

תקן דיווח כספי בינלאומי 12
גילוי של זכויות בישויות
אחרות

International Financial Reporting

Standard 12

Disclosure of Interests in
Other Entities

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2019 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2020.

תוכן עניינים

החל מסעיף

תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות

1	מטרת התקן
2	קיום מטרת התקן
5	תחולה
7	שיקולי דעת והנחות משמעותיים
א9	מעמד כישות השקעה
10	זכויות בחברות בנות
	הזכות שיש לזכויות שאינן מקנות שליטה בפעילויות
12	ובתזרימי המזומנים של הקבוצה
13	המהות של מגבלות משמעותיות והיקפן
	מהות של הסיכונים המיוחסים לזכויות של הישות
14	בישויות מובנות מאוחדות
	השלכות של שינויים בזכויות הבעלות של חברה אם
18	בחברה בת שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה
	השלכות של איבוד שליטה על חברה בת במהלך תקופת
19	הדיווח
	זכויות בחברות בנות שאינן מאוחדות (ישויות
א19	השקעה)
20	זכויות בהסדרים משותפים ובחברות כלולות
	מהות, היקף והשפעות פיננסיות של זכויות של ישות
21	בהסדרים משותפים ובחברות כלולות
	סיכונים המיוחסים לזכויות של ישות בעסקאות
23	משותפות ובחברות כלולות
24	זכויות בישויות מובנות שאינן מאוחדות
26	מהות הזכויות
29	מהות של סיכונים
	נספחים
	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - הנחיות יישום
	נספח ג - מועד תחילה והוראות מעבר
	נספח ד - תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים [†]

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

תוכן עניינים (המשך)

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח
כספי בינלאומי 12 שפורסם במאי 2011*
אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים
לתקן דיווח כספי בינלאומי 12:

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 ביוני

*2012

ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח
כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12) שפורסם באוקטובר

*2012

ישויות השקעה: יישום החריג מאיחוד (תיקונים לתקן דיווח כספי
בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי

28) שפורסם בדצמבר 2014*

בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות

תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות (IFRS 12) מפורט בסעיפים 1-31 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 12 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 לדרוש מישות לתת גילוי למידע שמאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך:

- (א) את המהות של הזכויות שלה בישויות אחרות, והסיכונים המיוחדים לזכויות אלה; וכן
- (ב) את ההשפעות של אותן זכויות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים שלה.

קיום מטרת התקן

2. כדי לקיים את המטרה שבסעיף 1, ישות תיתן גילוי:
- (א) לשיקולי דעת והנחות משמעותיים שנעשו בקביעה:
- (i) של המהות של הזכות שלה בישות אחרת או בהסדר אחר;
- (ii) של הסוג של ההסדר המשותף שבו יש לה זכות (סעיפים 7-9);
- (iii) שהישות מקיימת את ההגדרה של ישות השקעה, אם מתאים (סעיף 9א); וכן

(ב) למידע לגבי הזכויות שלה ב :

- (i) חברות בנות (סעיפים 10-19) ;
- (ii) הסדרים משותפים וחברות כלולות (סעיפים 20-23) ;
וכן
- (iii) ישויות מובנות שאינן נשלטות על ידי הישות (ישויות מובנות שאינן מאוחדות) (סעיפים 24-31).

3. אם הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה, יחד עם הגילויים שנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, אינם מקיימים את מטרת התקן שבסעיף 1, ישות תיתן גילוי לכל מידע נוסף הדרוש כדי לקיים את מטרת התקן.

4. ישות תשקול את מידת הפירוט הדרושה כדי למלא את מטרת הגילוי ואת מידת הדגש שיש לתת לכל אחת מהדרישות בתקן זה. עליה לקבץ או לפצל גילויים כך שמידע שימושי לא יוסווה על ידי הכללה של כמות גדולה של פירוטים חסרי משמעות או על ידי הקיבוץ של פריטים שיש להם מאפיינים שונים (ראה סעיפים ב2-6).

תחולה

5. תקן זה ייושם על ידי ישות שיש לה זכות בכל אחד מהבאים :

- (א) חברות בנות.
- (ב) הסדרים משותפים (כלומר פעילויות משותפות או עסקאות משותפות).
- (ג) חברות כלולות.
- (ד) ישויות מובנות שאינן מאוחדות.

א.5. למעט כמתואר בסעיף 17, הדרישות בתקן זה חלות על הזכויות של ישות המפורטות בסעיף 5 אשר מסווגות (או שנכללות בקבוצת מימוש אשר מסווגת) כמוחזקות למכירה או כפעילויות שהופסקו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

6. תקן זה אינו מיושם עבור :

(א) תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה או תוכניות הטבות עובד אחרות לזמן ארוך אשר תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד חל עליהן.

