

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6

דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים
(מעודכן 2010)

דצמבר, 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 ישראלים 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.

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6

דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010)

ד צ מ ב ר 2 0 1 0
ת ו כ ן ע נ י י נ י ם

<u>סעיף</u>	
א-יט	מבוא
1-6	תחולה
7	הגדרות
8-11	דוחות כספיים מאוחדים ודוחות כספיים נפרדים
12-14	ישות כלכלית
15-19	הצגה של דוחות כספיים מאוחדים
20-27	תחולה של דוחות כספיים מאוחדים
28-29	השגת שליטה על ישות אחרת למטרות דיווח כספי
30-36	שליטה למטרות דיווח כספי
37	כוח רגולטורי וכוח קניה
38-42	קביעה האם קיימת שליטה למטרות דיווח כספי
43-57	נהלי איחוד
58-61	הטיפול החשבונאי בישויות נשלטות, בישויות נשלטות בשליטה משותפת ובישויות כלולות בדוחות כספיים נפרדים
62-64	גילוי
65-68	הוראות מעבר
69-70	מועד תחילה
71	ביטול של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (2006) נספח 1 - הנחיות יישום - התחשבות בזכויות הצבעה פוטנציאליות נספח 2 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, <i>דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010)</i> , לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 6, <i>דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים</i> . נספח 3 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, <i>דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010)</i> , לבין תקן חשבונאות בינלאומי 27 (2003), <i>דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים</i> .

מבוא

(א) תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010)* (להלן: "תקן 6" או "התקן"), מחליף את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות* (שפורסם באוגוסט 2006) (להלן: "התקן המוחלף"), ויש ליישמו לגבי דוחות כספיים לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר, 2011 או לאחריו. מומלץ יישום מוקדם של התקן.

הסיבות לעדכון תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6

(ב) הועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית (להלן: "הועדה") מאמצת את התקן כתגובה לפרסום של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 6 (להלן: "IPSAS 6"), אשר פורסם על ידי הועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (להלן: "IPSASB") כתגובה לפרויקט השיפורים של הועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן: "IASB"). מטרת פרסום IPSAS 6 היא להתאים אותו במידה וזה נאות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הפרטי כפי שמתפרסמים על ידי IASB

(ג) בעת עדכון תקן 6, מאמצת הועדה את מדיניותה של IPSASB באשר לעדכון תקן חשבונאות ממשלתי זה בגין אותם שינויים שבוצעו ל- IPSAS 6 שנערכו בהתאם לשיפורים ב- IAS 27, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (2003)* (להלן: "IAS 27") שבוצעו כתוצאה מפרויקט השיפורים של IASB שבוצעו עד לדצמבר 2006, פרט למקומות בהם תקן החשבונאות הממשלתי המקורי היה שונה מההוראות של IAS 27 מסיבות המיוחדות למגזר הממשלתי. שינויים אלה נשמרו בנוסח המעודכן של תקן 6 וצוינו בנספח ההשוואה ל- IAS 27 (2003). שינויים כלשהם שנעשו ב- IAS 27 (2003) לאחר פרויקט השיפורים של ה- IASB לא נכללו בתקן 6.

עיקרי השינויים בדרישות התקן

(ד) השינויים העיקריים שחלו מהגירסה הקודמת של תקן 6 מתוארים להלן.

תחולה

(ה) התקן מבהיר בסעיף 3 כי הוא מיושם גם בטיפול החשבונאי בישויות נשלטות, בישויות נשלטות בשליטה משותפת ובישויות כלולות בדוחות הכספיים הנפרדים של ישות שולטת, של משתתף או של משקיע.

הגדרות

(ו) התקן :

- מגדיר שני מונחים חדשים : שיטת העלות ודוחות כספיים נפרדים.
- אינו כולל את ההגדרות שאינן נחוצות בתקן זה : מדיניות חשבונאית, בסיס מצטבר, נכסים, ישויות כלולות, מזומנים, השקעות בעלים, חלוקות לבעלים, שיטת השווי המאזני, הוצאות, ישות ממשלתית עסקית, משקיע בעסקה משותפת, שליטה משותפת, עסקה משותפת, התחייבויות, נכסים נטו/הון, מועד דיווח, הכנסות והשפעה מהותית.
- אינו כולל את ההגדרה שאינה קיימת עוד של עודף/גירעון. הגדרה זו הוסרה הן מתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים* (מעודכן 2010) והן מתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* (מעודכן 2010).

(ז) התקן כולל, בסעיפים 8 עד 11, המחשות נוספות למונח דוחות כספיים נפרדים. התקן המוחלף לא כלל המחשות אלה.

פטורים מהכנת דוחות כספיים מאוחדים

(ח) סעיף 16 לתקן מבהיר את הנסיבות בהן ישות שולטת פטורה מהכנת דוחות כספיים מאוחדים וכן מצמצם את הנסיבות ביחס לתקן 6 המוחלף. ישות שולטת פטורה מלהציג דוחות כספיים מאוחדים אם ורק אם :

- הישות השולטת עצמה היא ישות נשלטת בבעלות מלאה של ישות אחרת ולא סביר שקיימים משתמשים בדוחות כספיים מסוג זה או שהמידע הניתן להם על ידי הדוחות הכספיים המאוחדים של הישות השולטת בה מספק את צרכיהם ; או שהישות השולטת הינה ישות נשלטת בבעלות חלקית של ישות אחרת ובעליה האחרים, לרבות אלה שאינם רשאים להצביע, קיבלו הודעה על כך ואינם מתנגדים שהישות השולטת לא תערוך דוחות כספיים מאוחדים.
- מכשירי החוב או מכשיריה ההוניים של הישות השולטת אינם נסחרים בשוק ציבורי (בורסת ניירות ערך מקומית או זרה או שוק מעבר לדלפק, לרבות שווקים מקומיים ואיזוריים);

- הישות השולטת לא הגישה ואינה נמצאת בתהליך של הגשת דוחותיה כספיים לרשות ניירות ערך או לגוף רגולטורי אחר במטרה להנפיק קבוצה כלשהי של מכשירים בשוק ציבורי; וכן
- הישות השולטת הסופית או ישות שולטת כלשהי בשרשרת השליטה של הישות השולטת עורכת דוחות כספיים מאוחדים, הזמינים לשימוש הציבור, אשר מצייתים לתקני החשבונאות הממשלתיים.

התקן המוחלף הגדיר שישות שולטת שהיא ישות נשלטת בבעלות מלאה או שהיא נשלטת במלואה למעשה, אינה צריכה להציג דוחות כספיים מאוחדים כאשר לא סביר שקיימים משתמשים בדוחות כספיים מסוג זה או שהמידע הניתן להם על ידי הדוחות הכספיים המאוחדים של הישות השולטת בה מספק את צרכיהם; או, במקרה של ישות נשלטת במלואה למעשה, הישות השולטת מקבלת את אישורם של בעלי זכויות המיעוט לכך.

פטורים מאיחוד

(ט) סעיף 21 בתקן מבהיר כי ישות נשלטת לא תאוחד כאשר יש ראייה לכך ש: (א) השליטה מיועדת להיות זמנית שכן הישות הנשלטת נרכשה ומוחזקת אך ורק מתוך כוונה לממש אותה בתוך שנים עשר חודש ממועד רכישתה; וכן (ב) ההנהלה פועלת לאיתור קונה. בנוסף קובע התקן כי הישות הנשלטת תאוחד למפרע החל ממועד רכישתה באם לא מומשה בתוך שנים עשר חודש ממועד זה, אלא אם כן קיימות נסיבות מסוימות ומצומצמות מאוד לאי מימושה.

המלים "בעתיד הקרוב", בתקן המוחלף, הוחלפו במלים "בתוך שנים עשר חודש". בנוסף, התקן המוחלף לא כלל את הדרישה ב- (ב) באשר לפטור מאיחוד.

(י) סעיף 26 בתקן מבהיר כי הדרישה לאיחוד השקעות בישויות נשלטות חלה על קרן הון סיכון, קרנות נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות (unit trust) וישויות דומות. הבהרה זו לא נכללה בתקן המוחלף.

(יא) בתקן בוטל הפטור מאיחוד של ישות הפועלת תחת מגבלות חיצוניות חמורות וארוכות טווח המונעות מהישות השולטת להפיק הטבות מפעילויותיה.

נהלי איחוד

(יב) התקן דורש מישות לשקול את הקיום וההשפעה של זכויות הצבעה פוטנציאליות הניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי, כאשר היא בוחנת האם בכוחה לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת (ראה סעיפים 33, 34). דרישות אלה לא נכללו בתקן המוחלף.

(יג) סעיף 49 בתקן מבהיר כי ישות תשתמש במדיניות חשבונאית אחידה לדיווח לגבי עסקאות דומות ואירועים אחרים בנסיבות דומות. בתקן המוחלף, ניתן פטור מדרישה זו אם "אין זה מעשי לעשות שימוש במדיניות חשבונאית אחידה (למעט בסיס הדיווח)".

(יד) סעיף 54 בתקן דורש כי זכויות המיעוט יוצגו בדוח המאוחד על המצב הכספי במסגרת נכסים נטו/הון, בנפרד מהנכסים נטו/הון של הישות השולטת. התקן המוחלף דרש להציג את זכויות המיעוט בנפרד מההתחייבויות ומהנכסים נטו/הון של הישות השולטת.

דוחות כספיים נפרדים

(טו) סעיף 58 בתקן דורש כי הטיפול החשבונאי בגין השקעות בישויות נשלטות ובישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות יהיה על בסיס שיטת השווי המאזני, לפי עלות או כמכשיר פיננסי.

(טז) סעיף 60 בתקן דורש כי השקעות בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות המוצגות כמכשירים פיננסיים בדוחות הכספיים המאוחדים, יטופלו באופן דומה בדוחות הכספיים הנפרדים של המשקיע. דרישה זו לא נכללה בתקן המוחלף.

גילוי

(יז) התקן דורש גילויים נוספים בגין דוחות כספיים נפרדים (ראה סעיפים 63 ו-64).

