ח במזומן בתוספת כיסוי התחייבויות הפעילות המופסקת בסך 31,337 אלפי ש"ח. תהליך מכירת הנכסים וקבלת התמורה יתבצע במהלך שנת 2003. הנכסים וההתחייבויות המיוחסים לפעילות המופסקת הוצגו במסגרת סעיפים נפרדים לאחר סעיף הרכוש האחר וההוצאות הנדחות ולאחר ההתחייבויות לזמן ארוך, בהתאמה, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 8, פעילויות מופסקות. בדוח רווח והפסד נכלל הפסד מפעילות מופסקת לפני מסים ולפני חלק המיעוט בסך 1,607 אלפי ש"ח (הפסד נקי בסך 841 אלפי ש"ח). החברה אינה צופה הפסד ממימוש נכסי הפעילות המופסקת ולכן לא נערכה כל הפרשה לירידת ערך נכסים בשנת 2002.

להלן פירוט הנכסים וההתחייבויות של המגזר המופסק:

31 בדצמבר 2001	31 בדצמבר 2002	
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	
		<u>נכסים מיוחסים לפעילות מופסקת:</u>
3,262	2,571	מזומנים ושווה מזומנים
35,515	24,325	לקוחות
3,921	2,825	מלאי
5,820	1,786	חייבים והוצאות מראש
37,335	34,364	מבנים וציוד
<u>17,419</u>	<u>15,387</u>	נכסים בלתי מוחשיים
103,272	81,258	
=====	=====	
		<u>התחייבויות מיוחסות לפעילות מופסקת:</u>
10,539	8,047	בנקים
35,166	23,678	זכאים
1,431	--	מסים לשלם
17,110	14,631	הלוואה לזמן ארוך
5,661	--	עתודה למסים נדחים
<u>458</u>	<u>67</u>	זכויות המיעוט
70,365	46,423	
=====	=====	

כ.ב. פעילויות מופסקות

להלן תוצאות פעילות המגזר המופסק לשנים שנסתיימו ביום 31 בדצמבר
2000, 2001, 2002 :

2000	2001	2002	
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	
387,488	391,560	101,023	מכירות
(343,786)	(351,517)	(92,892)	עלות מכירות
<u>(33,419)</u>	<u>(33,856)</u>	<u>(9,129)</u>	הוצאות מכירה הנהלה וכלליות
10,283	6,187	(998)	רווח (הפסד) תפעולי
<u>(2,509)</u>	<u>(1,909)</u>	<u>(609)</u>	הוצאות מימון
7,774	4,278	(1,607)	רווח (הפסד) לפני מסים על ההכנסה
(3,045)	(2,358)	761	מסים על ההכנסה
<u>(124)</u>	<u>(100)</u>	<u>5</u>	חלק המיעוט (ברווח) בהפסד
<u>4,605</u>	<u>1,820</u>	<u>(841)</u>	רווח (הפסד) נקי

