

תקן דיווח כספי בינלאומי 11

הסדרים משותפים

International Financial Reporting

Standard 11

Joint Arrangements

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2018 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2019.

תוכן עניינים

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

	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - הנחיות יישום
	נספח ג - מועד תחילה, הוראות מעבר וביטול תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
	נספח 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: הודאות מעבר (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12) שפורסם ביולי 2012*

טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11) שפורסם במאי 2014*

בסיס למסקנות*

נספח

תיקונים לבסיס למסקנות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*
דוגמאות להמחשה*

* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

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. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים באותיות מוטות בפעם הראשונה שבה הם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 11 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

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

קיום מטרת התקן

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

תחולה

3. תקן 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 2ב-4ב).

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

6. הסדר משותף הוא פעילות משותפת או עסקה משותפת.

שליטה משותפת

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

8. ישות שהיא צד להסדר תעריך אם ההסדר החוזי מעניק לכל הצדדים, או לקבוצה של הצדדים, שליטה על ההסדר במשותף. כל הצדדים, או קבוצה של הצדדים שולטים על ההסדר 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 על ההסדר במשותף, שליטה משותפת קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים ששולטים על ההסדר במשותף.

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

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

12. ישות תידרש להפעיל שיקול דעת בעת הערכה אם לכל הצדדים, או לקבוצה של הצדדים, יש שליטה משותפת על ההסדר. ישות תבצע הערכה זו תוך התחשבות בכל העובדות והנסיבות (ראה סעיפים 5-11).

13. אם עובדות ונסיבות משתנות, ישות תעריך מחדש אם יש לה עדיין שליטה משותפת על ההסדר.

סוגים של הסדר משותף

14. ישות תקבע את הסוג של ההסדר המשותף אשר בו היא מעורבת. הסיווג של הסדר משותף כפעילות משותפת או כעסקה משותפת תלוי בזכויות ובמחויבויות של הצדדים להסדר.
15. פעילות משותפת היא הסדר משותף שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת על ההסדר יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המיוחסות להסדר. צדדים אלה נקראים שותפים בפעילות משותפת.
16. עסקה משותפת היא הסדר משותף שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת על ההסדר, יש זכויות לנכסים נטו של ההסדר. צדדים אלה נקראים שותפים בעסקה משותפת.
17. ישות מפעילה שיקול דעת בעת הערכה 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 12-33ב).
18. לעיתים, הצדדים מחויבים באמצעות הסכם מסגרת שקובע את התנאים החוזיים הכלליים לביצוע פעילות אחת, או יותר. הסכם המסגרת יכול לקבוע 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 לוקחים על עצמם לטפל בפעילויות שונות בהסכם המסגרת. כתוצאה מכך, פעילויות משותפות ועסקאות משותפות יכולות להתרחש בו זמנית כאשר הצדדים לוקחים על עצמם פעילויות שונות המהוות חלק מאותו הסכם מסגרת.
19. אם עובדות או נסיבות משתנות, ישות תעריך אם סוג ההסדר המשותף שבו היא מעורבת השתנה.

דוחות כספיים של צדדים להסדר משותף

פעילויות משותפות

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.
- א21. כאשר ישות רוכשת זכות בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים, עליה ליישם, 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 זה ולתת 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 א33-ב33.
22. הטיפול החשבונאי בעסקאות כמו מכירה, השקעה או רכישה של נכסים בין ישות לבין פעילות משותפת, שבה הישות היא שותף בפעילות משותפת נקבע בסעיפים 34-ב37.
23. צד שמשתתף בפעילות משותפת, אך אין לו שליטה משותפת על הפעילות המשותפת, יטפל גם הוא בזכות שלו בהסדר בהתאם לסעיפים 20-22, אם לצד זה יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות המיוחסות לפעילות המשותפת. אם לצד שמשתתף

בפעילות משותפת, אך אין לו שליטה משותפת על הפעילות המשותפת, אין זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המיוחסות לפעילות משותפת זו, עליו לטפל 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 כפי שמפורט באותו תקן.