תיקונים של תקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

(יח) התקן כולל נספח מחייב של תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים שאינם חלק מפרויקט השיפורים של תקני החשבונאות הממשלתיים ואשר יושפעו כתוצאה מדרישות שבתקן חשבונאות ממשלתי זה.

הנחיות יישום

(יט) התקן כולל הנחיות יישום, הממחישות כיצד לשקול את השפעתן של זכויות הצבעה פוטנציאליות על כוחה של ישות לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת כאשר היא מיישמת את התקן, תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 7, *השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010)* ותקן חשבוונאות ממשלתי מספר 8, *זכויות בעסקאות משותפות*.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 - דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים

(מעודכן 2010)

ד צ 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 1-71. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. 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 לפי חשבונאות על בסיס מצטבר תישם תקן זה בהכנה ובהצגה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות כלכלית.
2. תקן זה אינו עוסק בשיטות לטיפול חשבונאי בצירופי ישויות ובהשפעותיהן על האיחוד, לרבות המוניטין הנובע מצירופי ישויות (הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בצירופי ישויות ניתן למצוא בתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בצירופי עסקים).
3. תקן זה ייושם גם על טיפול חשבונאי בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות כאשר ישות בוחרת, או נדרשת על פי תקנות מקומיות, להציג דוחות כספיים נפרדים.
4. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות שאינן ישויות עסקיות ממשלתיות.
5. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או תקני חשבונאות ישראלים. ישויות עסקיות ממשלתיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010).

6. תקן זה קובע דרישות להכנה ולהצגה של דוחות כספיים מאוחדים, ולטיפול חשבונאי בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות השולטת, של המשתתף ושל המשקיע. למרות שישויות ממשלתיות עסקיות אינן נדרשות לציית לתקן זה בדוחות הכספיים שלהן, הוראות תקן זה יחולו כאשר לישות ממשלתית שאינה ישות ממשלתית עסקית יש ישות נשלטת אחת או יותר, ישות בשליטה משותפת אחת או יותר וישות כלולה אחת או יותר שהינן ישויות ממשלתיות עסקיות. בנסיבות אלה, תקן זה ייושם באיחוד של ישויות ממשלתיות עסקיות בדוחות הכספיים של הישות הכלכלית, ובטיפול חשבונאי בהשקעות בישויות ממשלתיות עסקיות בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות השולטת, של המשתתף ושל המשקיע.

הגדרות

7. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

דוחות כספיים מאוחדים (Consolidated financial statements) הינם דוחות כספיים של ישות כלכלית, המוצגים כדוחות כספיים של ישות יחידה.

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

זכויות מיעוט (Minority Interest) הן אותו חלק של עודף או גרעון ונכסים נטו/הון של ישות נשלטת המיוחסים לזכויות בנכסים נטו/הון אשר אינו בבעלות, במישרין או בעקיפין דרך ישויות נשלטות, של הישות השולטת.

ישות כלכלית (Economic entity) הינה קבוצה של ישויות הכוללת ישות שולטת וכן ישות נשלטת אחת או יותר.

ישות נשלטת (Controlled entity) הינה ישות, לרבות ישות בלתי מאוגדת, כגון שותפות, הנשלטת על ידי ישות אחרת (שהינה הישות השולטת).

ישות שולטת (Controlling entity) הינה ישות שלה ישות נשלטת אחת או יותר.

שיטת העלות (Cost method) היא שיטה חשבונאית לטיפול בהשקעה שעל פיה ההשקעה מוכרת לפי עלות. המשקיע מכיר בהכנסות מההשקעה רק במידה שהמשקיע זכאי לקבל חלוקת מעודפים נצברים של הישות המושקעת שנוצרו לאחר מועד הרכישה. זכאויות לתשלום או שנתקבלו מעבר לעודפים אלה, נחשבות כהשבה של ההשקעה ומוכרות כהקטנה של עלות ההשקעה.

שליטה (Control) הינה הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת כדי להשיג הטבות מפעילויותיה.

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

דוחות כספיים מאוחדים ודוחות כספיים נפרדים

8. ישות שולטת או הישות הנשלטת על ידה עשויות להיות משקיע בחברה כלולה או משתתף בישות בשליטה משותפת. במקרים כאלה, דוחות כספיים מאוחדים הנערכים והמוצגים בהתאם לתקן זה מצייתים גם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, *השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010)* ולתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *זכויות בעסקאות משותפות*.

9. דוחות כספיים נפרדים של ישות, המתוארת בסעיף 8, הם אלה, הנערכים והמוצגים בנוסף לדוחות הכספיים האמורים בסעיף 8. דוחות כספיים נפרדים אינם חייבים להיות מצורפים או נלווים לדוחות כספיים אלה.

10. הדוחות הכספיים של ישות, שאין לה ישות נשלטת, חברה כלולה או זכות משתתף בישות בשליטה משותפת אינם דוחות כספיים נפרדים.

11. ישות שולטת הפטורה מהצגת דוחות כספיים מאוחדים בהתאם לסעיף 16 להלן, רשאית להציג דוחות כספיים נפרדים כדוחותיה הכספיים היחידים.

ישות כלכלית

12. השימוש במונח ישות כלכלית בתקן זה הינו כדי להגדיר, למטרות דיווח כספי, קבוצת ישויות המורכבת מהישות השולטת ומהישויות הנשלטות.

13. לעתים, נעשה שימוש במונחים אחרים המתייחסים לישות כלכלית והכוללים: ישות מנהלית, ישות פיננסית, ישות מאוחדת וקבוצה.

14. ישות כלכלית עשויה לכלול הן ישויות למטרות מדיניות חברתית והן ישויות למטרות מסחר. לדוגמה, משרד הבינוי והשיכון עשוי להוות ישות כלכלית, הכוללת הן ישויות המספקות דיור בעבור סכום סמלי, והן ישויות המספקות דיור על בסיס מסחרי.

הצגה של דוחות כספיים מאוחדים

15. ישות שולטת, אשר אינה ישות שולטת המתוארת בסעיף 16 להלן, תציג דוחות כספיים מאוחדים בהם היא מאחדת את ישויותיה הנשלטות, בהתאם להוראות תקן זה.

16. ישות שולטת אינה נדרשת להציג דוחות כספיים מאוחדים, אם ורק אם:

(א) הישות השולטת הינה:

(1) בעצמה ישות נשלטת בבעלות מלאה ולא סביר שקיימים משתמשים בדוחות כספיים מסוג זה או שהדוחות הכספיים המאוחדים של הישות השולטת בה מספקים את צרכי המידע של המשתמשים; או

(2) ישות נשלטת בבעלות חלקית של ישות אחרת ובעליה האחרים, לרבות אלה שאינם רשאים להצביע, קיבלו הודעה על כך שהישות השולטת אינה עורכת דוחות כספיים מאוחדים ואינם מתנגדים לכך;

(ב) מכשירי החוב או מכשיריה ההוניים של הישות השולטת אינם נסחרים בשוק ציבורי (בורסת ניירות ערך מקומית או זרה או שוק מעבר לדלפק, לרבות שווקים מקומיים ואזוריים)¹;

(ג) הישות השולטת לא הגישה ואינה נמצאת בתהליך של הגשת דוחות כספיים לרשות ניירות ערך או לגוף רגולטורי אחר במטרה להנפיק קבוצה כלשהי של מכשירים בשוק ציבורי; וכן

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

(ד) הישות השולטת הסופית או ישות שולטת כלשהי בשרשרת השליטה של אותה ישות שולטת עורכת דוחות כספיים מאוחדים הזמינים לשימוש הציבור, אשר מצייתים לתקני החשבונאות הממשלתיים.

17. במגזר הממשלתי, ישויות שולטות רבות שהינן בבעלות מלאה או בבעלות חלקית, מהוות מגזרים או פעילויות משמעותיים של הממשלה. מטרת תקן זה אינה לפטור ישויות מסוג זה מהכנת דוחות כספיים מאוחדים מכיוון שיתכן שצרכי המידע של משתמשים מסויימים לא יסופקו על ידי הדוחות הכספיים המאוחדים ברמת הממשלה כולה.

18. במקרים מסויימים, ישות כלכלית תכלול מספר ישויות שולטות הנמצאות בשרשרת השליטה של הישות השולטת. לדוגמה, למרות שמשרד הבריאות עשוי להיות הישות השולטת הסופית, עשויות להיות ישויות שולטות הנמצאות בשרשרת השליטה, לדוגמה בתי חולים. הקביעה אילו ישויות נדרשות (או פטורות מהדרישה) לערוך דוחות כספיים מאוחדים עשויה להיגזר ממחויבות ציבורית (accountability) ודרישות דיווח רלבנטיות. כאשר אין דרישות דיווח ספציפיות, לעריכת דוחות כספיים מאוחדים לישות הנמצאת בשרשרת השליטה, שסביר שקיימים משתמשים לדוחותיה הכספיים המאוחדים, על הישות הנמצאת בשרשרת השליטה, לערוך ולפרסם דוחות כספיים מאוחדים.

19. ישות שולטת הבוחרת, בהתאם לסעיף 16 לעיל, שלא להציג דוחות כספיים מאוחדים ומציגה רק דוחות כספיים נפרדים, מצייתת לסעיפים 58 עד 64.

תחולה של דוחות כספיים מאוחדים

20. דוחות כספיים מאוחדים יכללו את כל הישויות הנשלטות של הישות השולטת, למעט אלה שסעיף 21 להלן מתייחס אליהן.

21. ישות נשלטת לא תאוחד כאשר יש ראייה לכך ש:

(א) השליטה מיועדת להיות זמנית שכן הישות הנשלטת נרכשה ומוחזקת אך ורק מתוך כוונה לממש אותה בתוך שנים עשר חודש ממועד רכישתה, וכן

(ב) ההנהלה פועלת באופן אקטיבי לאיתור קונה.