דוגמא מספר 3 - הגילוי הנדרש בגוף הדוח על תזרימי המזומנים

עובדות

1. חברת גל בע"מ היא חברה קבלנית הרשומה למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב. החברה פועלת בישראל בשלושה מגזרים באמצעות חברות בנות (ששיעור ההחזקה בהן הוא 100%): בניה למגורים, ניהול והפעלת קניונים, וסלילת כבישים עוקפים.
2. עקב האטה בשוק הנדל"ן, החליט דירקטוריון החברה, במהלך שנת 2001, להתרכז בבניה למגורים ובסלילת כבישים עוקפים, להפסיק את פעילותו של מגזר הפעלת הקניונים ולממשו באמצעות מכירה לגורם חיצוני. החלטה על הפסקת פעילות מגזר הפעלת הקניונים התקבלה על ידי דירקטוריון החברה ביום 31 באוקטובר, 2001, והודעה על כך נמסרה ב- 1 בנובמבר, 2001.
3. לחברה מידע מהימן על המצב הכספי, תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של כל מגזר. בהתאם לסעיף 45 לתקן חשבונאות מספר 8, *פעילויות מופסקות*, סווגו מספרי השוואה מחדש כדי לשקף את תזרימי המזומנים של הפעילות המופסקת.
4. בשנת 2000 דיווחה החברה על רווחים שוטפים ממגזר הפעלת הקניונים בסך 5 מליון ש"ח (לאחר ניכוי השפעת המס בסך 2 מליון ש"ח). תזרים המזומנים מפעילות שוטפת שנבע לחברה ממגזר הפעלת הקניונים הסתכם ב- 6 מליון ש"ח. במהלך שנת 2000 לא בוצעו פעולות השקעה במגזר הפעלת הקניונים אך נפרעו הלוואות לזמן ארוך בסך 5 מליון ש"ח.
5. ביום 15 בדצמבר, 2001, חתמה החברה על הסכם מכירה מחייב לפיו התחייבה למכור לחיצוניים את כל הנכסים וההתחייבויות של מגזר הקניונים. לאחר בחינה מדוקדקת של השווי ההוגן של נכסי הפעילות המופסקת החליטה החברה ליצור הפרשה לירידת ערך נכסים בסך 19 מיליון ש"ח (לאחר ניכוי השפעת מס בסך 10 מיליון ש"ח). עד ליום 31 בדצמבר, 2001, טרם מומשו נכסי המגזר המופסק. בשנת 2001 דיווחה החברה על רווחים שוטפים ממגזר הפעלת הקניונים בסך 3 מליון ש"ח (לאחר ניכוי השפעת המס בסך 1 מיליון ש"ח). תזרים המזומן מפעילות שוטפת שנבע לחברה ממגזר הפעלת הקניונים בשנת 2001 הסתכם ל- 4 מליון ש"ח. במהלך שנת 2001 לא בוצעו פעולות השקעה במגזר הפעלת הקניונים אך נפרעו הלוואות לזמן ארוך בסך 5 מליון ש"ח.

6. במהלך שנת 2002, מומשו כל הנכסים הקבועים של המגזר המופסק תמורת 55 מיליוני ש"ח. כתוצאה מהמימוש נרשם רווח הון לפני מסים בסך 3 מיליון ש"ח (השפעת המס בסך 1 מיליון ש"ח) ורווח הון לאחר מסים בסך 2 מיליון ש"ח. כמו כן, נפרעו הלוואות לזמן ארוך המתייחסות למגזר המופסק בסך 45 מיליוני ש"ח. בשנת 2002 דיווחה החברה על הפסדים שוטפים ממגזר הפעלת הקניונים בסך 4 מיליון ש"ח (לאחר ניכוי השפעת המס בסך 1 מיליון ש"ח). תזרים המזומן ששימש לפעילות שוטפת של מגזר הפעלת הקניונים בשנת 2002 הסתכם ל- 7 מיליון ש"ח.

7. על בסיס הנתונים לעיל, ונתונים אחרים, כללה החברה את הטבלה הבאה בדבר הפעילות המופסקת במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים לשנת 2002:

ביאור X – פעילות מופסקת

לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר			
2000	2001	2002	
מיליוני ש"ח	מיליוני ש"ח	מיליוני ש"ח	
65	60	46	הכנסות
55	54	50	הוצאות תפעוליות
10	6	(4)	רווח (הפסד) מפעולות לפני מימון
(3)	(2)	(1)	הוצאות מימון
7	4	(5)	רווח (הפסד) מפעולות לפני מסים
(2)	(1)	1	מסים על ההכנסה
5	3	(4)	רווח (הפסד) לאחר מסים
-	(29)	-	הפרשה לירידת ערך
-	-	3	רווח הון ממימוש נכסים
-	10	(1)	מסים על ההכנסה
-	(19)	2	רווח (הפסד) הון, נטו
<u>5</u>	<u>(16)</u>	<u>(2)</u>	רווח (הפסד) מפעילות מופסקת

8. ביאור X כולל גילויים נוספים בהתאם לתקן זה: תיאור הפעילות המופסקת והסיבות להפסקתה וכן פירוט הנכסים וההתחייבויות המתייחסים למגזר המופסק.

9. יש להתעלם מהשפעות אינפלציה.

