



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7

השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010)

ספטמבר, 2010

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB'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 Federation of Accountants.

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

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

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, 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 מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

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

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 – השקעות בישויות כלולות (מעודכן)

(2010)

ס פ ט מ ב ר 2010

תוכן עניינים

סעיף

א-יח	מבוא
1-6	תחולה
7-18	הגדרות
11-16	השפעה מהותית
17-18	שיטת השווי המאזני
19-40	יישום שיטת השווי המאזני
37-40	הפסדים מירידת ערך
41-42	דוחות כספיים נפרדים
43-46	גילוי
47-48	תחילה
49	ביטול של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (2000) נספח 1 - תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, <i>השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010)</i> , לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 7, <i>השקעות בישויות כלולות</i> נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, <i>השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010)</i> , לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, <i>השקעות בישויות כלולות</i>

מבוא

א. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010) (להלן: "התקן"), מחליף את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות (פורסם באוגוסט 2006), ויש ליישמו לתקופות דיווח שנתיות החל מיום 1 בינואר 2011 או לאחריה. יישום מוקדם מומלץ.

סיבות לעדכון תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7

ב. הועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית (להלן: "הועדה") מאמצת את התקן כתגובה לפרסום של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 7 (להלן: "IPSAS 7") (מעודכן 2006), אשר פורסם על ידי הועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות למגזר הציבורי (להלן: "IPSASB") כתגובה לפרויקט השיפורים של הועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן: "IASB"). מטרת פרסום IPSAS 7 (מעודכן 2006) היתה להתאים אותו במידה ונאות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הפרטי כפי שמתפרסמים על ידי IASB.

ג. בעת עדכון תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, מאומצת מדיניות של שינוי של תקן חשבונאות ממשלתי קיים בגין אותם שינויים שבוצעו ל IPSAS 7. IPSAS 7 עודכן כתוצאה מעדכונים לתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 28, בדבר השקעות בחברות כלולות שבוצעו כתוצאה מפרויקט השיפורים של IASB, פרט למקומות בהם IPSAS 7 היה שונה מההוראות של IAS 28 מסיבות המיוחדות למגזר הציבורי. שינויים אלה נשמרו בנוסח המעודכן של התקן וצוינו בנספח ההשוואה ל IAS 28. שינויים של IAS 28 שנעשו לאחר פרויקט השיפורים של IASB לא נכללו בתקן.

השינויים בדרישות התקן

ד. עיקרי השינויים מן הגרסה הקודמת של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 מפורטים להלן.

שם התקן

ה. שם התקן שונה ל"השקעות בישויות כלולות".

תחולה

ו. סעיף 1 בתקן מוציא מתחולת התקן השקעות (שאחרת היו ישויות כלולות או עסקאות משותפות) המוחזקות על ידי קרנות הון סיכון, קרנות נאמנות, וישויות דומות הנמדדות

בשווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

ז. התקן מעניק פטור מיישום של שיטת השווי המאזני ל:

- ישויות שולטות מסוימות, בדומה לפטור מאיחוד דוחות כספיים הניתן בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010) (כאמור בסעיף 19(ב) לתקן); וכן
- משקיעים מסוימים אשר עומדים בתנאים זהים לאלה הפוטרם ישויות שולטות מעריכת דוחות כספיים מאוחדים (כאמור בסעיף 19(ג) לתקן).

הגדרות

ח. התקן מתאים את ההגדרות של שיטת השווי המאזני והשפעה מהותית בסעיף 7 לשם אחידות עם ההגדרות הקיימות בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

השפעה מהותית

ט. כאשר ישות בוחנת אם יש לה את הכוח לקחת חלק בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של הגוף המושקע (ישות כלולה), התקן דורש בסעיפים 14 - 16 לשקול את קיומן והשפעתן של זכויות הצבעה פוטנציאליות הניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי.

יישום של שיטת השווי המאזני

- י. התקן מבהיר בסעיפים 19 ו- 20, כי השקעות המוחזקות בצורה בלעדית על מנת לממשן בתוך שנים עשר חודש ממועד רכישתן וההנהלה מחפשת עבורן קונה באופן פעיל יסווגו כמוחזקות למסחר ויטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.
- יא. התקן מבהיר בסעיפים 24 ו- 25 שכאשר משקיע מפסיק להיות בעל השפעה מהותית על ישות כלולה, העלות של ההשקעה תטופל בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.
- יב. התקן דורש בסעיף 28 שעודפים וגרעונות הנובעים מעסקאות כלפי מעלה (upstream) ומעסקאות כלפי מטה (downstream) בין משקיע לבין ישות כלולה יבוטלו בהתאם לשיעור ההחזקה של המשקיע בישות הכלולה.
- יג. ביישום שיטת השווי המאזני, התקן מתיר תקופה מקסימלית של שלושה חודשים בין מועד הדיווח של המשקיע לבין מועד הדיווח של הישות הכלולה שלו (סעיף 31).