22. ישויות נשלטות, כמתואר בסעיף 21 לעיל, מסווגות ומטופלות כמכשירים פיננסיים. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה מספק הנחיות לגבי הסיווג של מכשירים פיננסיים והטיפול החשבונאי בהם.
23. כאשר ישות נשלטת נרכשת עם תוכנית ברורה לממשה בתוך שנים עשר חודש ממועד רכישתה, זו דוגמה לשליטה זמנית. למשל, כאשר ישות כלכלית שנרכשה כוללת ישות המיועדת למימוש, מאחר ופעילויותיה של ישות זו שונות מאלה של הישות הרוכשת. שליטה זמנית מתקיימת גם כאשר הישות השולטת מתכוונת להעביר שליטה על ישות נשלטת לישות אחרת - לדוגמה, כאשר משרד ממשלתי אחד מעביר את השליטה על ישות נשלטת למשרד ממשלתי אחר. הפטור מאיחוד יחול, רק אם הישות השולטת תהיה מחויבת באופן מוכח לתוכנית רשמית לממש את הישות בשליטה זמנית, או לא לשלוט בה עוד. ישות מחויבת באופן מוכח לממש ישות אחרת, או לא לשלוט בה עוד, כאשר יש לה תוכנית רשמית לעשות כן ואין כל אפשרות ריאלית לביטול תוכנית זו.
24. אם ישות נשלטת, שלא אוחדה בעבר בהתאם לסעיף 21 לעיל, לא מומשה בתוך שנים עשר חודש ממועד רכישתה, היא תאוחד החל ממועד רכישתה (הנחיות בדבר מועד רכישה ניתן למצוא בתקן החשבונאות הבינלאומי העוסק בצירופי עסקים). דוחות כספיים בגין תקופות דיווח החל ממועד רכישתה, יוצגו מחדש.
25. ייתכנו מקרים חריגים שבהם הישות מצאה קונה עבור ישות נשלטת שלא אוחדה בעבר בהתאם לסעיף 21 לעיל, אך המכירה לא הושלמה בתוך שנים עשר חודש ממועד רכישתה בשל הצורך באישורם של גופים רגולטורים או אחרים. הישות אינה נדרשת לאחד ישות נשלטת זו אם מכירתה הינה בתהליך במועד הדיווח וכן אין סיבה להאמין כי המכירה לא תושלם זמן קצר לאחר מועד הדיווח.
26. אין להימנע מאיחוד ישות נשלטת רק משום שהמשקיע הוא קרן הון סיכון, קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות (unit trust) או ישות דומה.
27. העובדה שפעילויות ישות נשלטת שונות מאלה של הישויות האחרות בתוך הישות הכלכלית, אינה סיבה להימנע מאיחודה. לדוגמה, איחוד של ישויות ממשלתיות עסקיות עם ישויות במגזר התשתיות. איחוד של ישויות נשלטות מסוג זה ומתן גילוי למידע נוסף בדוחות הכספיים המאוחדים אודות הפעילויות השונות של ישויות נשלטות, מספקים מידע רלבנטי. לדוגמה, הגילויים הנדרשים על ידי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18 דיווח מגזרי, מסייעים להבנת המשמעותיות של הפעילויות השונות בתוך הישות הכלכלית.

השגת שליטה על ישות אחרת למטרות דיווח כספי

28. הקביעה האם ישות שולטת בישות אחרת, למטרות דיווח כספי, היא עניין של שיקול דעת המבוסס על הגדרת שליטה בתקן זה ועל הנסיבות הייחודיות של כל מקרה. כלומר, יש להתחשב במהות היחסים בין שתי הישויות. במיוחד, יש לקחת בחשבון את שני המרכיבים של הגדרת השליטה כפי שנקבעו בתקן זה, אשר הינם מרכיב הכוח (הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת) ומרכיב ההטבה (המייצג את יכולתה של הישות השולטת להפיק הטבות מפעילויותיה של הישות האחרת).

29. למטרות מיסוד שליטה, הישות השולטת צריכה להפיק הטבות מפעילויותיה של הישות האחרת. לדוגמה, ישות עשויה להפיק הטבות מפעילויותיה של ישות אחרת בדרך של חלוקת עודפיה (כגון דיבידנד) ולהיות חשופה לסיכון של הפסד אפשרי. במקרים אחרים, יתכן כי הישות אינה מפיקה הטבות פיננסיות כלשהן מהישות האחרת, אולם היא עשויה להפיק הטבות מיכולתה לכוון את הישות האחרת לפעול בתיאום עימה להשגת מטרותיה. בנוסף, ישות עשויה להפיק הטבות פיננסיות ולא פיננסיות מפעילויותיה של ישות אחרת. לדוגמה, ישות ממשלתית עסקית עשויה לחלק לישות השולטת דיבידנד וכן לעזור לה להשיג חלק ממטרות מדיניותה החברתית.

שליטה למטרות דיווח כספי

30. למטרות דיווח כספי, שליטה נובעת מכוחה של ישות לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת ואינה דורשת בהכרח מישות להחזיק ברוב המניות או בזכות הונית אחרת בישות האחרת. הכוח לשלוט חייב להיות ניתן למימוש בהווה. לפיכך, הכוח חייב להיות מוקנה כבר לישות מתוקף חקיקה או הסכם פורמלי כלשהו. הכוח לשלוט אינו ניתן למימוש בהווה אם הוא דורש שינוי בחקיקה או משא ומתן מחודש על הסכמים על מנת שיהיה ניתן למימוש. יש להבחין בין האמור לעיל לבין העובדה כי קיומו של הכוח לשלוט בישות אחרת, אינו תלוי בסבירות או באפשרות שכוח זה ימומש.

31. באופן דומה, קיומה של שליטה אינו דורש מישות להיות אחראית לניהול של פעילויותיה היומיומיות של הישות האחרת או מעורבת בהן. במקרים רבים, ישות עשויה לממש את כוחה לשלוט בישות אחרת רק במקרה של הפרה או ביטול ההסכם בינה לבין הישות הנשלטת.

32. לדוגמה, משרד ממשלתי עשוי להיות בעל זכות בעלות ברשות הרכבות, הפועלת כישות ממשלתית עסקית. רשות הרכבות רשאית לפעול באופן עצמאי ואינה תלויה בממשלה לצורך מימון, אולם גייסה הון באמצעות הלוואות משמעותיות להן ערבה הממשלה. רשות הרכבות לא חילקה דיבידנד לממשלה במשך מספר שנים. לממשלה יש את הכוח למנות ולהדיח את רוב

חברי הגוף המנהל של רשות הרכבות. הממשלה טרם מימשה את כוחה להדיח חברים בגוף המנהל ואין ברצונה לעשות כן בשל רגישות בקרב ציבור הבוחרים בנוגע למעורבות הממשלה הקודמת בפעילות רשות הרכבות. במקרה זה, הכוח לשלוט ניתן למימוש בהווה, אך בהתאם ליחסים הקיימים בין הישות הנשלטת לבין הישות השולטת, לא התרחש אירוע המצדיק כי הישות השולטת תממש את כוחה על הישות הנשלטת. בהתאם לכך, השליטה קיימת מכיוון שעצם קיומו של הכוח לשלוט הינו מספיק, גם אם הישות השולטת עשויה להחליט שלא לממש כוח זה.

33. ישות יכולה להיות בעלים של כתבי אופציה למניות, אופציות רכש על מניות, מכשירי חוב או מכשירים הוניים הניתנים להמרה למניות רגילות, או מכשירים דומים אחרים, שלהם הפוטנציאל, אם ימומשו או יומרו, להקנות כוח הצבעה לישות או להקטין את כוח ההצבעה של צד אחר בכל הקשור למדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת (זכויות הצבעה פוטנציאליות). יש להביא בחשבון את קיומן של זכויות הצבעה פוטנציאליות הניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי, והשפעתן, לרבות זכויות הצבעה פוטנציאליות המוחזקות על ידי ישות אחרת, כאשר מעריכים אם לישות יש את הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת. זכויות הצבעה פוטנציאליות אינן ניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי כאשר לדוגמה, הן אינן ניתנות למימוש או להמרה עד למועד עתידי או עד להתרחשותו של אירוע עתידי.

34. כאשר מעריכים אם זכויות הצבעה פוטנציאליות תורמות לשליטה, הישות בוחנת את כל העובדות והנסיבות (לרבות את תנאי המימוש של זכויות הצבעה הפוטנציאליות ושל הסדרים חוזיים אחרים כלשהם בין במשולב ובין בנפרד) המשפיעים על זכויות הצבעה פוטנציאליות, למעט כוונת ההנהלה והיכולת הפיננסית לממש או להמיר זכויות אלה.

35. קיומן של סמכויות חקיקה נפרדות אינו, כשלעצמו, מונע מישות להיות נשלטת על ידי ישות אחרת. לדוגמה, למוסד לביטוח לאומי, יש בדרך כלל סמכויות סטטוטוריות לפעול באופן בלתי תלוי בממשלה. לכן, המוסד לביטוח לאומי עשוי להיות בעל יכולת להשיג מידע ולדווח על ממצאיו ללא תלות בממשלה או בגוף אחר כלשהו. קיומה של שליטה אינו דורש מישות להיות אחראית על הפעילויות היומיומיות של ישות אחרת או על האופן שבה מבוצעות פעילויותיה המקצועיות על ידי הישות.

36. כוחה של ישות אחת לשלוט על קבלת ההחלטות ביחס למדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת אינו מספיק, כשלעצמו, על מנת להבטיח את קיומה של שליטה כהגדרתה בתקן זה. הישות השולטת צריכה להיות מסוגלת לשלוט על קבלת ההחלטות כך שתהיה מסוגלת

להפיק הטבות מפעילויותיה של הישות הנשלטת, לדוגמה, לעזור לישות אחרת לפעול בתיאום עימה כחלק מישות כלכלית על מנת להשיג את מטרותיה.

יחסים שאינם מבוססים על שליטה, לדוגמה, יחסי מפרק עם ישות בפירוק, ובדרך כלל גם יחסים בין מלווה ללווה, עשויים לא לעמוד בתחולת ההגדרות של "ישות שולטת" ו"ישות נשלטת". באופן דומה, נאמן שיחסיו עם ישות בנאמנותו אינם חורגים מעבר לתחומי האחריות הרגילים של של נאמן, לא ייחשב כשולט באותה ישות למטרות תקן זה.