25. צד שמשותף בעסקה משותפת, אך אין לו שליטה משותפת על העסקה המשותפת, יטפל בזכותו בהסדר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, אלא אם כן לצד שמשותף בעסקה המשותפת יש השפעה מהותית על העסקה המשותפת, ובמקרה כזה עליו לטפל 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 שמשותף בהסדר משותף, אך אין לו שליטה משותפת על ההסדר 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 עליה ליישם את סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011).

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

הסדר שבו לשני צדדים או יותר יש שליטה משותפת.	הסדר משותף (joint arrangement)
שיתוף חוזי מוסכם של שליטה על הסדר, 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 על ההסדר יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המיוחסות להסדר.	פעילות משותפת (joint operation)
צד לפעילות משותפת שיש לו שליטה משותפת על אותה פעילות משותפת.	שותף בפעילות משותפת (joint operator)
הסדר משותף, שבו לצדדים אשר להם שליטה משותפת על ההסדר, יש זכויות לנכסים נטו של ההסדר.	עסקה משותפת (joint venture)
צד לעסקה משותפת שיש לו שליטה משותפת על העסקה המשותפת.	שותף בעסקה משותפת (joint venturer)
ישות שמשותפת בהסדר משותף, ללא קשר אם לישות יש שליטה משותפת על ההסדר.	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 זה בהתאם למשמעותם כפי שהוגדרה באותם בתקני דיווח כספי בינלאומיים:

- שליטה על ישות מושקעת
- שיטת השווי המאזני
- כוח השפעה
- זכויות מגינות
- פעילויות רלוונטיות
- דוחות כספיים נפרדים
- השפעה מהותית.

נספח ב

הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הנספח מבהיר את יישום סעיפים 1-27, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

1.1. הדוגמאות בנספח זה מתארות מצבים היפותטיים. אף כי חלק מההיבטים של הדוגמאות יכולים 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 מסוימים של ההסדר החוזי, ישולבו, במקרים מסוימים, 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 על ההסדר (ראה סעיפים 5-11).

(ד) ההון או השקעות אחרות שנדרשות מהצדדים.

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

שליטה משותפת (סעיפים 7-13)

- 5ב. בהערכה אם לישות יש שליטה משותפת על הסדר, ישות תעריך תחילה אם כל הצדדים, או קבוצה של הצדדים, שולטים על ההסדר. 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, שנבחרים במשותף, יש את היכולת להתוות את הפעילויות שמשפיעות באופן משמעותי על התשואות מההסדר (כלומר, הפעילויות הרלוונטיות), הצדדים שולטים במשותף על ההסדר.
- 6ב. לאחר ההגעה למסקנה שכל הצדדים, או קבוצה של הצדדים, שולטים במשותף על ההסדר, ישות תעריך אם יש לה שליטה משותפת על ההסדר. שליטה משותפת קיימת רק כאשר החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות הסכמה פה אחד של הצדדים ששולטים במשותף על ההסדר. הערכה 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 על ההסדר מאחר שהחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות אינן יכולות להתקבל ללא הסכמת שני הצדדים.
- 8ב. בנסיבות אחרות, להסדר החוזי דרוש יחס מינימאלי של זכויות ההצבעה כדי לקבל החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות. כאשר היחס המינימאלי שנדרש של זכויות ההצבעה יכול להיות מושג על ידי יותר משילוב אחד של הצדדים המסכימים יחד, הסדר זה אינו הסדר משותף, אלא אם כן ההסדר החוזי קובע איזה צדדים (או שילוב של צדדים) נדרשים 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 ו ל- 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. למרות שא' יכול לחסום כל החלטה, הוא אינו שולט על ההסדר 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 שלא' ו-ב' יש שליטה משותפת על ההסדר 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 ו ל-ב' ו-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. למרות שא' יכול לחסום כל החלטה, הוא אינו שולט על ההסדר מאחר שהוא צריך את הסכמתו של ב' או את הסכמתו של ג'. בדוגמה זו א', ב' ו-ג' שולטים במשותף על ההסדר. 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 לפרט איזה צירוף של הצדדים נדרש להסכים פה אחד להחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר.