(ב) דוחות כספיים נפרדים של ישות אשר תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים חל עליהם. אולם :

(i) אם לישות יש זכויות בישויות מובנות שאינן מאוחדות והישות מכינה דוחות כספיים נפרדים כדוחות הכספיים היחידים שלה, עליה ליישם את הדרישות בסעיפים 24-31 כאשר היא מכינה דוחות כספיים נפרדים אלה.

(ii) ישות השקעה שמכינה דוחות כספיים שבהם כל החברות בנות שלה נמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 תציג את הגילויים המתאימים לישויות השקעה הנדרשים על ידי תקן זה.

(ג) זכות שמוחזקת על ידי ישות שמשתתפת בהסדר משותף, אך אין לה שליטה משותפת בהסדר המשותף, אלא אם התוצאה של אותה זכות היא השפעה מהותית על ההסדר או זכות בישות מובנית.

(ד) זכות בישות אחרת שמטופלת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים. אולם, ישות תיישם תקן זה :

(i) כאשר זכות זו היא זכות בחברה כלולה או בעסקה משותפת שבהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות נמדדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד ; או

(ii) כאשר זכות זו היא זכות בישות מובנית שאינה מאוחדת.

שיקולי דעת והנחות משמעותיים

7. ישות תיתן גילוי למידע לגבי שיקולי דעת והנחות משמעותיים שנעשו (ושינויים לאותם שיקולי דעת ולאותן הנחות) בקביעה :

(א) שיש לה שליטה על ישות אחרת, כלומר ישות מושקעת כפי שמתואר בסעיפים 5 ו-6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 **דוחות כספיים מאוחדים** ;

(ב) שיש לה שליטה משותפת בהסדר או שיש לה השפעה מהותית על ישות אחרת; וכן

(ג) את סוג ההסדר המשותף (כלומר פעילות משותפת או עסקה משותפת) כאשר ההסדר נבנה דרך גוף נפרד.

8. שיקולי הדעת וההנחות המשמעותיים שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 7 כוללים את אותם שיקולי דעת והנחות שנעשו על ידי הישות כאשר שינויים בעובדות ובנסיבות הם כאלה שהמסקנה אם לישות יש שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית משתנה במהלך תקופת הדיווח.

9. כדי לציית לסעיף 7, ישות תיתן גילוי, לדוגמה, לשיקולי דעת והנחות משמעותיים שנעשו בקביעה :

(א) שהיא לא שולטת בישות אחרת אף על פי שהיא מחזיקה ביותר ממחצית זכויות ההצבעה של הישות האחרת.

(ב) שהיא שולטת בישות אחרת אף על פי שהיא מחזיקה בפחות ממחצית זכויות ההצבעה של הישות האחרת.

(ג) שהיא סוכנת או בעלת מניות עיקרית (ראה סעיפים 58-72ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 10).

(ד) שאין לה השפעה מהותית אף על פי שהיא מחזיקה 20% או יותר מזכויות ההצבעה של הישות האחרת.

(ה) שיש לה השפעה מהותית אף על פי שהיא מחזיקה פחות מ-20% מזכויות ההצבעה של הישות האחרת.

מעמד כישות השקעה

9א. כאשר חברה אם קובעת שהיא ישות השקעה בהתאם לסעיף 27 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, ישות ההשקעה תיתן גילוי למידע לגבי שיקולי דעת והנחות משמעותיים שנעשו על ידה בקביעה שהיא ישות השקעה. אם לישות ההשקעה אין אחד או יותר מהמאפיינים הטיפוסיים של ישות השקעה (ראה סעיף 28 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10), עליה לתת גילוי לסיבות שלה למסקנה כי היא בכל זאת ישות השקעה.

99. כאשר ישות הופכת לישות השקעה או מפסיקה להיות ישות השקעה, עליה לתת גילוי לשינוי המעמד כישות השקעה ולסיבות לשינוי. בנוסף, ישות שהופכת לישות השקעה תיתן גילוי להשפעת שינוי המעמד על הדוחות הכספיים לתקופה שמוצגת, כולל:

- (א) סך השווי ההוגן, נכון למועד שינוי המעמד, של החברות הבנות אשר מפסיקות להיות מאוחדות;
- (ב) סך הרווח או ההפסד, אם בכלל, המחושב בהתאם לסעיף 101 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10; וכן
- (ג) הסעיף (הסעיפים) ברווח או הפסד שבהם מוכר הרווח או ההפסד (אם הוא אינו מוצג בנפרד).