כוח רגולטורי וכוח קניה

37. ממשלות ורשויותיהן הן בעלות הכוח הרגולטורי להסדרת התנהלותן של ישויות רבות, על ידי שימוש בכוחן הריבוני או החקיקתי. שליטה למטרות דיווח כספי אינה כוללת כוחות רגולטוריים וכוחות קניה. כדי להבטיח כי הדוחות הכספיים של ישויות ממשלתיות כוללים רק את אותם משאבים שבהם הן שולטות ושמהם הן יכולות להפיק הטבות, המשמעות של שליטה למטרות תקן זה אינה כוללת:

(א) את כוחה של הרשות המחוקקת לקבוע את המסגרת הרגולטורית בתוכה פועלות ישויות ולאכוף תנאים או סנקציות על פעילויותיהן. כוח מעין זה אינו מהווה שליטה של ישות ממשלתית על הנכסים המשמשים ישויות אלה. לדוגמה, למשרד להגנת הסביבה עשוי להיות הכוח להפסיק את פעילויותיהן של ישויות שאינן מצייתות לתקנות הסביבתיות. עם זאת, כוח מעין זה אינו מהווה שליטה מכיוון שלמשרד להגנת הסביבה יש רק את הכוח להסדיר רגולציה; או

(ב) תלות כלכלית של ישויות בישות ממשלתיות. כלומר, כאשר לישות קיים שיקול דעת באם לקבל מימון מישות ממשלתית או אם לנהל עימה עסקים, אזי לאותה ישות יש את הכוח הבלעדי לקבוע את המדיניות הפיננסית או התפעולית שלה, ולפיכך היא אינה נשלטת על ידי הישות הממשלתית. לדוגמה, משרד ממשלתי עשוי להיות מסוגל להשפיע על המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות שתלויה בו לצורכי מימון (כגון עמותה) או של ישות למטרת רווח התלויה כלכלית בעסקיה עימו, אולם במידה ולישות הכוח להחליט אם לקבל את המימון או לנהל עסקים עם המשרד הממשלתי, לא מתקיימת שליטה של המשרד הממשלתי בישות. בדומה לכך, למשרד הממשלתי יש כוח מסוים כקונה אך אין לו את הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות.

קביעה האם קיימת שליטה למטרות דיווח כספי

38. ישויות ממשלתיות עשויות להקים ישויות אחרות על מנת להשיג חלק ממטרותיהן. במקרים מסוימים, יתכן שיהיה ברור שישות הינה נשלטת, ולפיכך יש לאחד אותה. במקרים אחרים,

יתכן שאין זה ברור. סעיפים 39 ו-40 להלן מספקים הנחיות המסייעות בקביעה האם קיימת, או לא קיימת, שליטה למטרות דיווח כספי.

39. בבחינת היחסים בין שתי ישויות, מניחים כי קיימת שליטה כאשר לפחות אחד מתנאי הכוח וכן אחד מתנאי הפקת ההטבות שלהלן מתקיימים, אלא אם יש ראייה ברורה לכך שהשליטה מוחזקת על ידי ישות אחרת.

תנאים לבחינת כוח

(א) לישות יש, במישרין או בעקיפין באמצעות ישויות נשלטות, בעלות על מרבית זכויות ההצבעה בישות האחרת.

(ב) לישות יש את הכוח, בין אם הוענק לה על ידי חקיקה קיימת או שמומש במסגרתה, למנות או להדיח את מרבית חברי הדירקטוריון או גוף מנהל מקביל לו והשליטה בישות האחרת נתונה בידי אותו דירקטוריון או אותו גוף מנהל.

(ג) לישות יש את הכוח להכריע, או להסדיר את ההצבעה של המחזיקים במרבית זכויות ההצבעה באסיפה כללית של הישות האחרת.

(ד) לישות יש את הכוח להכריע את מרבית קולות ההצבעה באסיפות של הדירקטוריון או גוף מנהל מקביל והשליטה בישות האחרת נתונה בידי אותו דירקטוריון או אותו גוף מנהל.

תנאים לבחינת הפקת הטבות

(א) לישות יש את הכוח לפרק את הישות האחרת ולהשיג שיעור משמעותי של הטבות לכליות שיריות או לשאת במחויבויות משמעותיות. לדוגמה, תנאי הפקת ההטבה עשוי להתקיים אם לישות אחריות להתחייבויות השיריות של ישות אחרת.

(ב) לישות יש הכוח לגרום לחלוקות של נכסים מהישות האחרת, ו/או היא עשויה להיות אחראית לשאת (liable for) במחויבויות מסוימות של הישות האחרת.

40. כאשר אחת או יותר מהנסיבות המפורטות בסעיף 39 לעיל אינן מתקיימות, סביר כי הגורמים הבאים, בין ביחד או לחוד, יעידו על קיומה של שליטה.

סממנים לבחינת כוח

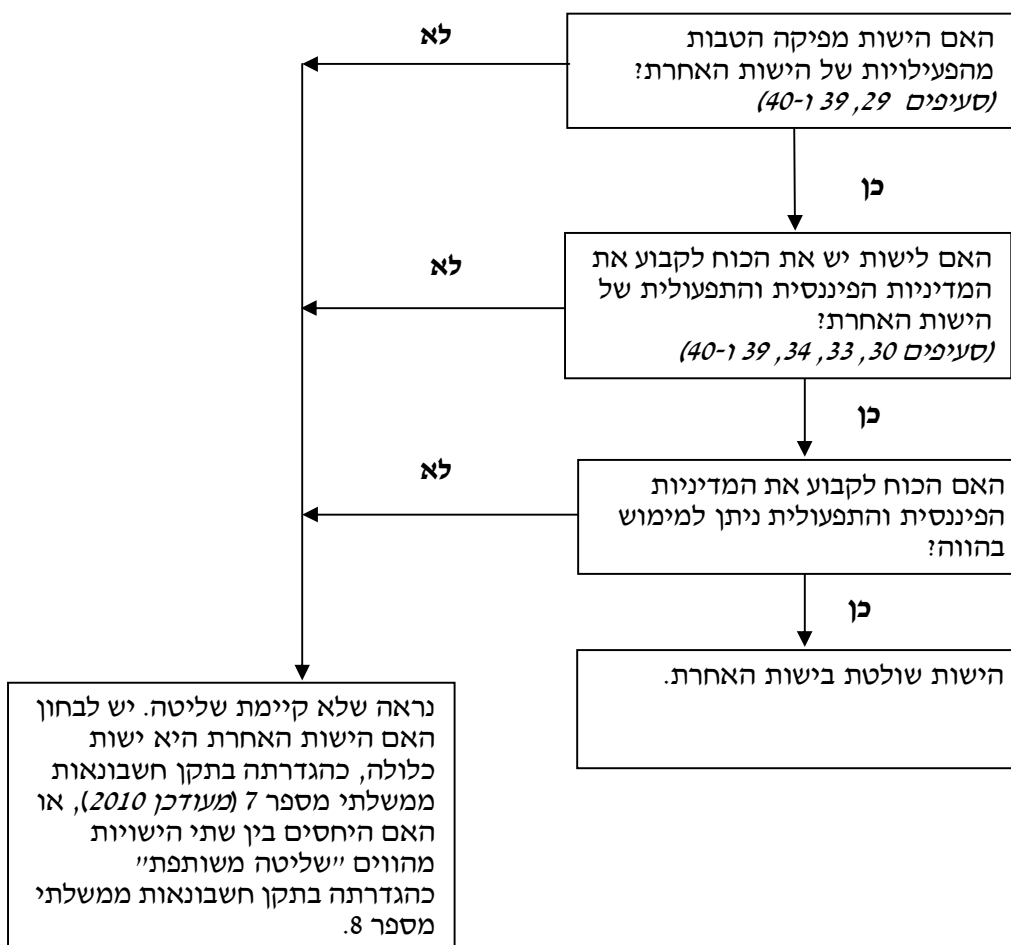
- (א) לישות יש את היכולת להטיל וטו על תקציב התפעול ותקציב הפיתוח (capital budget) של הישות האחרת.
- (ב) לישות יש את היכולת להטיל וטו על החלטות הגוף המנהל של הישות האחרת, לבטלן או לשנותן.
- (ג) לישות יש את היכולת לאשר את ההעסקה, מינוי מחדש ואת ההדחה של אנשי מפתח בישות האחרת.
- (ד) ההרשאה של הישות האחרת לפעול מוקנית ומוגבלת על ידי חקיקה.
- (ה) הישות מחזיקה במניית זהב² (או מקביל לה) בישות האחרת אשר מעניקה זכויות לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות האחרת.

סממנים לבחינת הפקת הטבות

- (א) הישות מחזיקה בבעלות ישירה או עקיפה בנכסים נטו/הון של הישות האחרת, יחד עם זכות מתמשכת לגישה אליהם.
- (ב) לישות יש זכות לחלק משמעותי בנכסים נטו/הון של הישות האחרת, במקרה של פירוק או במקרה של חלוקה שאינה פירוק.
- (ג) הישות יכולה לכוון את הישות האחרת לשתף עימה פעולה בהשגת מטרותיה.
- (ד) הישות חשופה להתחייבויות השיוריות של הישות האחרת.
41. התרשים שלהלן מציין את השלבים הבסיסיים הכרוכים בבחינת קיומה של שליטה בישות אחרת. יש לקרוא תרשים זה, בהקשר לסעיפים 28 עד 40 לעיל.

2 מניית זהב מתייחסת לסוג של מניה המזכה את המחזיק בה בכוחות או בזכויות מסויימים, שבדרך כלל, עולים על אלה הקשורים באופן רגיל לזכויות הבעלות של המחזיק או לייצוגו בגוף השולט.

