

תקן דיווח כספי בינלאומי 11

הסדרים משותפים

International Financial Reporting Standard 11

Joint Arrangements

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן דיווח כספי בינלאומי 11 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים

1	מטרת התקן
2	קיום מטרת התקן
3	תחולה
4	הסדרים משותפים
7	שליטה משותפת
14	סוגים של הסדר משותף
20	דוחות כספיים של צדדים להסדר משותף
20	פעילויות משותפות
24	עסקאות משותפות
26	דוחות כספיים נפרדים
	נספחים:
	א מונחים מוגדרים
	ב הנחיות יישום
	ג מועד תחילה, הוראות מעבר וביטול תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
	ד תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים* [†]
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח כספי בינלאומי 11 שפורסם במאי 2011*
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11:
	דוחות כספיים מאוחדים, הסדרים משותפים וגילוי של זכויות בישויות אחרות: הוראות מעבר (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12) שפורסם ביוני 2012*
	טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11) שפורסם במאי 2014*
	דוגמאות להמחשה*
	בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

[†] התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים הרלוונטיים.

תוכן העניינים (המשך)

נספח לבסיס למסקנות:
תיקונים לבסיס למסקנות בתקני דיווח כספי בינלאומיים
אחרים*

* לא תורגם לעברית

תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים

תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים (IFRS 11) מפורט בסעיפים 1–27 ובנספחים א–ד. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. סעיפים המובאים בכתב מודגש מצהירים את העקרונות העיקריים. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים בכתב נטוי בפעם הראשונה שהם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 11 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן דיווח כספי בינלאומי זה היא לקבוע כללים לדיווח כספי על ידי ישויות שיש להן זכויות בהסדרים שהם בשליטה משותפת (כלומר הסדרים משותפים).

קיום מטרת התקן

2. כדי לקיים את המטרה בסעיף 1, תקן דיווח כספי בינלאומי זה מגדיר שליטה משותפת ודורש מישות שהיא צד להסדר משותף לקבוע את סוג ההסדר המשותף שבו היא מעורבת על ידי בחינת זכויותיה ומחויבויותיה ולטפל באותן זכויות ומחויבויות בהתאם לסוג ההסדר המשותף.

תחולה

3. תקן דיווח כספי בינלאומי זה ייושם על ידי כל הישויות שהן צד להסדר משותף.

הסדרים משותפים

4. הסדר משותף הוא הסדר שבו לשני צדדים או יותר יש שליטה משותפת.

5. להסדר משותף יש את המאפיינים הבאים:

(א) הצדדים מחויבים באמצעות הסדר חוזי (ראה סעיפים 2–4ב).

(ב) ההסדר החוזי מעניק לשניים, או יותר, מאותם צדדים, שליטה משותפת בהסדר (ראה סעיפים 7–13).

6. הסדר משותף הוא פעילות משותפת או עסקה משותפת.

שליטה משותפת

7. שליטה משותפת היא שיתוף חוזי מוסכם של שליטה בהסדר, אשר קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים שחולקים שליטה.

8. ישות שהיא צד להסדר תבחן אם ההסדר החוזי מעניק לכל הצדדים, או לקבוצה של הצדדים, שליטה בהסדר במשותף. כל הצדדים, או קבוצה של הצדדים שולטים בהסדר במשותף כאשר הם חייבים לפעול יחד כדי להתוות את הפעילויות שמשפיעות באופן משמעותי על התשואות של ההסדר (כלומר, הפעילויות הרלוונטיות).

9. מרגע שנקבע שלכל הצדדים או שלקבוצה של הצדדים, שליטה בהסדר במשותף, שליטה משותפת קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים ששולטים בהסדר במשותף.

10. בהסדר משותף, אין צד יחיד ששולט בהסדר לבדו. צד בעל שליטה משותפת בהסדר יכול למנוע מצדדים אחרים כלשהם או מקבוצה כלשהי של הצדדים מלשלוט בהסדר.

11. הסדר יכול להיות הסדר משותף אף על פי שלא לכל הצדדים שבהסדר יש שליטה משותפת בהסדר. תקן דיווח כספי בינלאומי זה מבחין בין צדדים שיש להם שליטה משותפת בהסדר משותף (שותפים בפעילות משותפת או שותפים בעסקה משותפת), לבין צדדים שמשותפים בהסדר המשותף אך אין להם שליטה משותפת בהסדר המשותף.

12. ישות תידרש להפעיל שיקול דעת בעת בחינה אם לכל הצדדים, או לקבוצה של הצדדים, יש שליטה משותפת בהסדר. ישות תבחן זאת תוך התחשבות בכל העובדות והנסיבות (ראה סעיפים 5–11ב).

13. אם עובדות ונסיבות משתנות, ישות תבחן מחדש אם יש לה עדיין שליטה משותפת בהסדר.

סוגים של הסדר משותף

14. ישות תקבע את הסוג של ההסדר המשותף אשר בו היא מעורבת. הסיווג של ההסדר משותף כפעילות משותפת או כעסקה משותפת תלוי בזכויות ובמחויבויות של הצדדים להסדר.

15. פעילות משותפת היא הסדר משותף שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת בהסדר יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר. צדדים אלה נקראים שותפים בפעילות משותפת.
16. עסקה משותפת היא הסדר משותף שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת בהסדר, יש זכויות לנכסים נטו של ההסדר. צדדים אלה נקראים שותפים בעסקה משותפת.
17. ישות מפעילה שיקול דעת בעת בחינה אם הסדר משותף הוא פעילות משותפת או עסקה משותפת. ישות תקבע את סוג ההסדר המשותף שבו היא מעורבת תוך התחשבות בזכויותיה ובמחויבויותיה הנובעות מההסדר. ישות בוחנת את זכויותיה ומחויבויותיה תוך התחשבות במבנה ובצורה המשפטית של ההסדר, התנאים שסוכמו על ידי הצדדים בהסדר החוזי וכן, כאשר רלוונטי, עובדות ונסיבות אחרות (ראה סעיפים 12–33b).
18. לעיתים, הצדדים מחויבים באמצעות הסכם מסגרת שקובע את התנאים החוזיים הכלליים לביצוע פעילות אחת, או יותר. הסכם המסגרת עשוי לפרט כי הצדדים ייסדו הסדרים משותפים שונים כדי לטפל בפעילויות ספציפיות המהוות חלק מההסכם. אף על פי שההסדרים המשותפים מיוחסים לאותו הסכם מסגרת, הסוג שלהם יכול להיות שונה אם הזכויות והמחויבויות של הצדדים שונות כאשר הם מקבלים עליהם לטפל בפעילויות שונות בהסכם המסגרת. כתוצאה מכך, פעילויות משותפות ועסקאות משותפות יכולות להתרחש בו זמנית כאשר הצדדים מקבלים עליהם פעילויות שונות המהוות חלק מאותו הסכם מסגרת.
19. אם עובדות או נסיבות משתנות, ישות תבחן מחדש אם סוג ההסדר המשותף שבו היא מעורבת השתנה.