דוגמה 3

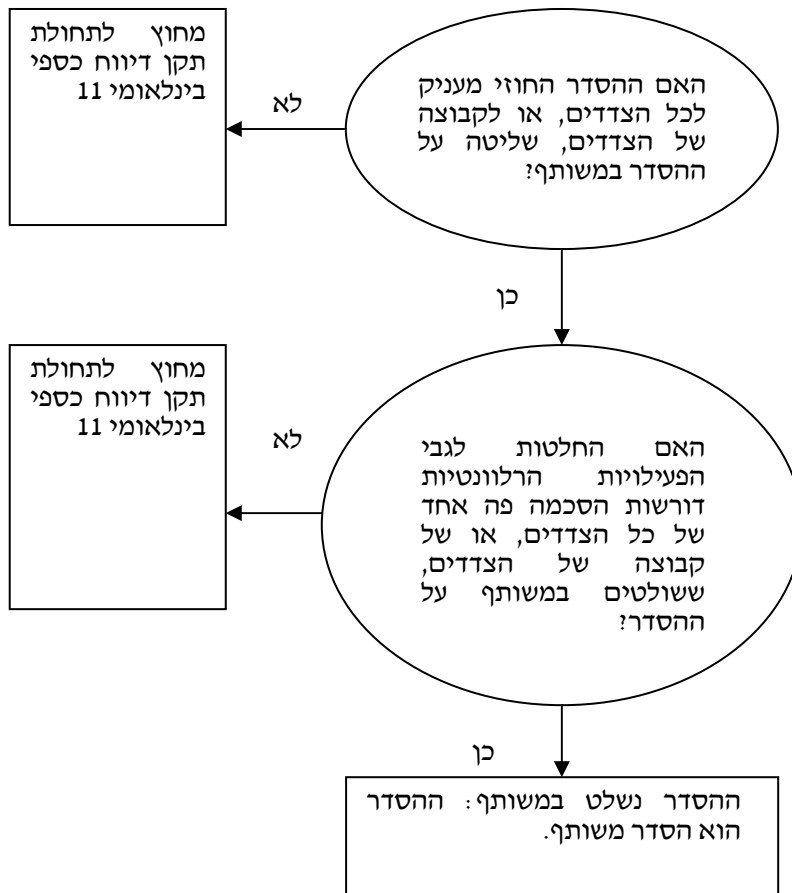
נניח הסדר שבו ל-א' ו-ל-ב' יש 35 אחוז מזכויות ההצבעה בהסדר, ו-30 האחוז הנותרים מפוזרים באופן נרחב. החלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות דורשות אישור על ידי רוב זכויות ההצבעה. ל-א' ו ל-ב' יש שליטה משותפת על ההסדר רק אם ההסדר החוזי קובע שהחלטות לגבי הפעילויות הרלוונטיות של ההסדר דורשות את ההסכמה של א' ושל ב'.

7.91. הדרישה להסכמה פה אחד משמעותה שכל צד בעל שליטה משותפת על ההסדר 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 על ההסדר.

10ב. הסדר חוזי יכול לכלול סעיפים על פתרון ויכוחים, כמו בוררות. הוראות אלה יכולות 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



11. 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)

12. 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.

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

14. הסיווג של הסדרים משותפים הנדרש לפי תקן זה תלוי בזכויות ובמחויבויות של הצדדים הנובעות מההסדר במהלך העסקים הרגיל. תקן 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 ההערכה שישות מבצעת כדי לקבוע אם יש לה זכות בפעילות משותפת או זכות בעסקה משותפת.

סיווג הסדר משותף

15. כאמור בסעיף 14, הסיווג של הסדרים משותפים דורש מהצדדים לבחון את הזכויות והמחויבויות שלהם שנובעות מההסדר. כאשר מבצעים בחינה 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 ב-29 וב-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, המיוחסות להסדר, ואת הזכויות להכנסות המקבילות של הצדדים ואת המחויבויות להוצאות המקבילות של הצדדים.