בחינת קיום שליטה על ישות אחרת למטרות דיווח כספי



42. כאשר ישות שולטת מאבדת את הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות נשלטת בכדי להפיק הטבות מפעילויותיה, היא מאבדת את השליטה על אותה ישות. איבוד השליטה יכול להתרחש עם או ללא שינוי ברמת הבעלות המוחלטת או היחסית. איבוד השליטה יכול לקרות, לדוגמה, כאשר ישות נשלטת הופכת כפופה לשליטה של ממשלה אחרת, בית משפט, מנהל מיוחד (administrator) או גוף רגולטורי. איבוד השליטה יכול לקרות גם כתוצאה מהסכם חוזי או, לדוגמה, כתוצאה מהפקעת נכסים תפעוליים של ישות נשלטת זרה על ידי ממשלה זרה כך שהישות השולטת מאבדת את הכוח לקבוע את המדיניות התפעולית של הישות הנשלטת. במקרה זה, לא סביר שקיימת שליטה.

נהלי איחוד

43. בעת עריכת דוחות כספיים מאוחדים, ישות משלבת את הדוחות הכספיים של הישות השולטת ושל הישויות הנשלטות על ידה שורה אחר שורה על ידי חיבור ביחד של פריטים דומים של

נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון, הכנסות והוצאות. על מנת שהדוחות הכספיים המאוחדים יציגו מידע כספי על הישות הכלכלית כעל ישות אחת, יש לנקוט בצעדים הבאים:

(א) הערך בספרים של ההשקעה של הישות השולטת בכל ישות נשלטת והחלק של הישות השולטת בנכסים נטו/הון של כל ישות נשלטת, מבוטלים (התקן החשבונאי הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בצירופי עסקים מספק הנחיות לגבי הטיפול במוניטין כלשהו שנוצר);

(ב) מזוהות זכויות מיעוט בעודף או בגירעון של ישויות נשלטות מאוחדות לתקופת הדיווח; וכן

(ג) זכויות מיעוט בנכסים נטו/הון של ישויות נשלטות מאוחדות מזוהות בנפרד מהנכסים נטו/הון של הישות השולטת. זכויות המיעוט בנכסים נטו/הון מורכבות מ:

(1) הסכום של זכויות המיעוט במועד צירוף העסקים המקורי (תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בצירופי עסקים מספק הנחיות לחישוב סכום זה); וכן

(2) חלקו של המיעוט בשינויים שחלו בנכסים נטו/הון ממועד צירוף העסקים.

44. כאשר קיימות זכויות הצבעה פוטנציאליות, החלקים בעודף או בגירעון והשינויים בנכסים נטו/הון המוקצים לישות השולטת ולזכויות המיעוט נקבעים על בסיס זכויות הבעלות בהוון ואינם משקפים את המימוש או את ההמרה האפשריים של זכויות הצבעה פוטנציאליות.

45. **יתרות, עסקאות, הכנסות והוצאות בין ישויות בתוך הישות הכלכלית, יבוטלו במלואן.**

46. יתרות ועסקאות בין ישויות בתוך הישות הכלכלית, לרבות הכנסות ממכירות והעברות, הכנסות שהוכרו כתוצאה מהקצבה (appropriation) או מהשתתפויות של משרדי ממשלה אחרים, הוצאות ודיבידנדים או חלוקות דומות, מבוטלים במלואם. עודפים וגרעונות הנובעים מעסקאות בתוך הישות הכלכלית שהוכרו בנכסים, כגון מלאי ורכוש קבוע, מבוטלים במלואם. גרעונות בתוך הישות הכלכלית עשויים להעיד על ירידת ערך הדורשת הכרה בדוחות הכספיים המאוחדים. הנחיות לטיפול חשבונאי בהפרשים זמניים הנובעים מהביטול של עודפים ושל

גרעונות כתוצאה מעסקאות בתוך הישות הכלכלית ניתן למצוא בתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק במסים על ההכנסה.

47. הדוחות הכספיים של הישות השולטת ושל הישויות הנשלטות על ידה המשמשים בעריכת הדוחות הכספיים המאוחדים, ייערכו למועד דיווח זהה. כאשר מועדי הדיווח של הישות השולטת ושל הישות הנשלטת שונים, הישות הנשלטת עורכת, לצרכי איחוד, דוחות כספיים נוספים למועד הדיווח של הדוחות הכספיים של הישות השולטת, אלא אם לא מעשי לעשות כן.

48. כאשר בהתאם לסעיף 47 לעיל, הדוחות הכספיים של ישות נשלטת המשמשים בעריכת דוחות כספיים מאוחדים נערכים למועד דיווח שונה מזה של הישות השולטת, יש לבצע תיאומים בגין השפעתן של עסקאות משמעותיות או אירועים משמעותיים המתרחשים בין אותו מועד לבין המועד של הדוחות הכספיים של הישות השולטת. בכל מקרה, הפער בין מועד הדיווח של הישות הנשלטת לבין זה של הישות השולטת לא יעלה על שלושה חודשים. משך תקופות הדיווח ופער כלשהו בין מועדי הדיווח ישארו זהים מתקופה לתקופה.

49. דוחות כספיים מאוחדים יערכו תוך שימוש במדיניות חשבונאית אחידה לגבי עסקאות ואירועים אחרים דומים בנסיבות דומות.

50. בעת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים, מבוצעים תיאומים נאותים לדוחות הכספיים של כל ישות הנכללת בישות הכלכלית אם היא משתמשת במדיניות חשבונאית שונה מזו שאומצה בדוחות הכספיים המאוחדים לגבי עסקאות ואירועים אחרים דומים בנסיבות דומות.

51. ההכנסות וההוצאות של ישות נשלטת נכללות בדוחות הכספיים המאוחדים החל ממועד הרכישה (תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בצירופי עסקים מספק הנחיות לגבי המשמעות של מועד הרכישה). ההכנסות וההוצאות של ישות נשלטת נכללות בדוחות הכספיים המאוחדים עד למועד שבו הישות השולטת מאבדת שליטה בישות הנשלטת. עם מימוש הישות הנשלטת, הפרש בין התמורה ממימוש הישות הנשלטת לבין ערכה בספרים נכון למועד המימוש, לרבות הסכום המצטבר של הפרשי שער כלשהם המתייחסים לישות הנשלטת שהוכרו בנכסים נטו/הון בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 4, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, מוכר בדוח על הביצוע הכספי המאוחד כרווח או הפסד ממימוש הישות הנשלטת.

52. החל מהמועד בו ישות חדלה להיות ישות נשלטת, אם אינה הופכת לישות כלולה כמוגדר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 או לישות בשליטה משותפת כמוגדר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, היא תטופל כמכשיר פיננסי. תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בהכרה ובמדידה של מכשירים פיננסיים מספק הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים.

53. הערך בספרים של ההשקעה במועד שבו חדלה הישות להיות ישות נשלטת ייחשב כעלותה בעת מדידתה לראשונה כמכשיר פיננסי.

54. **זכויות המיעוט יוצגו בדוח על המצב הכספי המאוחד במסגרת נכסים נטו/הון, בנפרד מהנכסים נטו/הון של הישות השולטת. גם על זכויות המיעוט בעודף או בגרעון של הישות הכלכלית יינתן גילוי בנפרד.**

55. כיוון שהישות השולטת וזכויות המיעוט מוצגים שניהם במסגרת נכסים נטו/הון והעודף או הגרעון מיוחס לשניהם, העודף או הגרעון המיוחס לזכויות המיעוט אינו מהווה הכנסות או הוצאה.

56. חלק המיעוט בהפסדי ישות נשלטת שאוחדה עשוי לעלות על זכויות המיעוט בנכסים נטו/הון של הישות הנשלטת. עודף ההפסדים וכל הפסד נוסף אחר המיוחסים למיעוט מוקצים לזכויות הרוב, למעט במידה וקיימת למיעוט מחויבות שניתנת לאכיפה (binding obligation) ויש לו יכולת לבצע השקעה נוספת כדי לכסות את ההפסדים. אם לאחר מכן, הישות הנשלטת מדווחת על עודפים, עודפים אלה מוקצים לזכויות הרוב, עד אשר יושב במלואו חלק המיעוט בהפסדים שהוכר קודם לכן על ידי הרוב.

57. אם לישות נשלטת יש מניות בכורה צוברות קיימות במחזור, המוחזקות על ידי המיעוט ומסווגות כנכסים נטו/הון, הישות השולטת מחשבת את חלקה בעודפים או בגרעונות לאחר תיאום בגין דיבידנדים למניות בכורה מסוג זה, בין אם הדיבידנדים הוכרזו ובין אם לאו.

הטיפול החשבונאי בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות בדוחות כספיים נפרדים

58. **אם נערכים דוחות כספיים נפרדים, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות יהיה בהתאם לאחת מהאפשרויות הבאות:**

(א) בהתאם לשיטת השווי המאזני המתוארת בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7;

(ב) לפי עלות; או

(ג) כמכשירים פיננסיים.

טיפול חשבונאי זהה ייושם לכל קבוצה של השקעות.

59. תקן זה אינו קובע (mandate) אילו ישויות יפיקו דוחות כספיים נפרדים הזמינים לשימוש הציבור. כאשר ישות עורכת דוחות כספיים נפרדים המצייתים לתקני החשבונאות הממשלתיים, חלים סעיפים 58 ו-60 עד 64. כמו כן, הישות מפיקה דוחות כספיים מאוחדים זמינים לשימוש הציבור כנדרש בסעיף 15, אלא אם חל הפטור הניתן בסעיף 16.

60. ישויות נשלטות, ישויות בשליטה משותפת וישויות כלולות המטופלות בדוחות הכספיים המאוחדים כמכשירים פיננסיים, יטופלו באותו אופן בדוחות הכספיים הנפרדים של המשקיע.

61. הנחיות לטיפול חשבונאי במכשירים פיננסיים ניתן למצוא בתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בהכרה ובמדידה של מכשירים פיננסיים.