דוחות כספיים של צדדים להסדר משותף

20. שותף בפעילות משותפת יכיר ביחס לזכותו בפעילות משותפת:
- (א) בנכסיו, כולל חלקו בנכסים כלשהם המוחזקים במשותף;
- (ב) בהתחייבויותיו, כולל חלקו בהתחייבויות כלשהן שהתהוו במשותף;
- (ג) בהכנסותיו מהמכירה של חלקו בתפוקה שנובעת מהפעילות המשותפת;

(ד) בחלקו בהכנסות ממכירת התפוקה על ידי הפעילות המשותפת; וכן

(ה) בהוצאותיו, כולל חלקו בהוצאות כלשהן שהתהוו במשותף.

21. שותף בפעילות משותפת יטפל בנכסים, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות המתייחסות לזכותו בפעילות משותפת בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים לנכסים, להתחייבויות, להכנסות ולהוצאות המסוימים.

21א. כאשר ישות רוכשת זכות בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, היא תיישם, לפי חלקה בהתאם לסעיף 20, את כל הכללים של טיפול חשבונאי בצירופי עסקים בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 ובתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, אשר אינם סותרים את ההנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי זה ותיתן גילוי למידע הנדרש באותם תקנים בהקשר לצירופי עסקים. האמור יחול על הרכישה של הזכות הראשונית וזכויות נוספות בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק. הטיפול החשבונאי ברכישת זכות בפעילות משותפת כזו מפורט בסעיפים 33א–33ב ד.

22. הטיפול החשבונאי בעסקאות כמו מכירה, השקעה או רכישה של נכסים בין ישות לבין פעילות משותפת, שבה הישות היא שותף בפעילות משותפת מפורט בסעיפים 34–37ב.

23. צד שמתתף בפעילות משותפת, אך אין לו שליטה משותפת בפעילות המשותפת, יטפל גם הוא בזכות שלו בהסדר בהתאם לסעיפים 20–22, אם לצד זה יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות המתייחסות לפעילות המשותפת. אם לצד שמתתף בפעילות משותפת, אך אין לו שליטה משותפת בפעילות המשותפת, אין זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות לפעילות משותפת זו, הוא יטפל בזכות זו בפעילות המשותפת בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים לזכות זו.

עסקאות משותפות

24. שותף בעסקה משותפת יכיר בזכותו בעסקה המשותפת כהשקעה ויטפל בהשקעה זו תוך שימוש בשיטת השווי המאזני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ועסקאות משותפות, אלא אם כן הישות פטורה מיישום שיטת השווי המאזני כמפורט באותו תקן.

25. צד שמתתף בעסקה משותפת, אך אין לו שליטה משותפת בעסקה המשותפת, יטפל בזכותו בהסדר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים, אלא אם כן לצד שמתתף בעסקה המשותפת יש השפעה מהותית על העסקה המשותפת, ובמקרה כזה הוא יטפל בזכותו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011).

דוחות כספיים נפרדים

26. בדוחותיהם הכספיים הנפרדים, שותף בפעילות משותפת או שותף בעסקה משותפת יטפלו בזכות שלהם:
- (א) בפעילות משותפת בהתאם לסעיפים 20–22;
- (ב) בעסקה משותפת בהתאם לסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים.
27. בדוחותיו הכספיים הנפרדים, צד שמשתתף בהסדר משותף, אך אין לו שליטה משותפת בהסדר המשותף, יטפל בזכותו:
- (א) בפעילות משותפת בהתאם לסעיף 23;
- (ב) בעסקה משותפת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, אלא אם כן לישות יש השפעה מהותית על העסקה המשותפת, ובמקרה כזה היא תיישם את סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011).

נספח א מונחים מוגדרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

הסדר שבו לשני צדדים או יותר יש שליטה משותפת.	הסדר משותף joint arrangement
שיתוף חוזי מוסכם של שליטה בהסדר, אשר קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים שחולקים שליטה.	שליטה משותפת joint control
הסדר משותף, שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת בהסדר יש זכויות לנכסים ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר.	פעילות משותפת joint operation
צד לפעילות משותפת שיש לו שליטה משותפת באותה פעילות משותפת.	שותף בפעילות משותפת joint operator
הסדר משותף, שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת בהסדר, יש זכויות לנכסים נטו של ההסדר.	עסקה משותפת joint venture
צד לעסקה משותפת שיש לו שליטה משותפת בעסקה המשותפת.	שותף בעסקה משותפת joint venturer
ישות שמשתתפת בהסדר משותף, ללא קשר אם לישות יש שליטה משותפת בהסדר.	צד להסדר משותף party to a joint arrangement
מבנה פיננסי נפרד שניתן לזיהוי, כולל ישויות משפטיות נפרדות או ישויות שמוכרות לפי חוק, ללא קשר אם לישויות אלה יש אישיות משפטית.	גוף נפרד separate vehicle

המונחים הבאים מוגדרים בתקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011), בתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) או בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*, ומשמשים בתקן דיווח כספי בינלאומי זה במשמעות המפורטת באותם תקני דיווח כספי בינלאומיים:

- שליטה בישות מושקעת
- שיטת השווי המאזני

- כוח השפעה
- זכויות מגינות
- פעילויות רלוונטיות
- דוחות כספיים נפרדים
- השפעה מהותית.

נספח ב הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי. הנספח מתאר את היישום של סעיפים 1–27, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

1.1. הדוגמאות בנספח זה מתארות מצבים היפותטיים. אף על פי שחלק מההיבטים של הדוגמאות עשויים להופיע בעובדות בפועל, יש להעריך את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות של תבנית עובדות מסוימת בעת יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 11.

הסדרים משותפים

הסדר חוזי (סעיף 5)

2.2. ניתן להיווכח בקיומו של הסדר חוזי במספר דרכים. הסדר חוזי שניתן לאכיפה הוא לעיתים קרובות, אך לא תמיד, בכתב, בדרך כלל בצורה של חוזה או דיונים מתועדים בין הצדדים. מנגנונים חוקיים יכולים גם ליצור הסדרים שניתנים לאכיפה, או בפני עצמם או יחד עם חוזים בין הצדדים.

3.3. כאשר הסדרים משותפים נבנים באמצעות גוף נפרד (ראה סעיפים 19–33), ההסדר החוזי, או היבטים אחדים של ההסדר החוזי, ישולבו, במקרים אחדים, במסמכי ההתאגדות, בהצהרת יסוד או במסמכים משפטיים של הגוף הנפרד.

4.4. ההסדר החוזי מפרט את התנאים שלפיהם הצדדים משתתפים בפעילות שהיא נשוא ההסדר. ההסדר החוזי עוסק בדרך כלל בנושאים כמו:

(א) המטרה, הפעילות ומשך תקופת ההסדר המשותף.

(ב) איך חברי הדירקטוריון, או גוף מנהל מקביל, של ההסדר המשותף ימונו.

(ג) תהליך קבלת ההחלטות: הנושאים שדורשים החלטות מהצדדים, זכויות ההצבעה של הצדדים ורמת התמיכה הנדרשת בנושאים אלה. תהליך קבלת ההחלטות המשתקף בהסדר החוזי קובע שליטה משותפת בהסדר (ראה סעיפים 5–11).