17ב. לעיתים קרובות, ההסדר החוזי מתאר את מהות הפעילויות שהם נשוא 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 יכולים להסכים לדוגמה, לחלק 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.

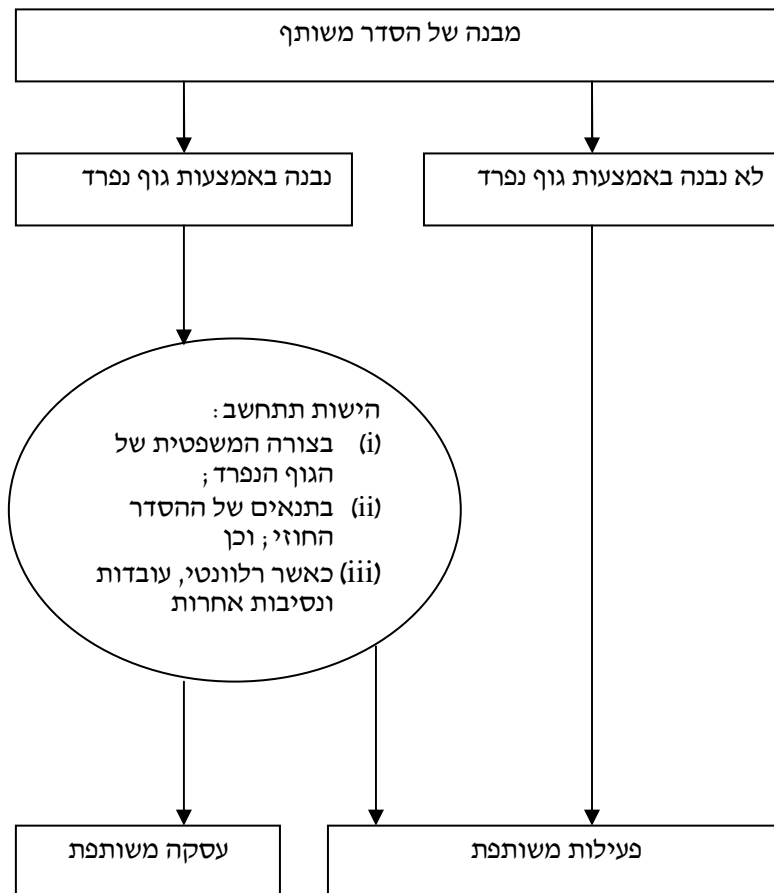
20ב. הקביעה אם צד הוא שותף בפעילות משותפת או שותף בעסקה משותפת תלויה בזכויותיו לנכסים, ובמחויבויותיו להתחייבויות, המיוחסות להסדר המוחזקים בגוף הנפרד.

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

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

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

סיווג של הסדר משותף: הערכה 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 בהערכה 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 יכולים 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 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 25ב-28), וכאשר רלוונטי, עובדות ונסיבות אחרות (ראה סעיפים 29ב-33), יכולים לגבור על ההערכה של הזכויות והמחויבויות הנתונות בידי הצדדים על ידי הצורה המשפטית של הגוף הנפרד.

24ב. ההערכה 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).

הערכת 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.

דוגמא 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 הערכת 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 חלקו המוגדר. 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.

הערכת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	התנאים של ההסדר החוזי
<p>ההסדר החוזי מספק לצדדים להסדר המשותף זכויות לנכסים נטו של ההסדר (כלומר, זהו הגוף הנפרד, לא הצדדים, שיש לו זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המיוחסות להסדר).</p> <p>המשך...</p>	<p>ההסדר החוזי מספק לצדדים להסדר המשותף זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המיוחסות להסדר</p>	