יד. התקן מבטל בסעיף 33 את הפטור מטעמי אי מעשיות, וכעת על משקיע לבצע תיאומים נאותים בגין עסקאות ואירועים אחרים בדוחות הכספיים של הישות הכלולה כאשר המדיניות החשבונאית בשתי הישויות אינה זהה.

טו. התקן דורש בסעיפים 35 ו-36, כי ישות תביא בחשבון את הערך בספרים של השקעתה בהון של הישות הכלולה ואת זכויותיה האחרות לזמן ארוך בישות הכלולה בעת ההכרה בחלקה בהפסדים של הישות הכלולה.

הפסדים מירידת ערך

טז. התקן מספק הנחיות בסעיפים 37 - 40 באשר למועד ולאופן בהם הישות בוחנת ירידת ערך של ישות כלולה שלה.

דוחות כספיים נפרדים

יז. הדרישות וההנחיות לגבי דוחות כספיים נפרדים הועברו לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, לסעיפים 41 ו-42. ישות תפנה מעתה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 באשר להנחיות לאופן הכנת דוחות כספיים נפרדים של משקיע.

גילוי

- יח. התקן דורש בסעיף 43 גילויים מפורטים יותר לגבי השקעות בישויות כלולות, לרבות:
- המהות וההיקף של הגבלות משמעותיות כלשהן (לדוגמה, הנובעות מהסדרי הלוואות) על יכולתן של ישויות כלולות להעביר כספים למשקיע;
 - החלק שלא הוכר בהפסדים של ישות כלולה אם המשקיע הפסיק להכיר בחלקו בהפסדים של ישות כלולה; וכן
 - הסיבות מדוע:
 - המשקיע נחשב כבעל השפעה מהותית כאשר הוא מחזיק בפחות מ-20 אחוזים מכוח ההצבעה או כוח ההצבעה הפוטנציאלי של הגוף המושקע;
 - המשקיע אינו נחשב כבעל השפעה מהותית כאשר הוא מחזיק 20 אחוזים או יותר מכוח ההצבעה או כוח ההצבעה הפוטנציאלי של הגוף המושקע; וכן
 - מועדי הדיווח של הדוחות הכספיים של ישות כלולה ושל המשקיע הינם שונים.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 – השקעות בישויות כלולות

(מעודכן 2010)

ס פ ט מ ב ר 2 0 1 0

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית. 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 ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC). הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונאית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-49 ונספחים. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירת מדיניות חשבונאית ויישומה בהיעדר הנחיות מפורשות*. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

תחולה

1. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס חשבונאות מצטבר תיישם תקן זה על הטיפול החשבונאי שלה כמשקיעה בהשקעות בישויות כלולות, כאשר ההשקעה בישות הכלולה מניבה זכות בעלות בצורה של החזקת מניות או מבנה הון פורמאלי אחר. אולם, התקן אינו חל על השקעות בישויות כלולות המוחזקות על ידי:

(א) קרנות הון סיכון, או

(ב) קרנות נאמנות וישויות דומות.

אשר נמדדות בשווי הוגן, כשהשינויים בשווי ההוגן מוכרים בעודף או בגירעון בתקופת השינוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*. ישות המחזיקה בהשקעה מסוג זה תיתן גילויים כנדרש בסעיף 43(ו).

2. הנחיות לגבי הכרה ומדידה של זכויות האמורות בסעיף 1 אשר נמדדות בשווי הוגן, כשהשינויים בשווי ההוגן מוכרים בעודף או בגירעון בתקופת השינוי, ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*.

3. תקן זה קובע את הבסיס לטיפול החשבונאי בזכויות בעלות בישויות כלולות. כלומר, ההשקעה בישות האחרת מקנה למשקיע את הסיכונים וההטבות הנלווים לזכות הבעלות. התקן חל רק על השקעות במבנה הון פורמאלי (או דומה לו) של גוף מושקע. מבנה הון פורמאלי משמעותו הון מניות או צורה דומה של הון המורכב מיחידות (unitized), כגון יחידות בקרן נדל"ן, אך הוא עשוי לכלול גם מבני הון אחרים בהם זכות בעלות המשקיע ניתנת למדידה באופן מהימן. כאשר מבנה ההון אינו מוגדר היטב, ייתכן שלא ניתן יהיה למדוד באופן מהימן את זכות הבעלות.

4. העברות מסוימות המבוצעות על ידי ישויות ממשלתיות עשויות להיקרא כ"השקעה" אך יכול שלא יניבו זכות בעלות. לדוגמה, ישות ממשלתית עשויה לבצע השקעה משמעותית בפיתוח של בית חולים שהבעלות עליו הינה בידי עמותה אשר גם מפעילה אותו. בעוד שאלה הפקדות שאינן חליפין במהותן, הן מאפשרות לישות הממשלתית להשתתף בהפעלת בית החולים, והעמותה אחראית לדווח לישות הממשלתית בדבר השימוש שהיא עושה בכספי הציבור. עם זאת, העברות כאמור שבוצעו על ידי הישות הממשלתית אינן יוצרות זכות בעלות, מאחר שהעמותה יכולה לחפש מקור מימון חלופי ובכך למנוע מהישות הממשלתית מלהשתתף בהפעלת בית החולים. בהתאם לכך, הישות הממשלתית אינה חשופה לסיכונים, ואף אינה נהנית מההטבות הנלווים לזכות הבעלות.

5. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

6. המבוא לתקני חשבונאות ממשלתיים בינלאומיים מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS's) שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגה של דוחות כספיים.

הגדרות

7. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

דוחות כספיים מאוחדים (Consolidated financial statements) הם הדוחות הכספיים של קבוצה, הכוללת ישות שולטת, וישות נשלטת אחת או יותר המוצגים כדוחות כספיים של ישות כלכלית אחת.

דוחות כספיים נפרדים (Separate financial statements) הם דוחות כספיים המוצגים על ידי ישות שולטת, משקיע בישות כלולה או משתתף בישות בשליטה משותפת, שבהם ההשקעות מטופלות על בסיס הזכות הישירה בנכסים נטו/הון עצמי ולא על בסיס התוצאות המדווחות והנכסים נטו של הישויות המושקעות.

השפעה מהותית (Significant influence) היא הכוח לקחת חלק בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת, אולם אינה שליטה או שליטה משותפת במדיניות זו.

ישות כלולה (Associate) היא ישות, לרבות ישות בלתי מאוגדת כגון שותפות, אשר בה יש למשקיע השפעה מהותית ואשר אינה ישות נשלטת או זכות בעסקה משותפת.

ישות נשלטת (Controlled entity) היא ישות, לרבות ישות בלתי מאוגדת כגון שותפות, הנתונה תחת שליטה של ישות אחרת (הידועה כישות השולטת).

שיטת השווי המאזני (Equity method) היא שיטה לטיפול חשבונאי, לפיה ההשקעה מוכרת לראשונה לפי העלות ומותאמת לאחר מכן בגין השינוי לאחר הרכישה בחלקו של המשקיע בנכסים נטו/הון עצמי של הישות המושקעת. העודף או הגרעון של המשקיע כולל את חלקו של המשקיע בעודף או בגירעון של הישות המושקעת.

שליטה (Control) היא הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת על מנת להפיק הטבות מפעילויותיה.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות כפי שנקבעה באותם תקנים.

8. דוחות כספיים של ישות שאין לה ישות נשלטת, ישות כלולה או זכות של משתתף בעסקה משותפת אינם דוחות כספיים נפרדים.

9. דוחות כספיים נפרדים הם דוחות כספיים המוצגים בנוסף לדוחות כספיים מאוחדים, לדוחות כספיים שבהם השקעות מטופלות לפי שיטת השווי המאזני ולדוחות כספיים שבהם זכויות הבעלות של משתתף בעסקאות משותפות מאוחדות באיחוד יחסי. דוחות כספיים נפרדים עשויים להיות מצורפים או נלווים לדוחות כספיים אלה.

10. ישויות הפטרורות מאיחוד בהתאם לסעיף 16 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010)*, מיישום איחוד יחסי בהתאם לסעיף 3 בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *זכויות בעסקאות משותפות*, או מיישום שיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 19(ג) יכולות להציג דוחות כספיים נפרדים כדוחות הכספיים היחידים שלהן.

השפעה מהותית

11. הקביעה אם המשקיע הינו בעל השפעה מהותית על ישות מושקעת נתונה לשיקול דעת המבוסס על מהות היחסים בין המשקיע לבין הישות המושקעת, ועל הגדרת השפעה מהותית בתקן זה. תקן זה ייושם רק על ישויות כלולות שבהן ישות מחזיקה זכות בעלות.

12. קיומה של השפעה מהותית בידי משקיע נתמכת בדרך כלל באחת או יותר מהראיות הבאות:

(א) ייצוג בדירקטוריון או בגוף הממלא תפקיד מקביל של הישות המושקעת;

(ב) השתתפות בהליכי קביעת מדיניות, לרבות השתתפות בהחלטות על דיבידנדים או חלוקות אחרות;

(ג) עסקאות מהותיות בין המשקיע לבין הישות המושקעת;

(ד) החלפה (interchange) של הסגל הניהולי; או

(ה) הספקת מידע טכני חיוני.

13. אם זכויות הבעלות של משקיע הן בצורת מניות והוא מחזיק, במישרין או בעקיפין (לדוגמה, באמצעות ישויות נשלטות), ב- 20 אחוזים או יותר מכוח ההצבעה של הישות המושקעת, ניתן להניח כי למשקיע קיימת השפעה מהותית, אלא אם כן ניתן להראות בבירור שאין זה המקרה. לחילופין, אם המשקיע מחזיק, במישרין או בעקיפין (לדוגמה, באמצעות ישויות נשלטות), בפחות מ- 20 אחוזים מכוח ההצבעה של הישות המושקעת, ניתן להניח כי למשקיע אין השפעה מהותית, אלא אם כן ניתן להראות בבירור השפעה כזאת. החזקה על ידי משקיע אחר בזכות בעלות משמעותית או ברוב זכויות הבעלות, אינה מונעת בהכרח ממשקיע מלהיות בעל השפעה מהותית.