(ד) ההון או השקעות אחרות שנדרשות מהצדדים.

(ה) אופן חלוקת נכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות או רווח או הפסד, המתייחסים להסדר המשותף, בין הצדדים.

שליטה משותפת (סעיפים 7–13)

- 5ב. בבחינה אם לישות יש שליטה משותפת בהסדר, ישות תבחן תחילה אם כל הצדדים, או קבוצה של הצדדים, שולטים בהסדר. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מגדיר שליטה והוא ישמש לצורך הקביעה אם כל הצדדים, או קבוצה של הצדדים, חשופים או בעלי זכויות, לתשואות משתנות מהמעורבות שלהם בהסדר, ויש להם את היכולת להשפיע על תשואות אלה באמצעות הכוח שלהם על ההסדר. כאשר לכל הצדדים, או לקבוצה של הצדדים, שמשקלים במשותף, יש את היכולת להתוות את הפעילויות שמשפיעות באופן משמעותי על התשואות מההסדר (כלומר, הפעילויות הרלוונטיות), הצדדים שולטים במשותף בהסדר.
- 6ב. לאחר ההגעה למסקנה שכל הצדדים, או קבוצה של הצדדים, שולטים במשותף בהסדר, ישות תבחן אם יש לה שליטה משותפת בהסדר. שליטה משותפת קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים ששולטים במשותף בהסדר. בחינה אם ההסדר נשלט במשותף על ידי כל הצדדים או על ידי קבוצה של הצדדים או נשלט רק על ידי אחד הצדדים, יכולה לדרוש שיקול דעת.
- 7ב. לעיתים, תהליך קבלת החלטות שהוסכם על ידי הצדדים בהסדר החוזי שלהם מוביל בעקיפין לשליטה משותפת. לדוגמה, נניח ששני צדדים מייסדים הסדר שבו לכל אחד יש 50 אחוז מזכויות ההצבעה וההסדר החוזי ביניהם קובע שלפחות 51 אחוז מזכויות ההצבעה נדרשות כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות. במקרה כזה, הצדדים הסכימו בעקיפין שיש להם שליטה משותפת בהסדר מאחר שהחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות אינן יכולות להתקבל ללא הסכמת שני הצדדים.
- 8ב. בנסיבות אחרות, להסדר החוזי דרוש יחס מינימלי של זכויות ההצבעה כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות. כאשר היחס המינימלי של זכויות ההצבעה שנדרש יכול להיות מושג על ידי יותר משילוב אחד של הצדדים המסכימים יחד, הסדר זה אינו הסדר משותף, אלא אם כן ההסדר החוזי קובע אילו צדדים (או שילוב של צדדים) נדרשים (נדרש) להסכים פה אחד להחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר.

דוגמאות ליישום**דוגמה 1**

נניח ששלושה צדדים מייסדים הסדר : ל-א' יש 50 אחוז מזכויות ההצבעה שבהסדר, ל-ב' יש 30 אחוז ול-ג' יש 20 אחוז. ההסדר החוזי שבין א', ב' ו-ג' קובע שלפחות 75 אחוז מזכויות ההצבעה נדרשות כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר. אף על פי שא' יכול לחסום כל החלטה, הוא אינו שולט בהסדר מאחר שהוא צריך את הסכמתו של ב'. התנאים של ההסדר החוזי שלהם הדורשים לפחות 75 אחוז מזכויות ההצבעה כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות רלוונטיות, יוצרים למעשה מצב של-א' ול-ב' יש שליטה משותפת בהסדר מאחר שהחלטות לגבי הפעילויות רלוונטיות של ההסדר אינן יכולות להתקבל ללא הסכמה של א' ושל ב'.

דוגמה 2

נניח שבהסדר יש שלושה צדדים : ל-א' יש 50 מזכויות ההצבעה בהסדר ול-ב' ול-ג' יש 25 אחוז, כל אחד. ההסדר החוזי בין א', ב' ו-ג' קובע שלפחות 75 אחוז מזכויות ההצבעה נדרשות כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר. אף על פי שא' יכול לחסום כל החלטה, הוא אינו שולט בהסדר מאחר שהוא צריך את הסכמתו של ב' או את הסכמתו של ג'. בדוגמה זו א', ב' ו-ג' שולטים במשותף בהסדר. אולם, יש יותר מצירוף אחד של הצדדים שיכולים להסכים כדי להשיג 75 אחוז מזכויות ההצבעה. (לדוגמה, אחד מהשניים או א' ו-ב', או א' ו-ג'). במצב כזה כדי שההסדר יהיה הסדר משותף, ההסדר החוזי בין הצדדים צריך לקבוע איזה צירוף של הצדדים נדרש להסכים פה אחד להחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר.

דוגמה 3

נניח הסדר שבו ל-א' ול-ב' יש 35 אחוז מזכויות ההצבעה בהסדר, ו-30 האחוז הנותרים מפוזרים באופן נרחב. החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות אישור על ידי רוב זכויות ההצבעה. ל-א' ול-ב' יש שליטה משותפת בהסדר רק אם ההסדר החוזי קובע שהחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר דורשות את ההסכמה של א' ושל ב'.

הדרישה להסכמה פה אחד משמעותה שכל צד בעל שליטה משותפת בהסדר יכול למנוע מכל אחד מהצדדים, או מקבוצה של הצדדים, מלהגיע להחלטות חד-צדדיות (לגבי הפעילויות הרלוונטיות) ללא ההסכמה שלו. אם הדרישה להסכמה פה אחד מתייחסת רק להחלטות שמעניקות לצד זכויות מגינות ולא להחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות בהסדר, צד זה אינו צד בעל שליטה משותפת בהסדר.

.9ב

10ב. הסדר חוזי עשוי לכלול סעיפים על פתרון ויכוחים, כמו בוררות. הוראות אלה עשויות לאפשר להחלטות להתקבל בהיעדר הסכמה פה אחד בין הצדדים שיש להם שליטה משותפת. קיום הוראות כאלה אינו מונע מההסדר להישלט במשותף וכתוצאה מכך להיות הסדר משותף.

הערכת שליטה משותפת



11ב. כאשר הסדר הוא מחוץ לתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 11, ישות מטפלת בזכויותיה בהסדר בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים רלוונטיים, כמו תקן דיווח כספי בינלאומי 10, תקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) או תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

סוגי הסדרים משותפים (סעיפים 14–19)

12ב. הסדרים משותפים מבוצעים למגוון מטרות (לדוגמה, כדרך של צדדים לחלוק עלויות וסיכונים, או כדרך לספק לצדדים גישה לטכנולוגיה חדשה או שווקים חדשים), ויכולים להיות מבוצעים תוך שימוש במבנים שונים ובצורות משפטיות שונות.

13ב. חלק מההסדרים אינם דורשים שהפעילות שהיא נושא ההסדר תבוצע בגוף נפרד. אולם, בהסדרים אחרים מעורבת הקמה של גוף נפרד.