<i>המשך...</i>		
הערכת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	
<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 המיוחסים להסדר ביחס מוגדר (לדוגמה ביחס לזכויות הבעלות של הצדדים בהסדר או ביחס לפעילות שבוצעה באמצעות ההסדר שהיא ניתנת לייחוס במישרין אליהם).</p>	זכויות לנכסים
<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 ביחס מוגדר (לדוגמה ביחס לזכויות הבעלות של הצדדים בהסדר או ביחס לפעילות שבוצעה באמצעות ההסדר שהיא ניתנת לייחוס במישרין אליהם).</p>	מחויבויות להתחייבויות
<p>ההסדר החוזי קובע שהצדדים להסדר המשותף אחראים להסדר רק בהיקף ההשקעות של כל אחד מהם בהסדר, או בהיקף המחויבויות להשקעה, שטרם שולמו, או להון נוסף להסדר, של כל אחד מהם, או שניהם.</p> <p><i>המשך...</i></p>	<p>ההסדר החוזי קובע שהצדדים להסדר המשותף אחראים להסדר רק בהיקף ההשקעות של כל אחד מהם בהסדר, או בהיקף המחויבויות להשקעה, שטרם שולמו, או להון נוסף להסדר, של כל אחד מהם, או שניהם.</p>	

<i>המשך...</i>		
הערכת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	
<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>	מחויבויות להתחייבויות (המשך)
<p>ההסדר החוזי קובע את החלק של כל צד ברווח או בהפסד המיוחס 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 יכול 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, המיוחסות להסדר.</p>	הכנסות, הוצאות, רווח או הפסד
<i>המשך...</i>		

...המשך		
הערכת התנאים של הסדר חוזי		
עסקה משותפת	פעילות משותפת	
הצדדים להסדרים משותפים נדרשים לעיתים קרובות לספק ערבויות לצדדים שלישיים, אשר, לדוגמה, מקבלים שרות 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 מחויבות להתחייבויות המיוחסות להסדר (אשר לחלקן ייתכן שהצדדים סיפקו, או לא סיפקו, ערבות).		ערבויות

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

הערכת עובדות ונסיבות אחרות

29ב. כאשר התנאים של ההסדר החוזי אינם קובעים שלצדדים יש זכויות לנכסים, ומחויבויות להתחייבויות, המיוחסות להסדר, הצדדים ישקלו עובדות ונסיבות אחרות כדי להעריך 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 בחינה 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, המיוחסות 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 היחידי לתזרימי המזומנים התורמים להמשכיות של הפעילויות בהסדר, זה מצביע על צדדים יש מחויבויות להתחייבויות המיוחסות להסדר.

דוגמא ליישום

דוגמה 5

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 העצמיים שלהם. ההסדר מבטיח שהצדדים מפעילים את המתקן שמייצר את החומרים בהתאם למפרט הכמויות והאיכות של הצדדים.

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 לוקחים 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 שגרתיות ולא מהותיות.

המשך...