זכויות בחברות בנות

10. ישות תיתן גילוי למידע שמאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים המאוחדים

(א) להבין:

- (i) את ההרכב של הקבוצה; וכן
- (ii) את הזכות שיש לזכויות שאינן מקנות שליטה בפעילויות ובתזרימי המזומנים של הקבוצה (סעיף 12); וכן

(ב) להעריך:

- (i) את המהות וההיקף של מגבלות משמעותיות על היכולת שלה ליצור גישה או להשתמש בנכסים ולסלק התחייבויות של הקבוצה (סעיף 13);
- (ii) את המהות של הסיכונים המיוחדים לזכויות בישויות מובנות מאוחדות ואת המהות של השינויים בסיכונים אלה (סעיפים 14-17);
- (iii) את ההשלכות של שינויים בזכויות הבעלות שלה בחברה בת שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה (סעיף 18); וכן
- (iv) את ההשלכות של איבוד שליטה על חברה בת במהלך תקופת הדיווח (סעיף 19).

11. כאשר הדוחות הכספיים של חברה בת ששימשו בהכנת הדוחות הכספיים המאוחדים הם למועד או לתקופה השונים מאלה של הדוחות הכספיים המאוחדים (ראה סעיפים 92ב ו-93 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10), ישות תיתן גילוי :

(א) למועד של סוף תקופת הדיווח של הדוחות הכספיים של אותה חברה בת; וכן

(ב) לסיבה לשימוש במועד שונה או בתקופה שונה.

הזכות שיש לזכויות שאינן מקנות שליטה בפעילויות ובתזרימי המזומנים של הקבוצה

12. ישות תיתן גילוי לגבי כל אחת מחברות הבנות שלה שיש להן זכויות שאינן מקנות שליטה שהן מהותיות לישות המדווחת :

(א) לשם של החברה הבת.

(ב) למיקום העיקרי של העסק (ולמדינת ההתאגדות, אם שונה מהמיקום העיקרי של העסק) של החברה הבת.

(ג) לשיעור זכויות הבעלות שמוחזקות על ידי זכויות שאינן מקנות שליטה.

(ד) לשיעור זכויות ההצבעה שמוחזקות על ידי זכויות שאינן מקנות שליטה, אם שונה משיעור זכויות הבעלות המוחזקות.

(ה) לרווח או להפסד שמוקצה לזכויות שאינן מקנות שליטה בחברה הבת במהלך תקופת הדיווח.

(ו) לזכויות שאינן מקנות שליטה בחברה הבת שנצברו בסוף תקופת הדיווח.

(ז) למידע פיננסי מתומצת לגבי החברה הבת (ראה סעיף 10ב).

המהות של מגבלות משמעותיות והיקפן

13. ישות תיתן גילוי :

(א) למגבלות משמעותיות (לדוגמה, מגבלות חוקיות, מגבלות חוזיות ומגבלות רגולטוריות) על יכולתה להעביר או להשתמש בנכסים ולסלק את ההתחייבויות של הקבוצה, כמו :

(i) כאלה המגבילות את היכולת של חברה אם או של החברות הבנות שלה להעביר מזומן או נכסים אחרים לישויות אחרות (או מישויות אחרות) בתוך הקבוצה.

(ii) ערבויות או דרישות אחרות היכולות להגביל תשלומים של דיבידנדים ושל חלוקות הון אחרות או קבלת הלוואות ומקדמות ופירעון לישויות אחרות (או מישויות אחרות) בתוך הקבוצה.

(ב) למהות ולהיקף אשר זכויות מגינות של זכויות שאינן מקנות שליטה יכולות להגביל משמעותית את היכולת של הישות ליצור גישה או להשתמש בנכסים ולסלק את ההתחייבויות של הקבוצה (כמו כאשר חברה אם מחויבת לסלק התחייבויות של חברה בת לפני שהיא מסלקת את ההתחייבויות שלה, או שנדרש אישור של הזכויות שאינן מקנות שליטה ליצור גישה לנכסים או לסלק את ההתחייבויות של חברה בת).

(ג) לערכים בספרים בדוחות הכספיים המאוחדים של הנכסים וההתחייבויות שעליהם חלות מגבלות אלה.

מהות הסיכונים המיוחסים לזכויות של הישות בישויות מובנות מאוחדות

14. ישות תיתן גילוי לתנאים של הסדרים חוזיים כלשהם שעשויים לדרוש מהחברה האם או מהחברות הבנות שלה לספק תמיכה פיננסית לישות מובנית מאוחדת, כולל אירועים או נסיבות שעשויים לחשוף את הישות המדווחת להפסד (לדוגמה, התניות של הסדרי נזילות או של דירוג אשראי המיוחסות למחויבויות לרכוש נכסים של הישות המובנית או לספק תמיכה פיננסית).

15. אם במהלך תקופת הדיווח חברה אם או חברה בת כלשהי שלה סיפקו תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית מאוחדת (לדוגמה, רכישת נכסים של הישות המובנית או מכשירים שהונפקו על ידה), מבלי שהייתה להן מחויבות חוזית לעשות זאת, הישות תיתן גילוי:

(א) לסוג התמיכה שסופקה ולסכומה, כולל מצבים שבהם החברה האם או החברות הבנות שלה סיעו לישות המובנית בהשגת תמיכה פיננסית; וכן

(ב) לסיבות להספקת התמיכה.