להלן דוחות על תזרימי המזומנים המוצגים בהתאם לסעיף 40 לתקן:

**חברת גל בע"מ
דוח על תזרימי המזומנים**

לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר			
2000	2001	2002	
מיליוני ש"ח	מיליוני ש"ח	מיליוני ש"ח	
XXX	XXX	XXX	<u>תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת</u>
			רווח נקי
			התאמות הדרושות כדי להציג את
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	המזומנים מפעילויות נמשכות (נספח א')
XXX	XXX	XXX	מזומנים נטו שנבעו מפעילויות שוטפות
			נמשכות
			מזומנים נטו שנבעו (שימשו) מפעילות שוטפת
<u>6</u>	<u>4</u>	<u>(7)</u>	מופסקת
XXX	XXX	XXX	תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת
-----	-----	-----	
			<u>תזרימי מזומנים מפעילות השקעה</u>
(XXX)	(XXX)	(XXX)	רכישת נכסים קבועים
XXX	XXX	XXX	תמורה ממימוש נכסים קבועים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	גביית חובות לזמן ארוך
(XXX)	(XXX)	(XXX)	<u>מזומנים נטו ששימשו לפעילויות השקעה</u>
--	--	55	<u>נמשכות</u>
			מזומנים נטו שנבעו מפעילות השקעה מופסקת
			מזומנים נטו מפעילות השקעה (ששימשו
(XXX)	(XXX)	XXX	לפעילות השקעה)
-----	-----	-----	
			<u>תזרימי מזומנים מפעילות מימון</u>
XXX	XXX	XXX	הנפקת הון (לאחר ניכוי הוצאות הנפקה)
(XXX)	(XXX)	(XXX)	דיוידנד ששולם
(XXX)	(XXX)	(XXX)	פדיון אגרות חוב
XXX	XXX	XXX	קבלת הלוואות לזמן ארוך
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	אשראי לזמן קצר מבנקים, נטו
XXX	XXX	XXX	מזומנים נטו שנבעו מפעילויות מימון נמשכות
			מזומנים נטו ששימשו לפעילות מימון
<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(45)</u>	מופסקת
XXX	XXX	(XXX)	מזומנים נטו שנבעו (ששימשו) לפעילות מימון
-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	עלייה (ירידה) במזומנים ושווי מזומנים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	יתרת מזומנים ושווי מזומנים לתחילת השנה
XXX	XXX	XXX	יתרת מזומנים ושווי מזומנים לסוף השנה

חברת גל בע"מ
דוח על תזרימי המזומנים

נספח א' - התאמות הדרושות כדי להציג את תזרימי המזומנים
מפעילות שוטפת

לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר			
2000	2001	2002	
מיליוני ש"ח	מיליוני ש"ח	מיליוני ש"ח	
			הכנסות והוצאות שאינן כרוכות
			בתזרימי המזומנים:
			פעילויות מופסקות
			פחת והפחתות
			מסים נדחים, נטו
			רווחי הון
			שינויים בסעיפי רכוש
			והתחייבויות:
			עלייה בלקוחות
			עלייה בחייבים ויתרות
			חובה
			עלייה במלאי
			עלייה בספקים
			עלייה בזכאים ויתרות
			זכות
			מזומנים נטו שנבעו מפעילויות
			שוטפות נמשכות

הבהרות לדוח על תזרימי המזומנים:

1. מזומנים נטו שנבעו (שימשו) לפעילות שוטפת מופסקת כוללים מזומן שהתקבל מלקוחות ומחייבים אחרים המתייחסים למגזר המופסק, מזומן ששולם לספקים ולזכאים אחרים המתייחסים למגזר המופסק וכן עלויות מימון ומסים ששולמו במזומן והמתייחסים למגזר המופסק.
2. שינויים בסעיפי רכוש והתחייבויות, שפורטו בגוף הדוח על תזרימי המזומנים, מתייחסים לפעילויות נמשכות בלבד.

נספח ג'

סיווג של פעילויות בגין תקופות קודמות

נספח זה הינו להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת הנספח להדגים את יישום התקן כדי לסייע בהבהרת משמעותו.

עובדות

1. סעיף 45 קובע שמידע השוואתי לתקופות קודמות המוצג בדוחות כספיים שנערכו לאחר אירוע הגילוי הראשוני יסווג מחדש כדי להפריד בין נכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים נמשכים לבין אלו המופסקים, באופן דומה לזה הנדרש על פי סעיפים 27-43.
2. להלן השינויים שחלו בתאגיד:
 - (א) פעילויות א', ב', ג' ו- ד' היו כולן נמשכות בשנים 1 ו- 2;
 - (ב) בשנה 3, פעילות ד' מופסקת (אושרה למימוש ובפועל מומשה);
 - (ג) בשנה 4, פעילות ב' מופסקת (אושרה למימוש ובפועל מומשה) ופעילות ה' נרכשת;
 - (ד) בשנה 5 נרכשת פעילות ו'.
3. הטבלה הבאה מדגימה את הסיווג של פעילויות נמשכות ופעילויות מופסקות בנסיבות לעיל.