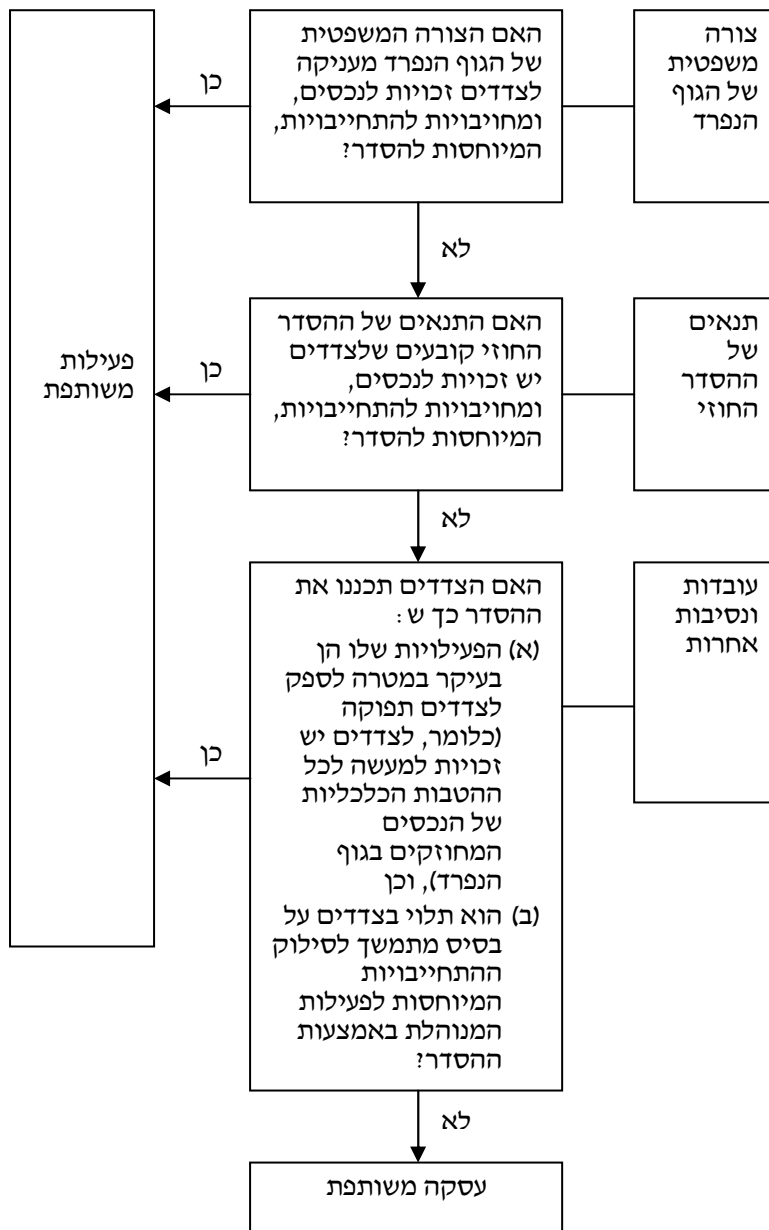
...המשך

דוגמא ליישום

- המחיר של התפוקה שנמכרת לצדדים נקבעת על ידי שני הצדדים ברמה שמתוכננת לכסות את העלויות של הייצור והוצאות ניהול 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 הערכה מחדש של סיווג ההסדר המשותף. עובדות ונסיבות אלה מצביעות שההסדר הוא עסקה משותפת.

333. תרשים הזרימה שלהלן משקף את ההערכה שישות מבצעת כדי לסווג הסדר כאשר ההסדר המשותף נבנה באמצעות גוף נפרד:

סיווג של הסדר משותף שנבנה באמצעות גוף נפרד



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

טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות

33ב. כאשר ישות רוכשת זכות בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, עליה ליישם, 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 זה ולתת גילוי למידע הנדרש בתקנים אלה בהקשר לצירופי עסקים. הכללים של טיפול חשבונאי בצירופי עסקים אשר אינם סותרים את ההנחיות בתקן זה כוללים את הכללים הבאים, אך אינם מוגבלים אליהם:

- (א) מדידת נכסים והתחייבויות ניתנים לזיהוי בשווי הוגן, מלבד פריטים שלגביהם ניתנו 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 32¹; מכשירים פיננסיים: הצגה ולתקן דיווח כספי בינלאומי 9;
- (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

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

(ה) בחינת ירידת ערך של יחידה מניבה-מזומנים שאליה הוקצה מוניטין לפחות אחת לשנה, ובכל עת שיש סימן לירידת ערך של היחידה, כפי שנדרש בתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* לגבי מוניטין שנרכש בצירוף עסקים.

ב33ב. סעיפים 21א ו-33בא חלים גם על ההקמה של פעילות משותפת אם, ורק אם, עסק קיים, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, מושקע בפעילות המשותפת בעת הקמתה על ידי אחד מהצדדים שמשותפים בפעילות המשותפת. אולם, סעיפים אלה אינם חלים על ההקמה של פעילות משותפת אם כל הצדדים שמשותפים בפעילות המשותפת משקיעים רק נכסים או קבוצות של נכסים, שאינם מהווים עסקים, לפעילות המשותפת בעת הקמתה.

ג33ב. שותף בפעילות משותפת עשוי להגדיל את זכויותיו בפעילות משותפת אשר פעילותה מהווה עסק, כהגדרתו 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.