14ב. הסיווג של הסדרים משותפים הנדרש לפי תקן דיווח כספי בינלאומי זה תלוי בזכויות ובמחויבויות של הצדדים הנובעות מההסדר במהלך העסקים הרגיל. תקן דיווח כספי בינלאומי זה מסווג הסדרים משותפים כפעילויות משותפות או כעסקאות משותפות. כאשר לישות יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, שמיוחסות להסדר, ההסדר הוא פעילות משותפת. כאשר לישות יש זכויות לנכסים נטו של ההסדר, ההסדר הוא עסקה משותפת. סעיפים 16–33 מפרטים את הבחינה שישות מבצעת כדי לקבוע אם יש לה זכות בפעילות משותפת או זכות בעסקה משותפת.

סיווג הסדר משותף

15ב. כאמור בסעיף 14, הסיווג של הסדרים משותפים דורש מהצדדים לבחון את הזכויות והמחויבויות שלהם שנובעות מההסדר. בבחינה זו, ישות תתחשב בגורמים הבאים:

(א) המבנה של ההסדר המשותף (ראה סעיפים 16–21).

(ב) כאשר ההסדר המשותף נבנה באמצעות גוף נפרד:

(i) הצורה המשפטית של הגוף הנפרד (ראה סעיפים 22–24);

(ii) התנאים של ההסדר החוזי (ראה סעיפים 25–28); וכן,

(iii) כאשר רלוונטי, עובדות ונסיבות אחרות (ראה סעיפים 29–33).

מבנה של הסדר משותף

הסדרים משותפים שאינם נבנים באמצעות גוף נפרד

16ב. הסדר משותף שאינו נבנה באמצעות גוף נפרד הוא פעילות משותפת. במקרים כאלה ההסדר החוזי קובע את הזכויות לנכסים של הצדדים ואת המחויבויות להתחייבויות של הצדדים, המתייחסות להסדר, ואת הזכויות להכנסות המקבילות של הצדדים ואת המחויבויות להוצאות המקבילות של הצדדים.

17ב. לעיתים קרובות, ההסדר החוזי מתאר את מהות הפעילויות שהם נושא ההסדר, וכיצד הצדדים מתכוונים לבצע את הפעילויות יחד. לדוגמה, הצדדים להסדר המשותף יכולים להסכים ליצר מוצר יחד, כאשר כל צד יהיה אחראי למשימה ספציפית וכל צד ישתמש בנכסים שלו ויתהוו

לו התחייבויות משלו. ההסדר החוזי יכול גם לקבוע איך ההכנסות וההוצאות שהן משותפות לצדדים יחולקו ביניהם. במקרה כזה, כל שותף בפעילות המשותפת מכיר בדוחותיו הכספיים את הנכסים וההתחייבויות ששימשו עבור המשימה הספציפית ומכיר בחלקו בהכנסות ובהוצאות בהתאם להסדר החוזי.

18ב. במקרים אחרים, הצדדים להסדר המשותף עשויים להסכים לדוגמה, לחלוק ולהפעיל נכס ביחד. במקרה כזה, ההסדר החוזי קובע את הזכויות של הצדדים לנכס שמופעל במשותף, ואיך התפוקה או ההכנסות מהנכס ועלויות התפעול מחולקות בין הצדדים. כל שותף בפעילות המשותפת מטפל בחלקו בנכס המשותף ובחלקו המוסכם בהתחייבויות כלשהן, ומכיר בחלקו בתפוקה, בהכנסות ובהוצאות בהתאם להסדר החוזי.

הסדרים משותפים שנבנו באמצעות גוף נפרד

19ב. הסדר משותף שבו הנכסים וההתחייבויות המתייחסים להסדר מוחזקים בגוף נפרד, יכול להיות עסקה משותפת או פעילות משותפת.

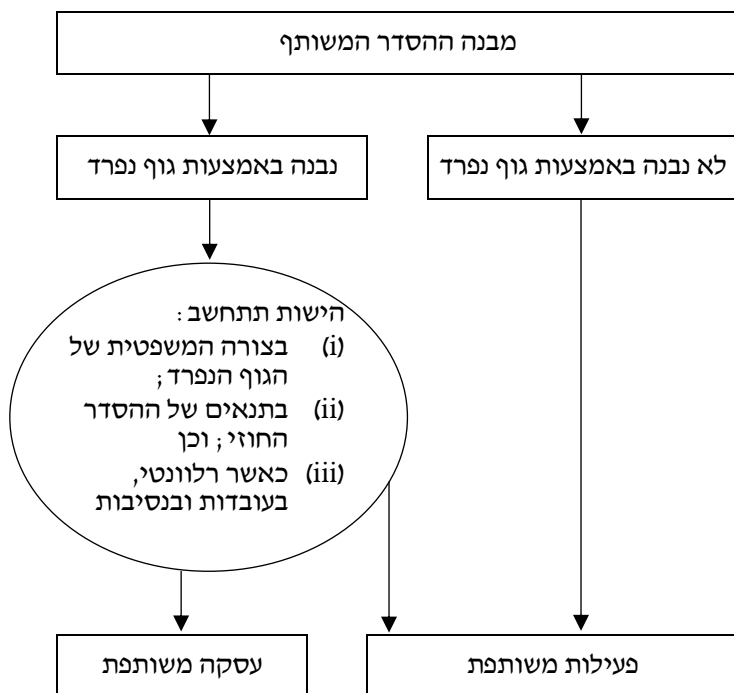
20ב. הקביעה אם צד הוא שותף בפעילות משותפת או שותף בעסקה משותפת תלויה בזכויותיו לנכסים, ובמחויבויותיו להתחייבויות, המתייחסות להסדר המוחזקים בגוף הנפרד.

21ב. כאמור בסעיף 15ב, כאשר הצדדים בנו הסדר משותף בגוף נפרד, הצדדים צריכים לבחון אם הצורה המשפטית של הגוף הנפרד, התנאים של ההסדר החוזי וכאשר רלוונטי עובדות ונסיבות אחרות כלשהן, מעניקים להם:

(א) זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר (כלומר ההסדר הוא פעילות משותפת); או

(ב) זכויות לנכסים נטו של ההסדר (כלומר ההסדר הוא עסקה משותפת).

סיווג של הסדר משותף: בחינה של הזכויות והמחויבויות של הצדדים הנובעות מההסדר



הצורה המשפטית של הגוף הנפרד

22ב. הצורה המשפטית של הגוף הנפרד רלוונטית כאשר בוחנים את הסוג של ההסדר המשותף. הצורה המשפטית מסייעת בבחינה הראשונית של הזכויות של הצדדים לנכסים והמחויבויות של הצדדים להתחייבויות שמוחזקות בגוף הנפרד, כמו אם לצדדים יש זכויות בנכסים שמוחזקים בגוף הנפרד ואם הצדדים אחראיים להתחייבויות שמוחזקות בגוף הנפרד.

23ב. לדוגמה, הצדדים עשויים לנהל את ההסדר המשותף באמצעות גוף נפרד, שהצורה המשפטית שלו גורמת לגוף הנפרד להיחשב כגוף שעומד בפני עצמו (כלומר הנכסים וההתחייבויות המוחזקים בגוף הנפרד הם הנכסים וההתחייבויות של הגוף הנפרד ולא הנכסים וההתחייבויות של הצדדים). במקרה כזה, הבחינה של הזכויות והמחויבויות הנתונות בידי הצדדים על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד מצביעה שההסדר הוא עסקה משותפת. אולם, התנאים שסוכמו על ידי הצדדים בהסדר החוזי שלהם (ראה סעיפים 25–28), וכאשר רלוונטי, עובדות ונסיבות אחרות (ראה סעיפים 29–33), יכולים לגבור על הבחינה של הזכויות

והמחויבויות הנתונות בידי הצדדים על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד.