14. ישות עשויה להיות בעלת כתבי אופציה למניה, אופציות רכש על מניות, מכשירי חוב או מכשירים הונניים הניתנים להמרה למניות רגילות, או מכשירים דומים בעלי פוטנציאל, אם ימומשו או יומרו, להקנות לישות כוח הצבעה נוסף או להקטין את כוח ההצבעה של ישות אחרת באשר למדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת (כלומר, זכויות הצבעה פוטנציאליות). בעת הערכה אם לישות קיימת השפעה מהותית יש לקחת בחשבון קיומן והשפעתן של זכויות הצבעה פוטנציאליות הניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי, לרבות זכויות הצבעה פוטנציאליות המוחזקות על ידי ישויות אחרות. זכויות הצבעה פוטנציאליות אינן ניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי כאשר, לדוגמה, לא ניתן לממשן או להמירן עד למועד עתידי או עד להתרחשות אירוע עתידי.

15. כאשר מעריכים אם זכויות הצבעה פוטנציאליות תורמות להשפעה מהותית, הישות בוחנת את כל העובדות והנסיבות (לרבות תנאי המימוש של זכויות הצבעה הפוטנציאליות והסדרים מחייבים אחרים כלשהם, בין אם הם נשקלים בנפרד או במשולב) המשפיעות על זכויות הצבעה הפוטנציאליות, למעט כוונת ההנהלה והיכולת הפיננסית לממש או להמיר.

16. ישות מאבדת השפעה מהותית על ישות מושקעת כאשר היא מאבדת את הכוח לקחת חלק בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של אותה ישות. איבוד ההשפעה המהותית יכול להתרחש עם שינוי בשיעור החזקה, או בלעדיו. איבוד השפעה מהותית יכול להתרחש, לדוגמה, כאשר ישות כלולה הופכת כפופה לשליטה של בית משפט, גוף מנהל או גוף פיקוח. איבוד השפעה מהותית עשוי להתרחש גם כתוצאה מהסכם מחייב.

שיטת השווי המאזני

17. לפי שיטת השווי המאזני, ההשקעה בישות כלולה מוכרת לראשונה לפי העלות והערך בספרים יגדל או יקטן על מנת להכיר בחלקו של המשקיע בעודף או בגירעון של הישות המושקעת לאחר מועד הרכישה. חלקו של המשקיע בעודף או בגירעון של הישות המושקעת מוכר בעודף או בגירעון של המשקיע. חלוקות שהתקבלו מישות מושקעת מקטינות את הערך בספרים של ההשקעה. תיאומים לערך בספרים עשויים להידרש גם בגין שינויים בזכות היחסית של המשקיע בישות המושקעת שמקורם בשינויים בהון העצמי של הישות המושקעת שלא הוכרו בעודף או בגירעון של הישות המושקעת. שינויים אלה כוללים את השינויים הנובעים מהערכה מחדש של רכוש קבוע ומהפרשי תרגום של מטבע חוץ. חלקו של המשקיע בשינויים אלה מוכר ישירות בנכסים נטו/הון עצמי של המשקיע.

18. כאשר קיימות זכויות הצבעה פוטנציאליות, חלקו של המשקיע בעודף או בגירעון של הישות המושקעת ובשינויים בנכסים נטו/הון עצמי של הישות המושקעת נקבע על בסיס זכויות הבעלות הקיימות ואינו משקף את המימוש או ההמרה האפשריים של זכויות הצבעה פוטנציאליות.

יישום שיטת השווי המאזני

19. השקעה בישות כלולה תטופל לפי שיטת השווי המאזני למעט כאשר:

(א) קיימת ראייה לכך שההשקעה נרכשת ומוחזקת באופן בלעדי לצורך מימושה בתוך שנים עשר חודש ממועד הרכישה ושהנהלה מחפשת קונה באופן פעיל;

(ב) חל החריג בסעיף 16 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, המתיר לישות שולטת שיש לה גם השקעה בישות כלולה לא להציג דוחות כספיים מאוחדים; או

(ג) מתקיימים כל התנאים הבאים:

(1) המשקיע הינו:

- ישות נשלטת בבעלות מלאה, וסביר כי לא קיימים משתמשים בדוחות כספיים הערוכים תוך יישום שיטת השווי המאזני או כי צרכי המידע של משתמשים אלה מסופקים באמצעות הדוחות הכספיים המאוחדים של הישות השולטת; או

- ישות נשלטת בבעלות חלקית של ישות אחרת ובעליה האחרים, כולל אלה שאינם מחזיקים בזכות הצבעה פרט לנושא זה, דווחו כי המשקיע לא מיישם את שיטת השווי המאזני ואינם מתנגדים לכך;