דוחות כספיים לשנה 3 (אושרו ופורסמו בתחילת שנה 4)			
שנה 2 – השוואתי		שנה 3	
מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת
	א'		א'
	ב'		ב'
	ג'		ג'
ד'		ד'	

דוחות כספיים לשנה 4 (אושרו ופורסמו בתחילת שנה 5)			
שנה 3 - השוואתי		שנה 4	
מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת
	א'		א'
ב'		ב'	
	ג'		ג'
ד'			
			ה'

דוחות כספיים לשנה 5 (אושרו ופורסמו בתחילת שנה 6)			
שנה 4 - השוואתי		שנה 5	
מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת
	א'		א'
ב'			
	ג'		ג'
	ה'		ה'
			ו'

4. אם האישור ומסירת ההודעה בדבר הפסקת הפעילות של ב' היו מתרחשות בתחילת שנה 4, לפני שהדוחות הכספיים לשנת 3 אושרו לפרסום, פעילות ב' הייתה מסווגת כפעילות מופסקת בדוחות הכספיים לשנה 3 ולשנה 2 (השוואתי) כדלקמן:

דוחות כספיים לשנה 3 (אושרו בשנה 4 לאחר שהפסקת הפעילות של ב' אושרה ונמסרה הודעה על כך)			
שנה 2 - השוואתי		שנה 3	
מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת
	א'		א'
ב'		ב'	
	ג'		ג'
ד'		ד'	

5. אם, מסיבה כלשהי, ערך התאגיד בשנה 5 דוחות כספיים הכוללים נתונים השוואתיים ל- 5 שנים, הסיווג לפעילויות נמשכות ומופסקות היה כדלקמן:

דוחות כספיים לשנה 5			
שנה 4 - השוואתי		שנה 5	
מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת
	א'		א'
ב'			
	ג'		ג'
	ה'		ה'
			ו'

דוחות כספיים לשנה 5 (המשך)					
שנה 1 - השוואתי		שנה 2 - השוואתי		שנה 3 - השוואתי	
מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת	מופסקת	נמשכת
	א'		א'		א'
ב'		ב'		ב'	
	ג'		ג'		ג'
	ה'		ה'		ה'
					ו'

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

משתתפים קבועים:

יהודה אלגריסי, רו"ח
רונן בראל, רו"ח
יגאל גוזמן, רו"ח
דוד גולדברג, רו"ח
רפי האפט, רו"ח
אדיר ענבר, רו"ח
מוטי פרידמן, רו"ח
אמיר שרף, עו"ד

חברי הוועדה:

פרופ' אלי אמיר, רו"ח - יו"ר הוועדה
חיים אסיאג, רו"ח
פרופ' דן גלאי
פרופ' אריה גנס, רו"ח
אבי זיגלמן, רו"ח
דב ספיר, רו"ח
ד"ר אריה עובדיה

צוות מקצועי אד-הוק:

חיים אסיאג, רו"ח - יו"ר הצוות
ישי אייל
לביא גיאת, רו"ח
יעל גירסי, רו"ח
ניר זיכלינסקי, רו"ח
רונית לרנר, רו"ח
גל עמית, רו"ח
לימור עזריאלי, רו"ח
משה פרץ, רו"ח
שושי צאיג, רו"ח

חברי ועדה לשעבר

שהשתתפו בהכנת התקן:

פרופ' אמיר ברנע
דב כהנא, רו"ח
יהלי שפי, רו"ח

צוות מקצועי בכיר:

שרון מימון-צדיק, רו"ח
מיה שרגא, רו"ח

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מירי כץ, עו"ד, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
עופר מנירב, רו"ח, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
פרופ' יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
דניאל דורון, רו"ח
אורי דורי, יו"ר לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
פרופ' צבי טלמון, רו"ח
נחמיה מלך, רו"ח
עמוס מר חיים, יו"ר איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ציפי סאמט, המפקחת על שוק ההון
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע
מיכל עבאדי-בויאנג'ו, עו"ד (רו"ח)
יהונתן קפלן, רו"ח, נציב מס הכנסה
יצחק רוטמן, רו"ח
יוסי שחק, רו"ח
ישראל שטראוס, רו"ח
מוטי שפיגל, בנק ישראל, הפיקוח על הבנקים