16. אם במהלך תקופת הדיווח חברה אם או חברה בת כלשהי שלה סיפקו תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית שקודם לכן לא אוחדה, מבלי שהייתה להן מחויבות חוזית לעשות זאת, וכתוצאה מהספקת תמיכה זו הישות שולטת בישות המובנית, הישות תיתן גילוי להסבר של הגורמים הרלוונטיים בקבלת החלטה זו.
17. הישות תיתן גילוי לכוונות נוכחיות כלשהן לספק תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית מאוחדת, כולל כוונות לסייע לישות המובנית בהשגת תמיכה פיננסית.

השלכות של שינויים בזכויות הבעלות של חברה אם בחברה בת שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה

18. ישות תציג טבלה שתציג את ההשפעות של שינויים כלשהם בזכויות הבעלות בחברה בת, שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה, על ההון שניתן לייחוס לבעלים של החברה האם.

השלכות של איבוד שליטה על חברה בת במהלך תקופת הדיווח

19. ישות תיתן גילוי לרווח או להפסד, אם קיים, שחושב בהתאם לסעיף 25 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, ולפרטים הבאים:
- (א) החלק של אותו רווח או הפסד שניתן לייחוס למדידת השקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת לשעבר לפי שוויה ההוגן במועד שבו אבדה שליטה; וכן
- (ב) הסעיף (הסעיפים) ברווח או הפסד שבו הוכר הרווח או ההפסד (אם לא מוצג בנפרד).

זכויות בחברות בנות שאינן מאוחדות (ישויות השקעה)

- 19א. ישות השקעה אשר, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, נדרשת ליישם את החריג לאיחוד ובמקום זאת לטפל בהשקעה שלה בחברה בת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, תיתן גילוי לעובדה זו.
- 19ב. עבור כל חברה בת שאינה מאוחדת, ישות השקעה תיתן גילוי:

(א) לשם של החברה הבת;

(ב) למיקום העיקרי של העסק (ולמדינת ההתאגדות, אם שונה מהמיקום העיקרי של העסק) של החברה הבת; וכן

(ג) לשיעור זכויות הבעלות שמוחזקות על ידי ישות ההשקעה וכן, אם שונה, לשיעור זכויות ההצבעה שמוחזקות.

19.ג. אם ישות השקעה היא החברה האם של ישות השקעה אחרת, החברה האם תספק גם את הגילויים בסעיפים 19(א)-(ג) להשקעות אשר נשלטות על ידי החברה הבת שלה שהיא ישות השקעה. ניתן לספק את הגילוי על ידי הכללת הדוחות הכספיים של החברה הבת (או החברות הבנות) אשר מכילים את המידע לעיל, בדוחות הכספיים של החברה האם.

19.ד. ישות השקעה תיתן גילוי:

(א) למהות ולהיקף של מגבלות משמעותיות כלשהן (לדוגמה, כתוצאה מהסדרי אשראי, מדרישות רגולטוריות או מהסדרים חוזיים) על היכולת של חברה בת שאינה מאוחדת להעביר כספים לישות ההשקעה בצורת דיבידנדים במזומן או לפרוע הלוואות או מקדמות שנעשו לחברה הבת שאינה מאוחדת על ידי ישות ההשקעה; וכן

(ב) מחויבויות נוכחיות כלשהן או כוונות כלשהן לספק תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לחברה בת שאינה מאוחדת, כולל מחויבויות או כוונות לסייע לחברה בת בהשגת תמיכה פיננסית.

19.ה. אם, במהלך תקופת הדיווח, ישות השקעה או כל אחת מחברות הבנות שלה, סיפקו תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לחברה בת שאינה מאוחדת (לדוגמה, רכישת נכסים של החברה הבת או מכשירים שהונפקו על ידה או סיוע לחברה הבת בהשגת תמיכה פיננסית), מבלי שהייתה להן מחויבות חוזית לעשות זאת, הישות תיתן גילוי:

(א) לסוג התמיכה שסופקה לכל חברה בת שאינה מאוחדת ולסכומה; וכן

(ב) לסיבות להספקת התמיכה.

19.ו. ישות השקעה תיתן גילוי לתנאים של הסדרים חוזיים כלשהם שעשויים לדרוש מהישות או מהחברות הבנות שלה שאינן מאוחדות לספק תמיכה פיננסית לישות מובנית נשלטת שאינה מאוחדת, כולל אירועים או נסיבות שעשויים לחשוף את הישות

המדווחת להפסד (לדוגמה, התניות של הסדרי נזילות או של דירוג אשראי המיוחסות למחויבויות לרכוש נכסים של הישות המובנית או לספק תמיכה פיננסית).