(2) מכשירי החוב או המכשירים ההוניים של המשקיע אינם נסחרים בשוק ציבורי (בורסה מקומית או בורסה בחו"ל או שוק מעבר לדלפק)¹;

(3) המשקיע לא הגיש ואינו בתהליך של הגשת דוחות כספיים לרשות ניירות ערך או ארגון רגולטורי אחר, במטרה להנפיק סוג כלשהו של מכשירים בשוק ציבורי; וכן

(4) הישות השולטת הסופית או כל ישות שולטת אחרת בשרשרת השליטה של המשקיע עורכת דוחות כספיים מאוחדים זמינים לשימוש הציבור המצייתים לתקני החשבונאות הממשלתיים.

20. השקעות המפורטות בסעיף 19(א) יסווגו כמוחזקות למסחר ויטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

21. כאשר השקעה בישות כלולה שטופלה קודם לכן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה אינה ממומשת בתוך שנים עשר חודש, היא תטופל לפי שיטת השווי המאזני החל ממועד הרכישה. דוחות כספיים לתקופות החל ממועד הרכישה יוצגו מחדש.

22. באופן חריג, ישות עשויה למצוא קונה לישות כלולה המתוארת בסעיף 19(א), אך עשויה שלא להשלים את המכירה בתוך שנים עשר חודש בשל הצורך באישור מצד גופי פיקוח או גופים אחרים. הישות אינה נדרשת ליישם את שיטת השווי המאזני לגבי השקעה בישות

¹ לגבי גופים שניירות הערך שלהם נסחרים בבורסה לניירות ערך, הכל בכפוף להוראות הדין.

כלולה שכזו אם במועד הדיווח המכירה נמצאת בתהליך וכן אין סיבה להאמין שהיא לא תושלם זמן קצר לאחר מועד הדיווח.

23. הכרה בהכנסות על בסיס חלוקות שהתקבלו עשויה שלא להוות כלי מדידה מתאים להכנסות שהופקו על ידי משקיע מהשקעה בישות כלולה מכיוון שהקשר בין חלוקות שהתקבלו לביצועי הישות הכלולה עשוי להיות מועט. בפרט, כאשר הישות הכלולה הינה מוסד ללא כוונת רווח, ביצועי השקעה עשויים להיקבע על ידי גורמים כגון עלות התפוקות והספקת שירותים כללית. מכיוון שלמשקיע קיימת השפעה מהותית על הישות הכלולה, למשקיע יש זכות בביצועיה של הישות הכלולה, וכתוצאה מכך, תשואה על השקעתו. המשקיע מדווח על עניין זה באמצעות הרחבת תחולת הדוחות הכספיים שלו כך שיכללו את חלקו בעודפים ובגירעונות של ישות כלולה מסוג זה. כתוצאה מכך, יישום של שיטת השווי המאזני מספק דיווח אינפורמטיבי יותר על הנכסים נטו /הון עצמי והעודף או הגירעון של המשקיע.

24. **משקיע יפסיק להשתמש בשיטת השווי המאזני החל מהמועד שבו הוא מפסיק להיות בעל השפעה מהותית על ישות כלולה ויטפל בהשקעה, החל מאותו מועד, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה, בתנאי שהישות הכלולה אינה הופכת לישות נשלטת או לעסקה משותפת כפי שהיא מוגדרת בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8.**

25. **הערך בספרים של השקעה במועד שבו היא מפסיקה להיות ישות כלולה ייחשב כעלותה במדידה לראשונה כנכס פיננסי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.**

26. רבים מהנהלים המתאימים ליישום שיטת השווי המאזני דומים לנהלי האיחוד שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6. בנוסף, העקרונות שעליהם מבוססים נהלי האיחוד אשר משמשים לטיפול החשבונאי ברכישה של ישות נשלטת מיושמים גם בעת הטיפול החשבונאי ברכישת השקעה בישות כלולה.

27. חלקה של ישות כלכלית בישות כלולה מהווה צירוף החזקות באותה ישות כלולה של הישות השולטת והישויות הנשלטות שלה. לצורך כך, יש להתעלם מהחזקות של הישות הכלכלית בחברות כלולות אחרות או בעסקאות משותפות אחרות. כאשר לישות כלולה יש ישויות נשלטות, ישויות כלולות או עסקאות משותפות, העודפים או הגרעונות והנכסים נטו הנלקחים בחשבון ביישום שיטת השווי המאזני הם אלה המוכרים בדוחות הכספיים של הישות הכלולה (לרבות חלקה של הישות הכלולה בעודפים או בגירעונות ובנכסים נטו של הישויות הכלולות שלה ושל העסקאות המשותפות שלה), לאחר כל התיאומים הנחוצים על מנת להגיע למדיניות חשבונאית אחידה (ראה סעיפים 32 ו-33).