24ב. הבחינה של הזכויות והמחויבויות הנתונות בידי הצדדים על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד, מספיקה כדי להגיע למסקנה שההסדר הוא פעילות משותפת, רק אם הצדדים מנהלים את ההסדר המשותף בגוף נפרד שהצורה המשפטית שלו אינה יוצרת הפרדה בין הצדדים לבין הגוף הנפרד (כלומר, הנכסים וההתחייבויות המוחזקים בגוף הנפרד הם הנכסים וההתחייבויות של הצדדים).

בחינת התנאים של ההסדר החוזי

25ב. במקרים רבים, הזכויות והמחויבויות שסוכמו על ידי הצדדים בהסדרים החוזיים שלהם עקביות, או שאינן סותרות, את הזכויות והמחויבויות הנתונות לצדדים על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד שבו ההסדר נבנה.

26ב. במקרים אחרים, הצדדים משתמשים בהסדר החוזי כדי לבטל או לשנות את הזכויות והמחויבויות הנתונות על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד שבו ההסדר נבנה.

דוגמה ליישום
דוגמה 4
<p>נניח ששני צדדים בונים הסדר משותף בישות מאוגדת. לכל צד יש 50 אחוז מזכויות הבעלות בישות המאוגדת. ההתאגדות מאפשרת הפרדה של הישות מהבעלים שלה וכתוצאה מכך הנכסים וההתחייבויות המוחזקים בישות הם הנכסים וההתחייבויות של הישות המאוגדת. במקרה כזה בחינת הזכויות והמחויבויות הנתונות לצדדים על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד מצביעה שלצדדים יש זכויות בנכסים נטו של ההסדר.</p> <p>אולם, הצדדים משנים את המאפיינים של התאגיד באמצעות ההסדר החוזי כך שלכל אחד מהצדדים יש זכויות בנכסים של הישות המאוגדת וכל אחד מהצדדים אחראי להתחייבויות של הישות המאוגדת לפי יחס מוגדר. שינויים חוזיים כאלה למאפיינים של התאגיד יכולים לגרום להסדר להיות פעילות משותפת.</p>

27ב. הטבלה הבאה משווה בין תנאים שכיחים בהסדרים חוזיים של צדדים לפעילות משותפת לבין תנאים שכיחים בהסדרים חוזיים של צדדים לעסקה משותפת. הדוגמאות של התנאים החוזיים שניתנו בטבלה שלהלן אינן ממצות.

בחינת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	
<p>ההסדר החוזי מספק לצדדים להסדר המשותף זכויות לנכסים נטו של ההסדר (כלומר, זהו הגוף הנפרד, לא הצדדים, שיש לו זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר).</p>	<p>ההסדר החוזי מספק לצדדים להסדר המשותף זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר.</p>	התנאים של ההסדר החוזי
<p>ההסדר החוזי קובע שהנכסים שהובאו לתוך ההסדר או שנרכשו לאחר מכן על ידי ההסדר המשותף, הם נכסי ההסדר. לצדדים אין זכויות (כלומר, אין זכויות, קניין או בעלות) בנכסים של ההסדר.</p>	<p>ההסדר החוזי קובע שהצדדים להסדר המשותף חולקים את כל הזכויות (לדוגמה זכויות, קניין או בעלות) בנכסים המתייחסים להסדר לפי יחס מוגדר (לדוגמה ביחס לזכויות הבעלות של הצדדים בהסדר או ביחס לפעילות שבוצעה באמצעות ההסדר שהיא ניתנת לייחוס במישרין אליהם).</p>	זכויות לנכסים

המשך...

המשך ...

בחינת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	מחויבויות להתחייבויות
<p>ההסדר החוזי קובע שההסדר המשותף אחראי לחובות ולמחויבויות של ההסדר.</p>	<p>ההסדר החוזי קובע שהצדדים להסדר המשותף חולקים בכל ההתחייבויות, מחויבויות, עלויות והוצאות לפי יחס מוגדר (לדוגמה ביחס לזכויות הבעלות של הצדדים בהסדר או ביחס לפעילות שבוצעה באמצעות ההסדר שהיא ניתנת לייחוס במישרין אליהם).</p>	
<p>ההסדר החוזי קובע שהצדדים להסדר המשותף אחראים להסדר רק במידה של ההשקעות של כל אחד מהם בהסדר, או במידה של המחויבויות להשקעה, שטרם שולמו, או להון נוסף להסדר, של כל אחד מהם, או שניהם.</p>		
<p>ההסדר החוזי קובע שלנושים של ההסדר המשותף אין זכויות חזרה (recourse) נגד צד כלשהו בהקשר לחובות או מחויבויות של ההסדר.</p>	<p>ההסדר החוזי קובע שהצדדים להסדר המשותף אחראים לתביעות שיהיו מצדדים שלישיים.</p>	

המשך ...

בחירת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	
<p>ההסדר החוזי קובע את החלק של כל צד ברווח או בהפסד המתייחס לפעילויות של ההסדר.</p>	<p>ההסדר החוזי קובע את ההקצאה של הכנסות והוצאות לפי בסיס של ביצוע יחסי של כל צד להסדר המשותף. לדוגמה, ההסדר החוזי עשוי לקבוע שהכנסות והוצאות מוקצות על בסיס הקיבולת שכל צד משתמש במפעל המופעל במשותף, שהיא יכולה להיות שונה מזכויות הבעלות בהסדר המשותף. במקרים אחרים, ייתכן שהצדדים הסכימו לחלוק את הרווח או הפסד שמיוחס להסדר על בסיס יחס מוגדר, כמו זכויות הבעלות של הצדדים בהסדר. זה לא יימנע מההסדר להיות פעילות משותפת אם לצדדים יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר.</p>	<p>הכנסות, הוצאות, רווח או הפסד</p>
<p>הצדדים להסדרים משותפים נדרשים לעיתים קרובות לספק ערבויות לצדדים שלישיים, אשר, לדוגמה, מקבלים שירות מההסדר המשותף, או מספקים מימון להסדר המשותף. מתן ערבויות כאלה, או המחויבות של הצדדים לספק אותן, אינם, כשלעצמם, קובעים שההסדר המשותף הוא פעילות משותפת. המאפיין שקובע אם ההסדר המשותף הוא פעילות משותפת או עסקה משותפת הוא אם לצדדים יש מחויבויות להתחייבויות המתייחסות להסדר (אשר לחלקן ייתכן שהצדדים סיפקו, או לא סיפקו, ערבות).</p>		<p>ערבויות</p>

28ב. כאשר ההסדר החוזי קובע שלצדדים יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר, הם צדדים לפעילות משותפת והם לא צריכים לשקול עובדות או נסיבות אחרות (סעיפים 29–33) לצורכי הסיווג של ההסדר המשותף.