19. אם במהלך תקופת הדיווח ישות השקעה או חברה בת כלשהי שלה שאינה מאוחדת סיפקו תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית שאינה מאוחדת ושישות ההשקעה לא שלטה בה, מבלי שהייתה להן מחויבות חוזית לעשות זאת, וכתוצאה מהספקת תמיכה זו ישות ההשקעה שולטת בישות המובנית, ישות ההשקעה תיתן גילוי להסבר של הגורמים הרלוונטיים בקבלת ההחלטה לספק תמיכה זו.

זכויות בהסדרים משותפים ובחברות כלולות

20. ישות תיתן גילוי למידע שמאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך:

(א) את המהות, ההיקף וההשפעות הפיננסיות של הזכויות שלה בהסדרים משותפים ובחברות כלולות, כולל המהות וההשפעות של היחסים החוזיים שלה עם משקיעים אחרים בעלי שליטה משותפת בהסדרים משותפים או בחברות כלולות או בעלי השפעה מהותית על הסדרים משותפים או על חברות כלולות (סעיפים 21 ו-22); וכן

(ב) את המהות של הסיכונים המיוחסים לזכויות שלה בעסקאות משותפות ובחברות כלולות והשינויים בסיכונים אלה (סעיף 23).

מהות, היקף והשפעות פיננסיות של זכויות של ישות בהסדרים משותפים ובחברות כלולות

21. הישות תיתן גילוי:

(א) עבור כל הסדר משותף וכל חברה כלולה שהם מהותיים לישות המדווחת:

(i) לשם של ההסדר המשותף או של החברה הכלולה.

(ii) למהות היחסים של הישות עם ההסדר המשותף או עם החברה הכלולה (על ידי, לדוגמה, תיאור מהות הפעילויות של ההסדר המשותף או של החברה הכלולה ואם הן אסטרטגיות לפעילויות הישות)

(iii) למיקום העיקרי של העסק (ולמדינת ההתאגדות, אם רלוונטי ואם שונה מהמיקום העיקרי של העסק) של ההסדר המשותף או של החברה הכלולה.

(iv) לשיעור של זכויות הבעלות או ההשתתפות ברווחים המוחזקים על ידי הישות, ואם שונה, לשיעור של זכויות ההצבעה המוחזקות (אם רלוונטי).

(ב) עבור כל עסקה משותפת וכל חברה כלולה שהיא מהותית לישות המדווחת:

(i) אם ההשקעה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה נמדדת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני או בשווי הוגן.

(ii) למידע פיננסי מתומצת לגבי העסקה המשותפת או החברה הכלולה כפי שמפורט בסעיפים 12 ו-13.

(iii) אם העסקה המשותפת או החברה הכלולה מטופלת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, לשווי ההוגן של ההשקעה שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה, אם יש מחיר שוק מצוטט להשקעה.

(ג) למידע פיננסי כפי שמפורט בסעיף 16 לגבי השקעות הישות בעסקאות משותפות ובחברות כלולות שאינן מהותיות כל אחת בפני עצמה:

(i) מידע פיננסי מקובץ בגין כל העסקאות המשותפות שאינן מהותיות בפני עצמן, ובנפרד,

(ii) מידע פיננסי מקובץ בגין כל החברות הכלולות שאינן מהותיות בפני עצמן.

21. ישות השקעה אינה צריכה לספק את הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 21(ב)-(ג).

22. ישות תיתן גילוי גם:

(א) למהות ולהיקף של מגבלות משמעותיות כלשהן (לדוגמה, כתוצאה מהסדרי אשראי, מדרישות רגולטוריות או מהסדרים חוזיים בין המשקיעים בעלי שליטה משותפת בעסקה משותפת או בחברה כלולה או בעלי השפעה מהותית על עסקה משותפת או על חברה כלולה) על היכולת של

עסקאות משותפות או של חברות כלולות להעביר כספים לישות בצורת דיבידנדים במזומן או לפרוע הלוואות או מקדמות שנעשו על ידי הישות.

(ב) כאשר הדוחות הכספיים של עסקה משותפת או של חברה כלולה ששימשו ביישום שיטת השווי המאזני הם למועד או לתקופה השונים מאלה של הישות:

(i) למועד של סוף תקופת הדיווח של הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה; וכן

(ii) לסיבה לשימוש במועד שונה או בתקופה שונה.

(ג) לחלק בהפסדים של עסקה המשותפת או של חברה כלולה שלא הוכר, גם לתקופת הדיווח וגם במצטבר, אם הישות הפסיקה להכיר בחלקה בהפסדים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה כאשר מיושמת שיטת השווי המאזני.