28. עודפים וגירעונות הנובעים מעסקאות כלפי מעלה ומעסקאות כלפי מטה בין משקיע (לרבות הישויות הנשלטות המאוחדות שלו) לבין ישות כלולה מוכרים בדוחות הכספיים של משקיע רק בגובה הזכויות של המשקיעים האחרים בישות הכלולה. עסקאות כלפי מעלה הינן, לדוגמה, מכירות של נכסים מישות כלולה למשקיע. עסקאות כלפי מטה הינן, לדוגמה, מכירות של נכסים מהמשקיע לישות כלולה. חלקן של המשקיע בעודפים ובגירעונות של הישות הכלולה הנובעים מעסקאות אלה מבוטל.

29. השקעה בישות כלולה מטופלת לפי שיטת השווי המאזני החל מהמועד שבו היא הופכת לישות כלולה. כל הפרש (בין אם חיובי או שלילי) בין עלות הרכישה לבין חלקו של המשקיע בשוויים ההוגנים של הנכסים נטו הניתנים לזיהוי של הישות הכלולה מטופל כמוניטין (ניתן למצוא הנחיות רלוונטיות בתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בצירופי עסקים). מוניטין הקשור לישות כלולה נכלל בערך בספרים של ההשקעה. יש לבצע תיאומים מתאימים לחלקו של המשקיע בעודפים או בגירעונות לאחר רכישה על מנת לתת ביטוי חשבונאי, לדוגמה, לפחת על נכסים בני פחת, בהתבסס על שוויים ההוגן במועד הרכישה.

30. הדוחות הכספיים הזמינים האחרונים של הישות הכלולה משמשים בידי המשקיע ביישום שיטת השווי המאזני. כאשר מועדי הדיווח של המשקיע ושל הישות הכלולה שונים, הישות הכלולה תכין, לשימוש המשקיע, דוחות כספיים למועד זהה לזה של הדוחות הכספיים של המשקיע אלא אם כן אין זה מעשי לעשות כן.

31. כאשר, בהתאם לסעיף 30, הדוחות הכספיים של ישות כלולה המשמשים ביישום שיטת השווי המאזני, ערוכים למועד דיווח שונה מזה של המשקיע, יש לבצע תיאומים בגין השפעתם של עסקאות או אירועים משמעותיים המתרחשים בין אותו מועד לבין מועד הדיווח של הדוחות הכספיים של המשקיע. בכל מקרה, הפער בין מועד הדיווח של הישות הכלולה לבין זה של המשקיע לא יעלה על שלושה חודשים. אורך תקופות הדיווח וכל פער שקיים במועדי הדיווח יהיו זהים מתקופה לתקופה.

32. הדוחות הכספיים של המשקיע ושל הישות הכלולה יוכנו לפי מדיניות חשבונאית אחידה לגבי עסקאות ואירועים דומים בנסיבות דומות.

33. אם ישות כלולה משתמשת במדיניות חשבונאית שונה מזו של משקיע בגין עסקאות ואירועים בנסיבות דומות, יש לבצע תיאומים כדי שהמדיניות החשבונאית של הישות הכלולה תהיה תואמת לזו של המשקיע, כאשר הדוחות הכספיים של הישות הכלולה משמשים את המשקיע ביישום שיטת השווי המאזני.

34. אם לישות כלולה יש מניות בכורה צוברות קיימות במחזור, המוחזקות בידי צדדים שאינם המשקיע ומסווגות ככספים נטו/הון עצמי, המשקיע מחשב את חלקו בעודפים או בגירעונות לאחר תיאומים בגין דיבידנדים למניות בכורה מסוג זה, בין אם הוכרזו הדיבידנדים ובין אם לאו.

35. אם חלקו של משקיע בגירעונות של ישות כלולה שווה או עולה על זכויותיו בישות הכלולה, המשקיע מפסיק להכיר בחלקו בהפסדים נוספים. הזכות בישות כלולה מהווה את הערך בספרים של ההשקעה בישות הכלולה בהתאם לשיטת השווי המאזני ביחד עם זכויות לזמן ארוך כלשהן אשר, במהותן, מהוות חלק מההשקעה נטו של המשקיע בישות הכלולה. לדוגמה, פריט שהסילוק שלו אינו מתוכנן או שאין זה סביר כי סילוק יתרחש בעתיד הנראה לעין מהווה, במהותו, הרחבה של ההשקעה של הישות באותה ישות כלולה. פריטים אלה עשויים לכלול מניות בכורה וחייבים או הלוואות לזמן ארוך אך אינם כוללים לקוחות, ספקים או חייבים לזמן ארוך כלשהם שעבורם קיימת בטוחה הולמת, כמו הלוואות מובטחות. הפסדים המוכרים בהתאם לשיטת השווי המאזני מעבר להשקעתו של המשקיע במניות רגילות מיוחסים לרכיבים אחרים של זכות המשקיע בישות כלולה בסדר ההפוך לבכירותם (כלומר, עדיפות בפירוק).