בחינת עובדות ונסיבות אחרות

29ב. כאשר התנאים של ההסדר החוזי אינם קובעים שלצדדים יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר, הצדדים ישקלו עובדות ונסיבות אחרות כדי לבחון אם ההסדר הוא פעילות משותפת או עסקה משותפת.

30ב. ייתכן שהסדר משותף נבנה בגוף נפרד שהצורה המשפטית שלו יוצרת הפרדה בין הצדדים לבין הגוף הנפרד. ייתכן שהתנאים החוזיים שהוסכמו בין הצדדים אינם קובעים את הזכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, של הצדדים, אך הבאה בחשבון של עובדות ונסיבות אחרות יכולה להוביל לכך שהסדר כזה יסווג כפעילות משותפת. זה יהיה המקרה כאשר עובדות ונסיבות אחרות נותנות לצדדים זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המתייחסות להסדר.

31ב. כאשר הפעילויות של הסדר מתוכננות בעיקר לשם הספקת תפוקה לצדדים, הדבר מצביע על כך שלצדדים יש זכויות למעשה לכל ההטבות הכלכליות של הנכסים של ההסדר. הצדדים להסדר כזה מבטיחים לעיתים קרובות את הגישה שלהם לתפוקות שמסופקות על ידי ההסדר על ידי מניעה מההסדר למכור תפוקה לצדדים שלישיים.

32ב. ההשפעה של הסדר עם תכנון ומטרה כאלה היא שההתחייבויות שהתהוו להסדר הן במהות מסולקות על ידי תזרימי המזומנים המתקבלים מהצדדים עבור רכישות התפוקה שלהם. כאשר הצדדים הם למעשה המקור היחיד לתזרימי המזומנים התורמים להמשכיות של הפעילויות בהסדר, זה מצביע שלצדדים יש מחויבויות להתחייבויות המתייחסות להסדר.

דוגמה ליישום
<p>דוגמה 5</p> <p>נניח ששני צדדים בונים הסדר משותף בישות מאוגדת (ישות ג') שבה לכל צד יש 50% מזכויות הבעלות. מטרת ההסדר היא לייצר חומרים הדרושים לצדדים לצורך תהליכי הייצור האינדיווידואליים שלהם. ההסדר מבטיח שהצדדים מפעילים את המתקן שמייצר את החומרים בהתאם למפריטי הכמויות והאיכות של הצדדים.</p>

המשך...

דוגמה ליישום

הצורה המשפטית של ישות ג' (ישות מאוגדת) שבאמצעותה מבוצעות הפעילויות מצביעה תחילה שהנכסים וההתחייבויות שמחזיקה ישות ג', הם הנכסים וההתחייבויות של ישות ג'. ההסדר החוזי בין הצדדים אינו קובע שלצדדים יש זכויות לנכסים או מחויבויות להתחייבויות של ישות ג'. בהתאם לכך, הצורה המשפטית של ישות ג' ותנאי ההסדר החוזי מצביעים שההסדר הוא עסקה משותפת.

אולם, הצדדים מביאים בחשבון גם את ההיבטים הבאים של ההסדר:

- הצדדים הסכימו לרכוש את כל התפוקות שמיוצרות על ידי ישות ג' ביחס של 50:50. ישות ג' לא יכולה למכור תפוקה כלשהי לצדדים שלישיים, אלא אם כן המכירה מאושרת על ידי שני הצדדים להסדר. מאחר שמטרת ההסדר היא לספק לצדדים את התפוקה שהם דורשים, מכירות כאלה לצדדים שלישיים חזויות להיות לא נפוצות ולא מהותיות.

- המחיר של התפוקה שנמכרת לצדדים נקבע על ידי שני הצדדים ברמה שמתוכננת לכסות את העלויות של הייצור ואת ההוצאות המנהליות שהתהוו על ידי ישות ג'. על בסיס מודל תפעול זה, ההסדר מיועד לפעול ברמה מאוזנת.

מתבנית העובדות לעיל, העובדות והנסיבות הבאות רלוונטיות:

- המחויבות של הצדדים לרכוש את כל התפוקות שיוצרו על ידי ישות ג' משקפת את התלות הבלעדית של ישות ג' בצדדים להפקת תזרים מזומנים, ולכן לצדדים יש מחויבות לממן את סילוק ההתחייבויות של ישות ג'.

- העובדה שלצדדים יש זכויות לכל התפוקות שמיוצרות על ידי ישות ג' משמעה שהצדדים הם צרכנים ולכן יש להם זכויות לכל ההטבות הכלכליות של הנכסים של ישות ג'.

עובדות ונסיבות אלה מצביעות שההסדר הוא פעילות משותפת. המסקנה לגבי סיווג ההסדר משותף בנסיבות אלה לא תשתנה אם במקום שהצדדים ישתמשו בחלקם בתפוקה בעצמם בתהליך ייצור עוקב, הצדדים ימכרו את חלקם בתפוקה לצדדים שלישיים.

אם הצדדים שינו את תנאי ההסדר החוזי כך שההסדר יכול למכור תפוקה לצדדים שלישיים, זה יוביל לכך שישות ג' נוטלת על עצמה סיכון ביקוש, סיכון מלאי וסיכון אשראי. בתרחיש זה, שינוי כזה בעובדות ובנסיבות ידרוש בחינה מחדש של סיווג ההסדר המשותף. עובדות ונסיבות כאלה מצביעות שההסדר הוא עסקה משותפת.

33ב. תרשים הזרימה שלהלן משקף את הבחינה שישות מבצעת כדי לטווג הסדר כאשר ההסדר המשותף נבנה באמצעות גוף נפרד:

טיווג של הסדר משותף שנבנה באמצעות גוף נפרד



דוחות כספיים של צדדים להסדר משותף (סעיפים 21א ו-22)

טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות

33א. כאשר ישות רוכשת זכות בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, היא תיישם, לפי חלקה בהתאם לסעיף 20, את כל הכללים של הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 ובתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, אשר אינם סותרים את ההנחיה בתקן דיווח כספי בינלאומי זה ותיתן גילוי למידע הנדרש בתקני דיווח כספי בינלאומיים אלה בהקשר לצירופי עסקים. הכללים של טיפול חשבונאי בצירופי עסקים אשר אינם סותרים את ההנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי זה כוללים את הכללים הבאים, אך אינם מוגבלים אליהם:

- (א) מדידת נכסים ניתנים לזיהוי והתחייבויות בשווי הוגן, מלבד פריטים שניתנו לגביהם חריגים בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 ובתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים;
- (ב) הכרה בעלויות הקשורות לרכישה כהוצאות בתקופות שבהן העלויות מתהוות והשירותים מתקבלים, למעט עלויות להנפקת ניירות ערך המהווים חוב או ניירות ערך הוניים אשר מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה* ולתקן דיווח כספי בינלאומי 9¹;
- (ג) הכרה בנכסי מסים נדחים ובהתחייבויות מסים נדחים הנובעים מההכרה לראשונה בנכסים או בהתחייבויות, למעט התחייבויות מסים נדחים הנובעות מההכרה לראשונה במוניטין, כפי שנדרש בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 ובתקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה* לגבי צירופי עסקים;
- (ד) הכרה בעודף של התמורה שהועברה על הסכום נטו למועד הרכישה של הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל ההתחייבויות שניטלו, אם בכלל, כמוניטין; וכן
- (ה) בחינת ירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים שמוניטין הוקצה אליה לפחות אחת לשנה ובכל עת שיש סימן לכך שייתכן שנפגם ערכה של היחידה, כפי שנדרש בתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* לגבי מוניטין שנרכש בצירוף עסקים.