גילוי

62. בדוחות כספיים מאוחדים יינתנו הגילויים הבאים:

(א) רשימה של ישויות נשלטות משמעותיות;

(ב) העובדה שישויות נשלטות לא אוחדה בהתאם לסעיף 21;

(ג) תמצית מידע פיננסי של ישויות נשלטות שלא אוחדו, בין אם בנפרד או במקובץ, לרבות הסכומים של סך כל הנכסים, סך כל ההתחייבויות, ההכנסות והעודף או הגרעון;

(ד) השם של כל ישות נשלטת שבה הישות השולטת מחזיקה בזכות בעלות ו/או בזכויות הצבעה של 50% או פחות, בצירוף הסבר כיצד מתקיימת שליטה;

(ה) הסיבות לכך שזכות בעלות של יותר מ-50% מזכויות ההצבעה או זכויות הצבעה פוטנציאליות בישות מושקעת אינה מהווה שליטה;

(ו) מועד הדיווח של הדוחות הכספיים של ישות נשלטת, כאשר דוחות כספיים אלה משמשים בעריכת דוחות כספיים מאוחדים והם ערוכים למועד דיווח או לתקופת דיווח, השונים מאילו של הדוחות הכספיים של הישות השולטת, והסיבה לשימוש במועד דיווח או בתקופת דיווח שונים; וכן

(ז) המהות וההיקף של הגבלות משמעותיות כלשהן (כגון, הנובעות מהסדרי אשראי או מדרישות רגולטוריות) על יכולתן של ישויות נשלטות להעביר משאבים לישות השולטת בצורה של דיבידנדים במזומן, או חלוקות דומות, או לפרוע הלוואות או להחזיר מקדמות.

63. בדוחות כספיים נפרדים של ישות שולטת אשר, בהתאם לסעיף 16 לעיל, בוחרת שלא לערוך דוחות כספיים מאוחדים, יינתן גילוי:

(א) לעובדה שהדוחות הכספיים הינם דוחות כספיים נפרדים; לכך שנעשה שימוש בפטור מאיחוד; שם הישות שדוחותיה הכספיים המאוחדים המצייתים לתקני החשבונאות הממשלתיים הופקו לשימוש הציבור ותחום השיפוט שבו הישות פועלת (כאשר הוא שונה מזה של הישות השולטת); וכן את הכתובת בה ניתן להשיג את הדוחות הכספיים המאוחדים הללו;

(ב) רשימה של ההשקעות המשמעותיות בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות, לרבות השם, תחום השיפוט שבו הישות פועלת (כאשר הוא שונה מזה של הישות השולטת), החלק בזכות הבעלות וכן, כאשר אותו חלק הינו בצורת מניות, החלק המוחזק בזכויות ההצבעה (רק כאשר הוא שונה מהחלק בזכות הבעלות); וכן

(ג) תיאור שיטת הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות המפורטות בסעיף (ב) לעיל.

64. כאשר ישות שולטת (למעט ישות שולטת כאמור בסעיף 63 לעיל), משתתף בעל זכות בישות בשליטה משותפת או משקיע בחברה כלולה, מכינים דוחות כספיים נפרדים, יינתן באותם דוחות כספיים נפרדים גילוי:

(א) לעובדה שהדוחות הכספיים הינם דוחות כספיים נפרדים והסיבות לעריכתם, אם עריכתם אינה נדרשת על פי חוק, חקיקה או רשות אחרת;

(ב) לרשימה של ההשקעות המשמעותיות בישויות נשלטות, בישויות בשליטה משותפת ובישויות כלולות, לרבות השם, תחום השיפוט שבו הישות פועלת (כאשר הוא שונה מזה של הישות השולטת), החלק בזכות הבעלות וכן, כאשר אותה זכות הינה בצורת מניות, החלק המוחזק בזכויות ההצבעה (רק כאשר הוא שונה מהחלק בזכות הבעלות); וכן

(ג) לתיאור שיטת הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות המפורטות בסעיף (ב) לעיל.

כמו כן, יזוהו הדוחות הכספיים, שהוכנו בהתאם לסעיף 15 לעיל בתקן זה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 אליהם מתייחסים הדוחות הכספיים הנפרדים.

הוראות מעבר

65. מבוטל.

66. מבוטל.

67. מבוטל.

68. מבוטל.

מועד תחילה

69. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2011, או לאחריהם. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן. אם ישות מיישמת את התקן יישום מוקדם עליה לתת גילוי לעובדה זאת.

70. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדר בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד תחילה זה, תקן זה ייושם בדוחותיה הכספיים השנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

ביטול של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (2006)

71. תקן זה מבטל את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות, שפורסם בשנת 2006.

נספח 1 - הנחיות יישום - התחשבות בזכויות הצבעה פוטנציאליות

הנחיות ליישום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010), השקעות בישויות כלולות, ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, זכויות בעסקאות משותפות.

הנחיות אלה נלוות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, אך אינן מהוות חלק מהם.

מבוא

(1) מרבית הישויות הממשלתיות אינן מנפיקות מכשירים פיננסיים עם זכויות הצבעה פוטנציאליות. אולם ישויות עסקיות ממשלתיות עשויות להנפיק מכשירים פיננסיים מסוג זה. לפיכך, ממשלה או ישות ממשלתית אחרת עשויות להחזיק בזכויות הצבעה פוטנציאליות של ישויות עסקיות ממשלתיות.

(2) בהתאם לסעיפים 33, 34 ו-44 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים, ולסעיפים 14 ו-15 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010), השקעות בישויות כלולות, נדרשת ישות לבחון את קיומן והשפעתן של כל זכויות ההצבעה הפוטנציאליות הניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי. כמו כן, סעיפים אלה דורשים כי כל העובדות והנסיבות המשפיעות על זכויות ההצבעה הפוטנציאליות ייבחנו, למעט כוונת ההנהלה והיכולת הפיננסית לממש או להמיר את זכויות ההצבעה הפוטנציאליות. הנחיות אלה רלוונטיות גם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, זכויות בעסקאות משותפות, כיוון שהגדרת שליטה משותפת בסעיף 5 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 תלויה בהגדרה של שליטה, ומשום שתקן חשבונאות מספר 8 קשור לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 בהקשר ליישום שיטת השווי המאזני.

הנחיות

(3) שליטה מוגדרת בסעיף 7 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) ככוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת כדי להשיג הטבות מפעילויותיה. השפעה מהותית מוגדרת בסעיף 7 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010)³ ככוח לקחת חלק

³ ההגדרה של השפעה מהותית בסעיף 7 לתקן 7 בהתאם לכתוב בסעיף 3 "הינה כוח להשתתף בהחלטות המדיניות הפיננסית והתפעולית של הגוף המושקע, אולם לא לשלוט במדיניות זו. אולם ההגדרה עודכנה בתקן המעודכן ל- "הכוח לקחת חלק בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת, אולם אינה שליטה או שליטה משותפת במדיניות זו".

בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת, אולם אינה שליטה או שליטה משותפת במדיניות זו. שליטה משותפת בסעיף 5 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 כשיתוף מוסכם של שליטה בפעילות, על פי הסדר מחייב. בהקשרים אלה, כוח מתייחס ליכולת לבצע או להשפיע על משהו. כתוצאה מכך, לישות יש שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית כאשר יש לה את היכולת לממש באופן מיידי את אותו כוח, ללא קשר אם שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית מוכחת באופן פעיל או פסיבי. יכולת זו מסופקת באמצעות זכויות הצבעה פוטנציאליות המוחזקות על ידי ישות והניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי. היכולת לממש כוח אינה קיימת כאשר לזכויות הצבעה פוטנציאליות אין מהות כלכלית (לדוגמה, מחיר המימוש נקבע באופן המונע מימוש או המרה בכל תרחיש אפשרי). כתוצאה מכך, זכויות הצבעה פוטנציאליות נבחנות, כאשר, במהותן, הן מספקות את היכולת לממש כוח.

(4) שליטה והשפעה מהותית מתקיימות גם בנסיבות המתוארות בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) ובסעיפים 12 ו-13 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) בהתאמה, הכוללים התחשבות בבעלות היחסית בזכויות ההצבעה. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 תלוי בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) ובתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010). מנקודה זו ואילך, הפניות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) ולתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) רלבנטיות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8. יחד עם זאת, יש לזכור כי שליטה משותפת כרוכה בשיתוף של שליטה על פי הסדר מחייב וסביר שהיבט זה יהווה גורם מכריע. זכויות הצבעה פוטנציאליות, כמו אופציות רכש על מניות וחוב המיר יכולות לשנות את כוח ההצבעה של ישות בישות אחרת - אם זכויות ההצבעה הפוטנציאליות ממומשות או מומרות אז משתנה הבעלות היחסית על המניות הרגילות המקנות זכויות הצבעה. כתוצאה מכך, קיום שליטה (אשר הגדרתה מתירה לישות אחת בלבד לשלוט בישות אחרת) והשפעה מהותית נקבעות רק לאחר בחינה של כל הגורמים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) ובסעיפים 12 ו-13 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) בהתאמה, ובהתחשב בקיומן והשפעתן של זכויות הצבעה פוטנציאליות. בנוסף, הישות בוחנת את כל העובדות והנסיבות המשפיעות על זכויות הצבעה פוטנציאליות, פרט לכוונת ההנהלה והיכולת הפיננסית לממשן או להמירן. כוונת ההנהלה אינה משפיעה על קיומו של כוח וקשה להעריך את היכולת הפיננסית של ישות לממש את זכויות ההצבעה הפוטנציאליות או להמירן.

(5) ישות עשויה להסיק תחילה שהיא שולטת או שהיא בעלת השפעה מהותית על ישות אחרת לאחר שבחנה את זכויות ההצבעה הפוטנציאליות שהיא יכולה לממש או להמיר באופן מיידי. אולם, יתכן כי הישות אינה שולטת או אינה בעלת השפעה מהותית על הישות האחרת כאשר גם זכויות ההצבעה הפוטנציאליות המוחזקות על ידי צדדים אחרים ניתנות למימוש או

להמרה באופן מיידי. כתוצאה מכך, כאשר ישות קובעת אם היא שולטת או בעלת השפעה מהותית על ישות אחרת, היא מביאה בחשבון את כל זכויות ההצבעה הפוטנציאליות המוחזקות על ידה ועל ידי צדדים אחרים הניתנות למימוש או להמרה באופן מיידי. לדוגמה, יש להתחשב בכל אופציות הרכש על מניות בין אם הן מוחזקות על ידי הישות או על ידי צד אחר. זאת ועוד, ההגדרה של שליטה בסעיף 7 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) מתירה רק לישות אחת להיות בעלת שליטה על ישות אחרת. לפיכך, כאשר שתי ישויות או יותר מחזיקות כל אחת בזכויות הצבעה משמעותיות, הן בזכויות בפועל והן בזכויות הצבעה פוטנציאליות, הגורמים שבסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) נבחנים מחדש על מנת לקבוע לאיזו ישות יש שליטה.