36. לאחר שחלקו של המשקיע קטן לאפס, הפסדים נוספים נרשמים, ומוכרת התחייבות, רק במידה שלמשקיע התהוו מחויבויות משפטיות או משתמעות או שביצע תשלומים בעבור הישות הכלולה. אם הישות הכלולה מדווחת לאחר מכן על עודפים, המשקיע שב להכיר בחלקו באותם עודפים רק לאחר שחלקו בעודפים משתווה לחלקו בגירעונות שלא הוכרו.

הפסדים מירידת ערך

37. לאחר יישום שיטת השווי המאזני, לרבות הכרה בהפסדי הישות הכלולה בהתאם לסעיף 35, המשקיע מיישם את הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה* על מנת לקבוע אם צריך להכיר בהפסד נוסף כלשהו מירידת ערך ביחס להשקעה נטו של המשקיע בישות הכלולה.

38. המשקיע מיישם גם את הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה* על מנת לקבוע אם הפסד נוסף כלשהו מירידת ערך מוכר ביחס לזכותו של המשקיע בישות כלולה שאינו מהווה חלק מההשקעה נטו ואת הסכום של ההפסד מירידת הערך.

39. אם יישום הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה* מעיד על כך שייתכן כי נפגם ערכה של השקעה בישות כלולה, על ישות ליישם את תקן חשבונאות למגזר הציבורי מספר 26, *ירידת ערך נכסים מניבים*

תזרימי מזומנים. בהתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי מגזר הציבורי מספר 26, על ישות לאמוד:

(א) את חלקה בערך הנוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים אשר חזוי שיופקו על ידי הישות המושקעת, לרבות תזרימי המזומנים מהפעילויות של הישות המושקעת והתקבולים בגין המימוש הסופי של ההשקעה; או

(ב) הערך הנוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים אשר חזוי לנבוע מדיבידנדים או חלוקות דומות שיתקבלו מן ההשקעה וממימושה הסופי.

לפי הנחות מתאימות, שתי השיטות מביאות לאותה תוצאה. כל הפסד מירידת ערך הנובע מההשקעה מוקצה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 36. לכן, הוא מוקצה קודם לכן ליתרת מוניטין כלשהי (ראה סעיף 29).

40. יש להעריך את סכום בר ההשבה של השקעה בישות כלולה עבור כל ישות כלולה בנפרד, אלא אם כן הישות הכלולה אינה מניבה תזרימי מזומנים חיוביים משימוש מתמשך שאינם תלויים בעיקרם בתזרימי מזומנים הנובעים מנכסים אחרים של הישות.

דוחות כספיים נפרדים

41. השקעה בישות כלולה תטופל בדוחות הכספיים הנפרדים של המשקיע בהתאם לסעיפים 58 - 64 בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6.

42. תקן זה אינו קובע על אילו ישויות חלה החובה להפיק דוחות כספיים נפרדים הזמינים לשימוש הציבור.

גילוי

43. יש לתת גילויים לגבי:

(א) השווי ההוגן של השקעות בישויות כלולות שלגביהן קיימים ציטוטי מחירים מפורסמים;

(ב) מידע פיננסי מתומצת של ישויות כלולות, לרבות הסכומים המצרפיים של נכסים, התחייבויות, הכנסות ועודף או גירעון;

(ג) הסיבות מדוע הסיק המשקיע כי יש לו השפעה מהותית למרות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין באמצעות ישויות נשלטות, פחות מ-20 אחוזים מזכויות

ההצבעה או מכוח ההצבעה הפוטנציאלי של הישות המושקעת וההנחה כי למשקיע אין השפעה מהותית אינה מתקיימת;

(ד) הסיבות מדוע הסיק המשקיע כי אין לו השפעה מהותית למרות שהוא מחזיק בעקיפין או במישרין באמצעות ישויות נשלטות, 20 אחוזים או יותר מכוח ההצבעה של הישות המושקעת וההנחה כי למשקיע יש השפעה מהותית אינה מתקיימת;

(ה) מועד הדיווח של הדוחות הכספיים של ישות כלולה, כאשר דוחות כספיים אלה משמשים לצורך יישום שיטת השווי המאזני והם למועד דיווח או לתקופה השונים מאלה של המשקיע, והסיבה לשימוש במועד דיווח שונה או בתקופה שונה;

(ו) המהות וההיקף של הגבלות משמעותית כלשהן (לדוגמה, כאלה הנובעות מהסדרי אשראי או דרישות רגולטוריות) על היכולת של ישויות כלולות להעביר משאבים למשקיע בצורה של דיבידנדים במזומן או חלוקות דומות, או לפרוע הלוואות או להחזיר מקדמות;

(ז) החלק בהפסדי ישות כלולה שלא הוכר, הן בגין התקופה והן במצטבר, אם משקיע הפסיק להכיר בחלקו בהפסדים של ישות כלולה;

(ח) העובדה שישות כלולה אינה מטופלת לפי שיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 19; וכן

(ט) מידע פיננסי תמציתי על ישויות כלולות, בין אם בנפרד או בקבוצות, שאינן מטופלות לפי שיטת השווי המאזני, לרבות סכומי סך נכסים, סך התחייבויות, הכנסות וכן עודפים או גירעונות.