סיכונים המיוחסים לזכויות של ישות בעסקאות משותפות ובחברות כלולות

23. ישות תיתן גילוי:

(א) למחויבויות שיש לה המתייחסות לעסקאות המשותפות שלה בנפרד מהסכום של מחויבויות אחרות כפי שמפורט בסעיפים 18b-20.

(ב) בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, אלא אם הסבירות להפסד היא קלושה, להתחייבויות תלויות שהתהוו המתייחסות לזכויות שלה בעסקאות משותפות או בחברות כלולות (כולל חלקה בהתחייבויות תלויות שהתהוו במשותף עם משקיעים אחרים בעלי שליטה משותפת בעסקאות המשותפות או בחברות הכלולות או בעלי השפעה מהותית על העסקאות המשותפות או על החברות הכלולות), בנפרד מהסכום של התחייבויות תלויות אחרות.

זכויות בישויות מובנות שאינן מאוחדות

24. ישות תיתן גילוי למידע שמאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים:

(א) להבין את המהות וההיקף של הזכויות שלה בישויות מובנות שאינן מאוחדות (סעיפים 26 - 28); וכן

(ב) להעריך את המהות של הסיכונים שמיוחסים לזכויות שלה בישויות מובנות שאינן מאוחדות והשינויים בסיכונים אלה (סעיפים 29 - 31).

25. המידע שנדרש על ידי סעיף 24(ב) כולל מידע לגבי חשיפה של הישות לסיכון מהמעורבות שהייתה לה בישויות מובנות שאינן מאוחדות בתקופות קודמות (לדוגמה, תמיכה בישות המובנות), גם אם לישות אין עוד כל מעורבות חוזית עם הישות המובנות במועד הדיווח.

25א. ישות השקעה אינה צריכה לספק את הגילויים הנדרשים על ידי סעיף 24 לגבי ישות מובנית שאינה מאוחדת שהיא שולטת בה ושלגביה היא מציגה את הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 19א-19.

מהות הזכויות

26. הישות תיתן גילוי למידע כמותי ולמידע איכותי לגבי הזכויות שלה בישויות מובנות שאינן מאוחדות, כולל הפרטים הבאים, אך לא מוגבל לפרטים אלה: המהות, המטרה, הגודל והפעילויות של הישות המובנית וכיצד הישות המובנית ממומנת.

27. אם ישות תמכה בישות מובנית שאינה מאוחדת שבגינה היא אינה מספקת את המידע שנדרש על ידי סעיף 29 (לדוגמה, כיוון שאין לה זכות בישות במועד הדיווח), הישות תיתן גילוי:

(א) לאופן שבו היא קבעה באיזה ישויות מובנות היא תמכה;

(ב) להכנסה מאותן ישויות מובנות במהלך תקופת הדיווח כולל תיאור של סוגי ההכנסה שהוצגו; וכן

(ג) לערך בספרים (במועד ההעברה) של כל הנכסים שהועברו לאותן ישויות מובנות במהלך תקופת הדיווח.

28. ישות תציג את המידע בסעיף 27(ב) ו-1(ג) בצורת טבלה, אלא אם צורה אחרת מתאימה יותר, ותסווג את הפעילויות שהיא תומכת בהן בקטגוריות רלוונטיות (ראה סעיפים 22-6).

מהות של סיכונים

29. ישות תיתן גילוי בצורת טבלה, אלא אם צורה אחרת מתאימה יותר, לתמצית של:

(א) הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות שהוכרו בדוחותיה הכספיים שמיוחסים לזכויותיה בישויות מובנות שאינן מאוחדות.

(ב) הסעיפים בדוח על המצב הכספי שמוכרים בהם נכסים והתחייבויות אלה.

(ג) הסכום שמייצג באופן הטוב ביותר את החשיפה המירבית של הישות להפסד מזכויותיה בישויות מובנות שאינן מאוחדות, כולל אופן קביעת החשיפה המירבית להפסד. אם ישות אינה יכולה לכמת את חשיפתה המירבית להפסד מזכויותיה בישויות מובנות שאינן מאוחדות, עליה לתת גילוי לעובדה זו ולסיבות לכך.

(ד) השוואה של הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות של הישות המתייחסים לזכויותיה בישויות מובנות שאינן מאוחדות לחשיפה המירבית של הישות להפסד מאותן ישויות.

30. אם במהלך תקופת הדיווח הישות סיפקה תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית שאינה מאוחדת שקודם לכן הייתה לה זכות בה או שכיום יש לה זכות בה (לדוגמה, רכישת נכסים של הישות המובנית או מכשירים שהונפקו על ידה), מבלי שהייתה לה מחויבות חוזית לעשות זאת, הישות תיתן גילוי:

(א) לסוג התמיכה שסופקה ולסכומה, כולל מצבים שבהם הישות סיעה לישות המובנית בהשגת תמיכה פיננסית; וכן

(ב) לסיבות להספקת התמיכה.