6) החלקים היחסיים המוקצים לישות השולטת ולזכויות המיעוט בעת עריכת דוחות כספיים מאוחדים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), והחלק היחסי המוקצה למשקיע המטפל בהשקעתו לפי שיטת השווי המאזני בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010), נקבעים אך ורק על בסיס זכויות הבעלות הנוכחיות. החלקים היחסיים המוקצים נקבעים רק בהתחשב במימוש הסופי של זכויות הצבעה פוטנציאליות ושל נגזרים אחרים אשר, במהותם, מקנים גישה בהווה להטבות הכלכליות הקשורות לזכות בעלות.

7) בנסיבות מסוימות, לישות קיימת, במהות, בעלות בהווה כתוצאה מעסקה המקנה לה גישה להטבות כלכליות או לפוטנציאל שירות המיוחסים לזכות בעלות. בנסיבות אלה, החלק היחסי המוקצה מביא בחשבון את אפשרות המימוש הסופי של זכויות הצבעה פוטנציאליות אלה ושל נגזרים אחרים המקנים לישות גישה להטבות כלכליות בהווה.

8) תקן החשבונאות המקומי או הבינלאומי הרלוונטי העוסק בהכרה ובמידה של מכשירים פיננסיים מספק הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים. אולם, אין הוא חל על זכויות בישויות נשלטות, ישויות כלולות וישויות בשליטה משותפת, אשר הינן מאוחדות, מטופלות לפי שיטת השווי המאזני או מאוחדות באיחוד יחסי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) ולתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 בהתאמה. כאשר מכשירים הכוללים זכויות הצבעה פוטנציאליות מקנים, במהות, בהווה גישה להטבות כלכליות או לפוטנציאל שירות המיוחסים לזכות בעלות, וההשקעה מטופלת באחד מן האופנים דלעיל, המכשירים אינם כפופים לדרישות של תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בהכרה ומידה של מכשירים פיננסיים. בכל המקרים האחרים, ניתן למצוא הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי במכשירים הכוללים זכויות הצבעה פוטנציאליות בתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בהכרה ומידה של מכשירים פיננסיים.

דוגמאות ממחישות

9) כל אחת מעשר הדוגמאות להלן ממחישות היבט אחד של זכות הצבעה פוטנציאלית. בעת יישום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) או תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, ישות שוקלת את כל ההיבטים. קיומה של שליטה, השפעה מהותית ושליטה משותפת נקבע רק לאחר בחינת הגורמים האחרים המתוארים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 8. יחד עם זאת, לצורך דוגמאות אלה הונח כי גורמים אחרים אינם משפיעים על הקביעה, למרות שאם היו לוקחים אותם בחשבון, יתכן והיתה להם השפעה בעת בחינתם.

דוגמה 1א: האופציות הן מחוץ לכסף

ישויות א' ו-ב' בעלות 80 אחוז ו-20 אחוז בהתאמה במניות הרגילות שמקנות זכויות הצבעה באסיפה כללית של בעלי מניות ישות ג'. ישות א' מוכרת מחצית מזכויותיה האמורות לישות ד' ורוכשת מישות ד' אופציות רכש הניתנות למימוש בכל עת בפרמיה מעל מחיר השוק של המניות בעת הנפקת האופציות. אם האופציות הרכש ימומשו, תחזיק ישות א' את 80 האחוז המקוריים בזכות הבעלות ובזכויות ההצבעה.

אמנם האופציות הן מחוץ לכסף, אולם הן ניתנות למימוש באופן מיידי ומקנות לישות א' את הכוח להמשיך לקבוע את המדיניות התפעולית והפיננסית של ישות ג', כיוון שישות א' יכולה לממש את האופציות שלה באופן מיידי. קיום של זכויות ההצבעה הפוטנציאליות, וגם גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בעת הקביעה כי ישות א' שולטת בישות ג'.

דוגמה 1ב: זכות לרכוש בפרמיה מעל השווי ההוגן

ישויות ממשלתיות א' ו-ב' מחזיקות בבעלות של 80 אחוז ו-20 אחוז בהתאמה בבית החולים הממשלתי ג', אשר הינו ישות ממשלתית שהוקמה באמצעות מסמך יסוד. בית החולים הממשלתי ג' מנוהל על ידי חבר נאמנים בן עשרה אנשים, שמונו על ידי ישויות ממשלתיות א' ו-ב' באופן יחסי לזכות הבעלות שלהן בבית החולים הממשלתי ג'. מסמך היסוד מתיר לכל ישות ממשלתית למכור חלק או את מלוא זכות הבעלות שלה בבית החולים הממשלתי ג' לישות ממשלתית אחרת. ישות ממשלתית א' מוכרת מחצית מזכויותיה לישות ממשלתית ב', אולם חוזה המכירה מקנה לישות ממשלתית א' את הזכות לרכוש מחדש את זכויותיה של ישות ממשלתית ב' בבית החולים הממשלתי ג' בסכום השווה ל-115 אחוזים מהשווי ההוגן של זכות הבעלות כפי שיקבע על ידי מעריך שווי בלתי תלוי. זכות זו ניתנת למימוש בכל עת, ומימושה יקנה לישות ממשלתית א' את זכות הבעלות המקורית שלה, של ה-80 אחוז ואת הזכות למנות נאמנים בהתאם.

אמנם הזכות לרכוש מחדש את זכות הבעלות שנמכרה לישות ממשלתית ב' תהיה כרוכה בתשלום פרמיה מעל השווי ההוגן, אולם הזכות ניתנת למימוש באופן מיידי ומקנה לישות ממשלתית א' את הכוח להמשיך ולקבוע את המדיניות התפעולית והפיננסית של בית החולים הממשלתי ג' שכן ישות ממשלתית א' יכולה לממש את זכותה לרכוש את חלקה של ישות ממשלתית ב' באופן מיידי. קיום של זכות פוטנציאלית למנות נאמנים, כמו גם גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) ובסעיפים 12 ו-13 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות ממשלתית א' שולטת בבית החולים הממשלתי ג'.

דוגמה 2א: אפשרות מימוש או המרה

ישויות א', ב' ו-ג' מחזיקות 40 אחוז, 30 אחוז ו-30 אחוז בהתאמה מהמניות הרגילות המקנות זכויות הצבעה באסיפה הכללית של בעלי המניות של ישות ד'. ישות א' מחזיקה גם באופציות רכש הניתנות למימוש בכל עת תמורת השווי ההוגן של המניות שבבסיס, והמימוש יקנה לה 20 אחוז נוספים בזכויות ההצבעה בישות ד' ויקטין את הזכויות של ישות ב' וישות ג' ל-20 אחוזים לכל אחת. אם האופציות ממומשות, לישות א' תהיה שליטה על יותר ממחצית כוח ההצבעה. קיום זכויות הצבעה פוטנציאליות, וגם גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), ובסעיפים 12 ו-13 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות א' שולטת בישות ד'.

דוגמה 2ב: אפשרות למימוש זכויות

משרד השיכון והבינוי מקים תוך הסכמה עם משרד ממשלתי ב' ומשרד ממשלתי ג' מקבצי דיור מוזל. בהתאם לחוק הדיור ולחוק החברות הממשלתיות, לפיהם הוקמו מקבצי דיור מוזל, לשר השיכון יש זכות למנות ארבעה מתוך עשרת הדירקטורים המנהלים את מקבצי הדיור המוזל. לשרים של משרד ממשלתי ב' ו-ג' מוקנית הזכות למנות כל אחד שלושה דירקטורים. החוק מקנה למשרד השיכון בעלות של 40 אחוז מהנכסים נטו של מקבצי דיור מוזל ולמשרד ממשלתי ב' ו-ג' 30 אחוזים לכל אחד. החוק מקנה למשרד השיכון את הזכות לרכוש 20 אחוזים נוספים מן הבעלות על מקבצי דיור מוזל ולשר השיכון מוקנית הזכות למנות שני דירקטורים נוספים. זכות זו ניתנת למימוש בכל עת ונתונה לשיקול דעתו של שר השיכון. זכות זו דורשת ממשרד השיכון לשלם למשרדים ממשלתיים ב' ו-ג' את השווי ההוגן של הנכסים נטו של מקבצי הדיור המוזל הנרכשים. אם משרד השיכון יממש את זכותו יהיו בבעלותו 60 אחוז מן הנכסים נטו של מקבצי דיור מוזל, ולשר השיכון תהיה הזכות למנות שישה מתוך עשרה דירקטורים המנהלים את מקבצי הדיור המוזל. המימוש יקטין את הבעלות של משרדים ממשלתיים ב' ו-ג' ל-20 אחוז כל אחד, עם הזכות למנות רק שני דירקטורים כל אחד.

קיום הזכות הפוטנציאלית למנות את רוב הדירקטורים של מקבצי דיור מוזל, וגם הגורמים האחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), ובסעיפים 12 ו-13 של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי משרד השיכון שולט במקבצי דיור מוזל.