44. השקעות בישויות כלולות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני יסווגו כנכסים לא שוטפים. יינתן בגינם גילוי נפרד לחלקו של המשקיע בעודף או בגירעון של ישויות כלולות אלה, וכן בגין הערך בספרים של השקעות אלה. כמו כן, יינתן גילוי נפרד לחלקו של המשקיע בפעילויות מופסקות כלשהן של ישויות כלולות אלה.

45. חלק המשקיע בשינויים שהוכרו ישירות בנכסים נטו/הון עצמי של הישות הכלולה יוכר ישירות על ידי המשקיע בנכסים נטו/הון עצמי ויינתן לגביו גילוי בדוח על השינויים בנכסים נטו/הון עצמי כנדרש על ידי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים.

46. בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבות תלויות ונכסים תלויים, המשקיע ייתן גילוי בדבר:

(א) חלקו בהתחייבויות התלויות של ישות כלולה אשר התהוו לו במשותף עם משקיעים אחרים; וכן

(ב) אותן התחייבויות תלויות הנובעות מכיוון שמשקיע אחראי בנפרד להתחייבויות של הישות הכלולה, במלואן או בחלקן.

מועד תחילה

47. ישות תיישם את תקן חשבוונאות ממשלתי זה על תקופות שנתיות החל מה-1 בינואר 2011, או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני ה-1 בינואר 2011, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

48. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבוונאות על בסיס צבירה, כמוגדר בתקני החשבוונאות הממשלתיים, לאחר מועד תחילה זה, תקן זה חל על הדוחות הכספיים השנתיים של הישות לתקופות המתחילות החל מתאריך האימוץ או לאחריו.

ביטול של תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 7 (2006)

49. תקן זה מבטל את תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול בהשקעות בישויות כלולות, שפורסם בשנת 2006.

נספח 1 - תיקונים לפרסומים אחרים

התיקונים בנספח זה ייושמו בדוחות כספיים שנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות החל מ-1 בינואר 2011 או לאחריהם. אם ישות מיישמת תקן זה בתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו על אותה תקופה מוקדמת יותר.

בתקני חשבונאות ממשלתיים החלים ב-1 בינואר 2011, התייחסויות לגרסה הנוכחית של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות מעודכנות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, השקעה בישויות כלולות (מעודכן 2010).

**נספח 2 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, השקעות
בישויות כלולות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 7, השקעות
בישויות כלולות**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 7 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.

נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, השקעות בישויות כלולות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, השקעות בישויות כלולות

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010) (להלן: "התקן") מסתמך על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר ציבורי מספר 7, השקעות בישויות כלולות (שפורסם בשנת 2006) (להלן: "IPSAS 7") המתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, השקעות בישויות כלולות (להלן: "IAS 28"). בעת פרסום IPSAS 7 הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי טרם שקלה את הישימות של תקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים ושל תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו על ישויות מהמגזר הציבורי. לפיכך, התקן אינו משקף תיקונים שבוצעו ב IAS 28 בעקבות פרסום תקנים אלה. ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 28 הינם כדלהלן:

1. פרשנות נוספת לזו שב- IAS 28 נכללה בתקן על מנת להבהיר את הישימות של תקנים אלה על הטיפול בישויות ממשלתיות.
2. התקן חל על כל ההשקעות בישויות כלולות שבהן המשקיע מחזיק בזכות בעלות בישות כלולה בצורה של אחזקה במניות או באמצעות מבנה הון פורמאלי אחר. IAS 28 אינו כולל דרישות דומות בדבר זכויות בעלות. אולם אין זה סביר שהטיפול החשבונאי בהון העצמי ייושם אלא אם כן לישות הכלולה יש מבנה הון פורמאלי או מבנה הון אחר הניתן למדידה באופן מהימן.
3. התקן משתמש במינוח שונה, במקרים מסוימים, מאשר IAS 28. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן השימוש במונחים דוח על הביצוע הכספי ונכסים/הון עצמי נטו בתקן. המונחים המקבילים ב- IAS 28 הינם דוח רווח והפסד והון עצמי.
4. התקן אינו משתמש במונח הכנסה (income), שלו משמעות רחבה יותר ב- IAS 28 מאשר המונח הכנסות (revenue).
5. התקן כולל מערכת שונה של הגדרות של מונחים טכניים מאשר IAS 28 (ראה סעיף 7).

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ

רו"ח יהודה אלגריסי

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

רו"ח דב ספיר

משקיפות

רו"ח גילי ויצמן

רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי

רו"ח יוליה רבוי

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח איריס אלדר

רו"ח שלמה גולדפרב

רו"ח גיל רוזנשטוק

רו"ח מהראן עבאס

רו"ח עדה רוני

רו"ח אורלית שאוליאן