31. הישות תיתן גילוי לכוונות נוכחיות כלשהן לספק תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית שאינה מאוחדת, כולל כוונות לסייע לישות המובנית בהשגת תמיכה פיננסית.

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

הכנסה מישות מובנית
(income from a structured entity)

למטרת תקן זה, הכנסה מישות מובנית כוללת עמלות נשנות ועמלות לא נשנות, ריבית, דיבידנדים, רווחים או הפסדים ממדידה מחדש או מגריעה של זכויות בישויות מובנות וכן רווחים או הפסדים מהעברת נכסים והתחייבויות לישות המובנית, אך אינה מוגבלת לסוגי הכנסה אלה.

זכות בישות אחרת
(interest in another entity)

למטרת תקן זה, זכות בישות אחרת מתייחסת למעורבות חוזית ולמעורבות לא חוזית שחושפת את הישות להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות האחרת. זכות בישות אחרת יכולה להיות מוכחת על ידי החזקה במכשירים הוניים או במכשירי חוב וכן על ידי צורות אחרות של מעורבות כמו הספקה של מימון, של תמיכה בנזילות, של חיזוק אשראי ושל ערבויות, אך אינה מוגבלת לסוגי מעורבות אלה. היא כוללת את האמצעים שבעזרתם לישות יש שליטה על ישות אחרת או שליטה משותפת בישות אחרת או השפעה מהותית על ישות אחרת. לישות אין בהכרח זכות בישות אחרת רק בגלל יחסים אופייניים של לקוח וספק.

סעיפים ב7-9 מספקים מידע נוסף לגבי זכויות בישויות אחרות.

סעיפים ב55-57 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 מסבירים את ההשתנות של התשואות.

ישות מובנית
(structured entity)

ישות שתוכננה כך שזכויות הצבעה או זכויות דומות אינן הגורם הדומיננטי בהחלטה מי שולט בישות, כמו כאשר זכויות הצבעה כלשהן מיוחסות רק למשימות ניהוליות והפעילויות הרלוונטיות מנוהלות באמצעות הסדרים חוזיים.

סעיפים ב22-24 מספקים מידע נוסף לגבי ישויות מובנות.

המונחים הבאים מוגדרים בתקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011), בתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011), בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ובתקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים ומשמשים בתקן זה בהתאם למשמעותם כפי שהוגדרה באותם תקני דיווח כספי בינלאומיים:

- חברה כלולה
- דוחות כספיים מאוחדים
- שליטה על ישות
- שיטת השווי המאזני
- קבוצה
- ישות השקעה
- הסדר משותף
- שליטה משותפת
- פעילות משותפת
- עסקה משותפת
- זכויות שאינן מקנות שליטה
- חברה אם
- זכויות מגינות
- פעילויות רלוונטיות
- דוחות כספיים נפרדים
- גוף נפרד
- השפעה מהותית
- חברה בת.

נספח ב

הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הנספח מבהיר את היישום של סעיפים 1-31, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

11. הדוגמאות בנספח זה מתארות מצבים היפותטיים. אף כי חלק מההיבטים של הדוגמאות יכולים להופיע בעובדות בפועל, כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות של תבנית עובדות ייחודית צריכות להיות מוערכות בעת יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 12.

קיבוץ (סעיף 4)

22. ישות תחליט, לאור הנסיבות שלה, על מידת הפירוט שהיא מספקת כדי למלא את צרכי המידע של המשתמשים, על מידת הדגש שהיא נותנת להיבטים שונים של הדרישות ועל האופן שבו היא מקבצת את המידע. יש צורך לשאוף לאיזון בין העמסת דוחות כספיים בפירוט יתר שעשוי שלא לסייע למשתמשים בדוחות הכספיים לבין הסוואת מידע כתוצאה מקיבוץ יתר של מידע.

33. ישות יכולה לקבץ את הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה לגבי זכויות בישויות דומות אם קיבוץ הוא עקבי עם מטרת הגילוי והדרישה בסעיף 42, והקיבוץ אינו מסווה את המידע שסופק. ישות תיתן גילוי כיצד היא קיבצה את זכויותיה בישויות דומות.

42. ישות תציג מידע בנפרד עבור זכויות ב :

(א) חברות בנות ;

(ב) עסקאות משותפות ;

(ג) פעילויות משותפות ;

(ד) חברות כלולות ; וכן

(ה) ישויות מובנות שאינן מאוחדות.

52. בקביעה אם לקבץ מידע, ישות תשקול מידע איכותי ומידע כמותי לגבי מאפייני סיכון ותשואה שונים של כל ישות שהיא שוקלת לקבץ ואת המשמעותיות של כל ישות כזו לישות המדווחת. הישות

תציג את הגילויים באופן שמסביר בבירור למשתמשים בדוחות הכספיים את המהות וההיקף של זכויותיה בישויות אחרות אלה.