דוגמה 3: זכויות אחרות שלהן פוטנציאל להגדיל את כוח ההצבעה של ישות או להקטין את כוח ההצבעה של ישות אחרת

ישויות א' ב' ו-ג' מחזיקות 25 אחוז, 35 אחוז ו-40 אחוז בהתאמה בישות ממשלתית עסקית, ישות ממשלתית שהוקמה באמצעות מסמך יסוד. מסמך היסוד מקנה לישויות זכויות הצבעה בהנהלת הישות הממשלתית העסקית. זכויות ההצבעה הינן בהתאם לבעלותן היחסית בישות הממשלתית העסקית. כתב היסוד מעניק לישויות ב' ו-ג' זכויות להגדיל את שיעור אחזקתן (ולפיכך את זכויות ההצבעה שלהן) בישות הממשלתית העסקית, כל אחת ב-10 אחוז בכל זמן נתון במחיר מסחרי עליו הוסכם בין שלוש הישויות. כתב היסוד גם מעניק לישות א' את הזכות לרכוש זכות של 15 אחוז בישות הממשלתית העסקית מישות ב' ו-20 אחוז מישות ג' בכל עת, תמורת סכום סמלי. אם ישות א' תממש את זכותה, היא תגדיל את זכות הבעלות שלה, ועל ידי כך את זכויות ההצבעה שלה בישות הממשלתית העסקית ל-60 אחוז. כתוצאה מכך זכות הבעלות של ישות ב' תדולל ל-20 אחוז ושל ישות ג' תדולל ל-20 אחוז.

אמנם כתב היסוד מעניק לישויות ב' ו-ג' את הזכות להגדיל את חלקן היחסי בבעלות, אולם הזכות הגוברת (overarching) של ישות א' לרכוש זכות רוב בישות הממשלתית העסקית תמורת סכום סמלי הקבוע בכתב היסוד, נועד, במהותו, להבטיח את המעמד של ישות א'. הזכות המוחזקת על ידי ישות א' מקנה לה את היכולת לקבוע את המדיניות התפעולית והפיננסית של הישות הממשלתית העסקית, מכיוון שישות א' תוכל לממש את זכותה להגדיל את הבעלות שלה ולפיכך את זכויות ההצבעה שלה בכל עת. הגורמים האחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, ובסעיפים 12 ו-13 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות א', ולא ישות ב' או ישות ג', היא השולטת בישות הממשלתית העסקית.

דוגמה 4א: כוונת ההנהלה

ישויות א', ב' ו-ג' מחזיקות כל אחת $33 \frac{1}{3}$ אחוז מהמניות הרגילות המקנות זכויות הצבעה באסיפה כללית של בעלי המניות של ישות ד'. לכל אחת מהישויות א, ב' ו-ג' יש זכות למנות שני דירקטורים בדירקטוריון של ישות ד'. בבעלות ישות א' גם אופציות רכש, הניתנות למימוש בכל עת תמורת תוספת מימוש קבועה. אם ימומשו האופציות, ישות א' תקבל את מלוא זכויות ההצבעה בישות ד'. הנהלת ישות א' אינה מתכוונת לממש את אופציות הרכש, גם אם אופן הצבעתן של ישויות ב' ו-ג' אינו זהה לשלה. קיומן של זכויות הצבעה פוטנציאליות, כמו גם של

גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), ובסעיפים 12 ו-13 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות א' שולטת בישות ד'. כוונת ההנהלה של ישות א' אינה משפיעה על קביעה זו.

דוגמה 4ב: כוונת ההנהלה

כל אחת מן מישויות א' ב' ו-ג' מחזיקות ב- 1/3 אחוזים בישות ד', ישות ממשלתית שהוקמה באמצעות מסמך יסוד כדי לספק כלי רכב לעובדי ישויות א' ב' ו-ג'. כתב היסוד מקנה לכל ישות כוח הצבעה שווה בישות ד', ואת הזכות למנות שני דירקטורים בישות ד' על ידי כל אחת. הדירקטורים מנהלים את ישות ד' מטעם הישויות. כתב היסוד מקנה גם לישות א' את הזכות לרכוש את הבעלות על ישויות א' ו-ב' במחיר קבוע, הניתן למימוש בכל עת על פי החלטת מנכ"ל ישות א'. אם הזכות תמומש, ישות א' תשלוט בדירקטוריון ישות ד', ותהיה לה הזכות למנות את כל הדירקטורים. מנכ"ל ישות א' אינו מתכוון לממש את הזכות לרכוש בעלות מלאה על ישות ד', גם אם הדירקטורים שמונו על ידי ישויות ב' ו-ג' יצביעו בניגוד להצבעת אלה שמונו על ידי ישות א'. קיומן של זכויות הצבעה פוטנציאליות, כמו גם גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010), ובסעיפים 12 ו-13 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות א' שולטת בישות ד'. כוונת מנכ"ל ישות א' אינה משפיעה על קביעה זו.

דוגמה 5א: יכולת פיננסית

ישויות א' ו-ב' מחזיקות 55 אחוז ו-45 אחוז בהתאמה מהמניות הרגילות, המקנות זכויות הצבעה באסיפה כללית של בעלי המניות של ישות ג'. ישות ב' מחזיקה גם במכשירי חוב הניתנים להמרה למניות רגילות של ישות ג'. מכשיר החוב ניתן להמרה בכל עת, תמורת תוספת מימוש בסכום גבוה יחסית לנכסים נטו של ישות ב'. אם יומר מכשיר החוב, ישות ב' תידרש ללוות כספים נוספים על מנת לשלם את תוספת המימוש. אם מכשיר החוב יומר, ישות ב' תחזיק ב-70 אחוז מזכויות ההצבעה וזכויות ישות א' יקטנו ל-30 אחוז.

אמנם מכשירי החוב ניתנים להמרה תמורת תוספת מימוש בסכום גבוה יחסית, אולם הם ניתנים להמרה באופן מיידי ומאפיין ההמרה מקנה לישות ב' את הכוח לקבוע את המדיניות התפעולית והפיננסית של ישות ג'. בהתחשב בקיומן של זכויות הצבעה פוטנציאליות, כמו גם בקיומם של גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות ב', ולא ישות א', שולטת בישות ג'. היכולת הפיננסית של ישות ב' לשלם את מחיר ההמרה אינה משפיעה על קביעה זו.

דוגמה 55: יכולת פיננסית

ישויות א' וב' מחזיקות ב-55 אחוז ו-45 אחוז בהתאמה מהזכויות המקנות בין השאר זכויות הצבעה ברשות השידור, ישות ממשלתית שהוקמה באמצעות מסמך יסוד כדי לספק שירותי שידור יחודיים לישויות אלה. כתב היסוד מקנה לישות א', בכל עת, את האופציה לרכוש 25 אחוז נוספים ברשות השידור מישות ב' תמורת מחיר גבוה יחסית לנכסים נטו של ישות א'. המרת האופציה תדרוש מישות א' ללוות כספים נוספים על מנת לשלם את תוספת המימוש. אם האופציה תמומש, ישות א' תחזיק ב-70 אחוז מזכויות ההצבעה ושיעור ההחזקה בזכויות ההצבעה של ישות ב' יקטן ל-30 אחוז.

אמנם האופציה ניתנת למימוש תמורת תוספת מימוש בסכום גבוה יחסית, אולם היא ניתנת למימוש באופן מיידי, ויכולת המימוש מעניקה לישות א' את הכוח לקבוע את המדיניות התפעולית והפיננסית של רשות השידור. קיומן של זכויות הצבעה פוטנציאליות, כמו גם של גורמים אחרים המתוארים בסעיפים 39 ו-40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 (מעודכן 2010) נלקחים בחשבון בקביעה כי ישות א', ולא ישות ב', שולטת ברשות השידור. היכולת הפיננסית של ישות א' לשלם את תוספת המימוש אינה משפיעה על קביעה זו.

נספח 2 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010) (להלן – "התקן"), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (להלן – "IPSAS 6")

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות ב-6 IPSAS לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. חלק מסעיפי 6 IPSAS וחלק מהדוגמאות בנספח 1 סעיף 9 הותאמו למצב הקיים במדינת ישראל או בוטלו.
3. הוראות המעבר בסעיפים 65 עד 68 ב-6 IPSAS בוטלו.
4. הבסיס למסקנות המלווה את 6 IPSAS לא אומץ בתקן.
5. נספח 1 ל 6 IPSAS לא אומץ.

נספח 3 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010), לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (2003) (להלן: "IAS 27")

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 6. הבדלים אלה מפורטים בנספח 3.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010) (להלן: "התקן"), מתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 6 (להלן: "IPSAS 6"), דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים המתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 27 (להלן: "IAS 27"), דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים. במועד פרסום IPSAS 6, הועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי טרם שקלה את יישומם של תיקונים נוספים שנעשו לתקן חשבונאות בינלאומי 27 לאחר פרסומו בשנת 2003 עבור ישויות במגזר הציבורי. לפיכך תקן חשבונאות ממשלתי לא משקף את העדכונים שנעשו ל- IAS 27. להלן ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 27:

1. פרשנות נוספת לזו שב- IAS 27 נכללה בתקן על מנת להבהיר את הישימות של התקן לטיפול החשבונאי על ידי ישויות ממשלתיות.
2. התקן כולל הנחיות ספציפיות לגבי קיום שליטה בהקשר למגזר הממשלתי (סעיפים 28 עד 41).
3. התקן משתמש במינוח שונה, במקרים מסוימים, מאשר IAS 27. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הינן השימוש בתקן במונחים דוח על הביצוע הכספי, דוח על המצב הכספי, נכסים נטו/הון, ישות כלכלית, ישות שולטת וישות נשלטת. המונחים המקבילים ב- IAS 27 הינם דוח רווח והפסד/דוח על הרווח הכולל, מאזן/דוח על המצב הכספי, הון, קבוצה, חברה אם וחברה בת.
4. התקן אינו משתמש במונח הכנסה (income) אשר יש לו שימוש רחב יותר ב- IAS 27 מאשר המונח הכנסות (revenue).

5. התקן מתיר לישויות להשתמש בשיטת השווי המאזני כטיפול חשבונאי בישויות נשלטות בדוחות הכספיים הנפרדים של ישויות שולטות.

6. מבוטל.

7. התקן כולל חמש דוגמאות ממחישות נוספות המשקפות את הרלוונטיות של הנחיות הביצוע למגזר הממשלתי .

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

משקיפה

רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי

רו"ח גילי ויצמן

רו"ח יוליה רבוי

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח איריס אלדר

רו"ח ארנון שחר

רו"ח עדה רוני

רו"ח שלמה גולדפרב