ג33ב. צד המשתתף בפעילות משותפת, אך אין לו שליטה משותפת על הפעילות המשותפת, עשוי להשיג שליטה משותפת על הפעילות המשותפת שפעילותה מהווה עסק כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3. במקרים אלה, זכויות שהוחזקו קודם לכן בפעילות המשותפת אינן נמדדות מחדש.

ד33ב. סעיפים 21א ו-33בא-ג33ב אינם חלים על רכישת זכות בפעילות משותפת כאשר הצדדים שחולקים שליטה משותפת, כולל הישות שרכשת 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 בגובה חלקם של הצדדים האחרים בפעילות המשותפת.

ב35. כאשר עסקאות כאלה מספקות ראייה 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

36. 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.

37. כאשר עסקאות כאלה מספקות ראייה לירידה בשווי המימוש נטו של הנכסים שרכשו 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 מהווה חלק בלתי נפרד של התקן ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

מועד תחילה

1ג. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התקן מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10, תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות, תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011) ותקן 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 2-ג, 5-ג, 7-ג ו-12ג והוסיף את סעיפים 1ב 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, עליה ליישם 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 באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.

1גאב. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים 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 לינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

הוראות מעבר

1ג. למרות הדרישות של סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, כאשר תקן 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

2ג. 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 שאליה המוניטין השתייך.

3ג. יתרת הפתיחה של ההשקעה שנקבעה בהתאם לסעיף 2ג, 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 מיסים על ההכנסה אינו חל כאשר הישות מכירה בהשקעה בעסקה משותפת הנובעת מיישום הוראות המעבר לעסקאות משותפות שקודם לכן אוחד באיחוד יחסי.

4ג. אם התוצאה של קיבוץ של הנכסים וההתחייבויות שאוחדו קודם לכן באיחוד היחסי היא נכסים נטו שליליים, ישות תעריך אם יש לה מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת ביחס לנכסים נטו השליליים, ואם כן, 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 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 שלגביהן ישות מיישמת 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 שיתכן שהיווה חלק מהערך בספרים של ההשקעה.

8ג. ישות תקבע את חלקה בנכסים ובהתחייבויות המיוחסים לפעילות המשותפת על בסיס זכויותיה ומחויבויותיה ביחס 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. כל הפרש שנובע מההשקעה 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 (ופריטים אחרים כלשהם שהיוו חלק מההשקעה נטו של הישות) שנגרעה.

(ב) ייזקף כנגד עודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה, אם הסכום נטו של הנכסים וההתחייבויות, כולל מוניטין כלשהו, שהוכרו נמוך יותר מההשקעה (ופריטים אחרים כלשהם שהיוו חלק מההשקעה נטו של הישות) שנגרעה.

10ג. ישות שמשנה משיטת השווי המאזני לטיפול חשבונאי בנכסים ובהתחייבויות תספק התאמה בין ההשקעה שנגרעה, לבין הנכסים וההתחייבויות שהוכרו, יחד עם הפרש כלשהו שנוטר 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 שנוטר אשר נזקף לעודפים בתחילת התקופה הקודמת הסמוכה.

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

הפניות ל"התקופה הקודמת הסמוכה"

13א. למרות ההפניות ל"התקופה הקודמת הסמוכה" בסעיפים 2ג-12ג, ישות רשאית להציג גם מידע השוואתי שהותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן שמוצגות, אך אינה נדרשת לעשות זאת. אם

ישות אכן מציגה מידע השוואתי שהותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן, יש לקרוא את כל ההפניות ל"התקופה הקודמת הסמוכה" בסעיפים 2ג-12ג כהפניות ל"תקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת שהותאמה".

13ג. אם ישות מציגה מידע השוואתי שלא הותאם לתקופות מוקדמות יותר כלשהן, עליה לזהות בבירור את המידע שלא הותאם, להצהיר שהמידע הוכן על בסיס שונה ולהסביר בסיס זה.

הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

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

טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות

14ג.א. 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, ב33א-ב33, 1גאא ואת הכותרות הקשורות אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לרכישות של זכויות בפעילויות משותפות אשר פעילותן מהווה עסק, כהגדרתו 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 זה מחליף את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הבאים:

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