¹ אם ישות מיישמת תיקונים אלה, אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, ההפניה בתיקונים אלה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תיקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39 *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*.

ב333. סעיפים 21א ו-33בא חלים גם על ההקמה של פעילות משותפת אם, ורק אם, עסק קיים, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, מושקע בפעילות המשותפת בעת הקמתה על ידי אחד מהצדדים שמתתפים בפעילות המשותפת. אולם, סעיפים אלה אינם חלים על ההקמה של פעילות משותפת אם כל הצדדים שמתתפים בפעילות המשותפת משקיעים רק נכסים או קבוצות של נכסים, שאינם מהווים עסקים, לפעילות המשותפת בעת הקמתה.

ב33ג. שותף בפעילות משותפת עשוי להגדיל את זכויותיו בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, על ידי רכישת זכות נוספת בפעילות המשותפת. במקרים כאלה, זכויות שהוחזקו קודם לכן בפעילות המשותפת אינן נמדדות מחדש אם השותף בפעילות המשותפת שומר על שליטה משותפת.

ב33גא. צד המשתתף בפעילות משותפת, אך אין לו שליטה משותפת בפעילות המשותפת, עשוי להשיג שליטה משותפת בפעילות המשותפת אשר פעילותה מהווה עסק כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3. במקרים כאלה, זכויות שהוחזקו קודם לכן בפעילות המשותפת אינן נמדדות מחדש.

ב33ד. סעיפים 21א ו-33בא-33ג אינם חלים על רכישת זכות בפעילות משותפת כאשר הצדדים שחולקים שליטה משותפת, כולל הישות שרוכשת זכות בפעילות המשותפת, נמצאים תחת אותה שליטה של אותו צד או אותם צדדים לפני הרכישה ולאחריה, ושליטה זו אינה ארעית.

הטיפול החשבונאי במכירות או בהשקעות של נכסים בפעילות משותפת

ב34. כאשר ישות מתקשרת בעסקה עם פעילות משותפת שבה היא שותף בפעילות משותפת, כמו מכירה או השקעה של נכסים, היא מנהלת את העסקה עם הצדדים האחרים לפעילות המשותפת, וככזה השותף בפעילות המשותפת יכיר ברווחים או בהפסדים הנובעים מעסקה זו רק במידה של חלקם של הצדדים האחרים בפעילות המשותפת.

ב35. כאשר עסקאות כאלה מספקות ראיות לירידה בשווי המימוש נטו של הנכסים שימכרו או שיושקעו בפעילות המשותפת, או להפסד מירידת ערך של אותם נכסים, הפסדים אלה יוכרו במלואם על ידי השותף בפעילות המשותפת.

הטיפול החשבונאי ברכישת נכסים מפעילות משותפת

- 36ב. כאשר ישות מתקשרת בעסקה עם פעילות משותפת שבה היא שותף בפעילות משותפת, כמו רכישת נכסים, היא לא תכיר בחלקה ברווחים ובהפסדים עד שהיא מוכרת את אותם נכסים לצד שלישי.
- 37ב. כאשר עסקאות כאלה מספקות ראייה לירידה בשווי המימוש נטו של הנכסים שירכשו או להפסד מירידת ערך של אותם נכסים, שותף בפעילות משותפת יכיר בחלקו בהפסדים אלה.

נספח ג מועד תחילה, הוראות מעבר וביטול תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

מועד תחילה

1ג. ישות תיישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תקן דיווח כספי בינלאומי זה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10, את תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות, את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011) ואת תקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) באותו מועד.

1גא. דוחות כספיים מאוחדים, הסדרים משותפים וגילוי של זכויות בישויות אחרות: הוראות מעבר (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12), שפורסם ביוני 2012, תיקן את סעיפים 2ג–5ג, 7ג–10ג ו-12ג והוסיף את סעיפים 1גב ו-12גא–12גב. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11 לתקופה מוקדמת יותר, היא תיישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו.

1גאא. טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11), שפורסם במאי 2014, תיקן את הכותרת לאחר סעיף 33 והוסיף את סעיפים 21א, 33א–33ב ואת סעיף 14א ואת הכותרות הקשורות אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

1גאב. שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מחזור 2015–2017, שפורסם בדצמבר 2017, הוסיף את סעיף 33גא. ישות תיישם תיקונים אלה לעסקאות שבהן היא משיגה שליטה משותפת מתחילת תקופת הדיווח השנתית הראשונה, או לאחר תחילת תקופת הדיווח השנתית הראשונה, המתחילה ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

הוראות מעבר

11ב. על אף הדרישות של סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, כאשר תקן דיווח כספי בינלאומי זה מיושם לראשונה, ישות צריכה להציג רק את המידע הכמותי הנדרש לפי סעיף 28(ו) לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 לתקופה השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שבה תקן דיווח כספי בינלאומי 11 מיושם ("התקופה הקודמת הסמוכה"). ישות רשאית להציג מידע זה גם לתקופה הנוכחית או לתקופות השוואה מוקדמות יותר, אך אינה נדרשת לעשות זאת.

עסקאות משותפות – מעבר מאיחוד יחסי לשיטת השווי המאזני

2א. בעת המעבר מאיחוד יחסי לשיטת השווי המאזני, ישות תכיר בהשקעתה בעסקה המשותפת בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה. ההשקעה הראשונית הזו תימדד כסכום מצרפי של הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות שהישות איחדה באיחוד יחסי קודם לכן, כולל מוניטין כלשהו שנבע מהרכישה. אם המוניטין השתייך קודם לכן ליחידה מניבה-מזומנים גדולה יותר או לקבוצה של יחידות מניבות-מזומנים, הישות תקצה מוניטין לעסקה המשותפת על בסיס הערכים בספרים היחסיים של העסקה המשותפת ושל היחידה המניבה-מזומנים או הקבוצה של יחידות מניבות-מזומנים שהמוניטין השתייך אליה.

3א. יתרת הפתיחה של ההשקעה שנקבעה בהתאם לסעיף 2א, נחשבת כעלות נחשבת של ההשקעה בהכרה לראשונה. ישות תיישם את סעיפים 40–43 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) ליתרת הפתיחה של ההשקעה כדי לבחון אם נפגם ערכה של ההשקעה ותכיר בהפסד מירידת ערך כלשהו כתיאום לעודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה. החריג להכרה לראשונה בסעיפים 15 ו-24 לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה אינו חל כאשר הישות מכירה בהשקעה בעסקה משותפת הנובעת מיישום הוראות המעבר לעסקאות משותפות שקודם לכן אוחד באיחוד יחסי.

4א. אם התוצאה של קיבוץ של הנכסים וההתחייבויות שאוחדו קודם לכן באיחוד היחסי היא נכסים נטו שליליים, ישות תבחן אם יש לה מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת ביחס לנכסים נטו השליליים, ואם כך, הישות תכיר בהתחייבות מקבילה. אם הישות מגיעה למסקנה שאין לה מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת ביחס לנכסים נטו שליליים, היא לא תכיר בהתחייבות מקבילה, אך היא תתאים את העודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה. הישות תיתן גילוי לעובדה זו, יחד עם גילוי לחלקה בהפסדים המצטברים של העסקה המשותפת שלה שלא הוכרו בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה ובמועד שבו תקן דיווח כספי בינלאומי זה מיושם לראשונה.

- 5ג. ישות תיתן גילוי להרכב הנכסים וההתחייבויות שקובצו ליתרה בשורה אחת של ההשקעה בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה. גילוי זה יוכן באופן מצרפי לכל העסקאות המשותפות שישות מיישמת לגביהן את הוראות המעבר בסעיפים 2ג–6ג.
- 6ג. לאחר ההכרה לראשונה, ישות תטפל בהשקעתה בעסקה משותפת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011).

פעילויות משותפות – מעבר משיטת השווי המאזני לטיפול חשבונאי בנכסים ובהתחייבויות

- 7ג. בעת המעבר משיטת השווי המאזני לטיפול חשבונאי בנכסים ובהתחייבויות בהקשר לזכותה בפעילות משותפת, ישות תגרע בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה את ההשקעה שקודם לכן טופלה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני ופריטים אחרים כלשהם שהיוו חלק מההשקעה נטו של הישות בהסדר בהתאם לסעיף 38 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011), ותכיר בחלקה בכל אחד מהנכסים ובכל אחת מההתחייבויות בהקשר לזכותה בפעילות המשותפת, כולל מוניטין כלשהו שייתכן שהיווה חלק מהערך בספרים של ההשקעה.
- 8ג. ישות תקבע את חלקה בנכסים ובהתחייבויות המתייחסים לפעילות המשותפת על בסיס זכויותיה ומחויבויותיה לפי יחס מוגדר בהתאם להסדר החוזי. ישות מודדת את הערכים בספרים הראשוניים של הנכסים וההתחייבויות על ידי הפרדתם מהערך בספרים של ההשקעה בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה על בסיס המידע ששימש את הישות ביישום שיטת השווי המאזני.
- 9ג. הפרש כלשהו בין ההשקעה שקודם לכן טופלה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני יחד עם פריטים אחרים כלשהם שהיוו חלק מההשקעה נטו של הישות בהסדר בהתאם לסעיף 38 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011) לבין הסכום נטו של הנכסים וההתחייבויות, כולל מוניטין כלשהו, שהוכרו:

- (א) יקוזז כנגד מוניטין כלשהו שמיוחס להשקעה, כאשר הפרש כלשהו שנוטר ייזקף כנגד העודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה, אם הסכום נטו של הנכסים וההתחייבויות, כולל מוניטין כלשהו, שהוכרו הוא גבוה יותר מההשקעה שנגרעה (ומפריטים אחרים כלשהם שהיוו חלק מההשקעה נטו של הישות שנגרעו).
- (ב) ייזקף כנגד עודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה, אם הסכום נטו של הנכסים וההתחייבויות, כולל מוניטין כלשהו,

שהוכרו נמוך יותר מההשקעה שנגרעה (ומפריטים אחרים כלשהם שהיוו חלק מההשקעה נטו של הישות שנגרעו).

10ג. ישות המשנה משיטת השווי המאזני לטיפול חשבונאי בנכסים ובהתחייבויות תספק התאמה בין ההשקעה שנגרעה לבין הנכסים וההתחייבויות שהוכרו, יחד עם הפרש כלשהו שנותר שנוקף כנגד העודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה.

11ג. החריג להכרה לראשונה בסעיפים 15 ו-24 לתקן חשבונאות בינלאומי 12 אינו חל כאשר הישות מכירה בנכסים ובהתחייבויות שמיוחסים לזכותה בפעילות משותפת.

הוראות מעבר בדוחות כספיים נפרדים של ישות

12ג. ישות, אשר בהתאם לסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27, טיפלה קודם לכן בדוחותיה הכספיים הנפרדים בזכותה בפעילות משותפת כהשקעה בעלות או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9:

(א) תגרע את ההשקעה ותכיר בנכסים ובהתחייבויות בהקשר לזכותה בפעילות המשותפת בסכומים שנקבעו בהתאם לסעיפים 7ג-9ג.

(ב) תספק התאמה בין ההשקעה שנגרעה, לבין הנכסים וההתחייבויות שהוכרו, יחד עם הפרש כלשהו שנותר אשר נוקף לעודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה.

13ג. החריג להכרה לראשונה בסעיפים 15 ו-24 לתקן חשבונאות בינלאומי 12 אינו חל כאשר הישות מכירה בנכסים ובהתחייבויות המתייחסים לזכותה בפעילות המשותפת בדוחותיה הכספיים הנפרדים, הנובעים מיישום הוראות המעבר לפעילויות משותפות בהתאם לסעיף 12ג.

אזכורים ל"התקופה הקודמת הסמוכה"

13ג.א. על אף האזכורים ל"התקופה הקודמת הסמוכה" בסעיפים 2ג-12ג, ישות רשאית להציג גם מידע השוואתי שהותאם לגבי תקופות מוקדמות יותר כלשהן שמוצגות, אך אינה נדרשת לעשות זאת. אם ישות אכן מציגה מידע השוואתי שהותאם לגבי תקופות מוקדמות יותר כלשהן, כל האזכורים ל"התקופה הקודמת הסמוכה" בסעיפים 2ג-12ג ייקראו כ"תקופת ההשוואה שהותאמה המוקדמת ביותר שמוצגת".

13ג.ב. אם ישות מציגה מידע השוואתי שלא הותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן, היא תזהה בבירור את המידע שלא הותאם, תציין שהמידע הוכן על בסיס שונה ותסביר בסיס זה.

הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

14ג. אם ישות מיישמת תקן דיווח כספי בינלאומי זה, אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, הפניה כלשהי לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תיקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות

14א. טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11), שפורסם במאי 2014, תיקן את הכותרת אחרי סעיף 33 והוסיף את סעיפים 21א, 33א–33ב, ד, 1אא ואת הכותרות הקשורות אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לרכישות של זכויות בפעילויות משותפות אשר פעילותן מהווה עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, בגין הרכישות המתרחשות מתחילת התקופה הראשונה שבה היא מיישמת תיקונים אלה. כתוצאה מכך, סכומים שהוכרו בגין רכישות של זכויות בפעילויות משותפות המתרחשות בתקופות קודמות לא יותאמו.

ביטול תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

15ג. תקן דיווח כספי בינלאומי זה מחליף את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הבאים:

- (א) תקן חשבונאות בינלאומי 31 זכויות בעסקאות משותפות; וכן
- (ב) פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 13 ישויות בשליטה משותפת – השקעות לא כספיות על ידי המשתתפים.