6ב. דוגמאות שיכולות להיות מתאימות לרמות קיבוץ בתוך הקבוצות של הישויות המפורטות בסעיף 4ב הן:

(א) מהות הפעילויות (לדוגמה, ישות מחקר ופיתוח, ישות לאיגוח כרטיסי אשראי מתחדשים).

(ב) סיווג תעשייתי.

(ג) גאוגרפיה (לדוגמה, מדינה או אזור).

זכויות בישויות אחרות

7ב. זכות בישות אחרת מתייחסת למעורבות חוזית ולמעורבות לא חוזית שחושפת את הישות המדווחת להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות האחרת. התחשבות במטרה ובמבנה של הישות האחרת יכולה לעזור לישות המדווחת כאשר היא מעריכה אם יש לה זכות באותה ישות, ולפיכך, אם היא נדרשת לספק את הגילויים בתקן זה. הערכה זו תכלול התחשבות בסיכונים שהישות האחרת תוכננה ליצור ובסיכונים שהישות האחרת תוכננה להעביר לישות המדווחת ולצדדים אחרים.

8ב. ישות מדווחת בדרך כלל חשופה להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של ישות אחרת על ידי החזקה במכשירים (כמו מכשירים הוניים או מכשירי חוב שהונפקו על ידי הישות האחרת) או על ידי קיומה של מעורבות אחרת שסופגת את אותה השתנות. לדוגמה, נניח שישות מובנית מחזיקה בתיק הלוואות. הישות המובנית משיגה חוזה החלפה של כשל אשראי (credit default swap) מישות אחרת (הישות המדווחת) כדי להגן על עצמה מכשל בתשלומי ריבית ובתשלומי קרן על הלוואות. לישות המדווחת יש מעורבות שחושפת אותה להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות המובנית כיוון שחוזה ההחלפה של כשל אשראי סופג השתנות של תשואות של הישות המובנית.

9ב. מכשירים אחדים מתוכננים להעביר סיכון מהישות המדווחת לישות אחרת. מכשירים כאלה יוצרים השתנות של תשואות לישות האחרת אך אינם חושפים בדרך כלל את הישות המדווחת להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות האחרת. לדוגמה, נניח שישות מובנית נוסדה כדי לספק הזדמנויות השקעה עבור משקיעים המעוניינים בחשיפה לסיכון האשראי של ישות ת (ישות ת אינה קשורה לצד כלשהו שמעורב בהסדר). הישות

המובנית משיגה מימון על ידי הנפקה לאותם משקיעים של כתבי התחייבות הקשורים לסיכון האשראי של ישות ת (כתבי התחייבות צמודי אשראי) ומשתמשת בתקבולים כדי להשקיע בתיק של נכסים פיננסיים חסרי סיכון. הישות המובנית משיגה חשיפה לסיכון האשראי של ישות ת על ידי התקשרות בחוזה החלפה של כשל אשראי (CDS) עם הצד שכנגד לחוזה ההחלפה. ה-CDS מעביר את סיכון האשראי של ישות ת לישות המובנית בתמורה לעמלה המשולמת על ידי הצד שכנגד לחוזה ההחלפה. המשקיעים בישות המובנית מקבלים תשואה גבוהה יותר, המשקפת הן את התשואה של הישות המובנית מתיק הנכסים שלה והן את עמלת ה-CDS. לצד שכנגד לחוזה ההחלפה אין מעורבות עם הישות המובנית שחושפת אותו להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות המובנית כיוון שה-CDS מעביר את ההשתנות של התשואות לישות המובנית, במקום לספוג את ההשתנות של התשואות של הישות המובנית.

מידע פיננסי מתומצת לגבי חברות בנות, עסקאות משותפות וחברות כלולות (סעיפים 12 ו-21)

10. עבור כל חברה בת שיש בה זכויות שאינן מקנות שליטה שהן מהותיות לישות המדווחת, ישות תיתן גילוי:

(א) לדיבידנדים ששולמו לבעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה.

(ב) למידע פיננסי מתומצת לגבי הנכסים, ההתחייבויות, הרווח או הפסד ותזרימי המזומנים של החברה הבת שמאפשר למשתמשים להבין את הזכות שיש לזכויות שאינן מקנות שליטה בפעילויות ובתזרימי המזומנים של הקבוצה. מידע זה יכול לכלול, לדוגמה, נכסים שוטפים, נכסים לא שוטפים, התחייבויות שוטפות, התחייבויות לא שוטפות, הכנסות, רווח או הפסד וסך רווח כולל, אך אינו מוגבל לפרטים אלה.

11. המידע הפיננסי המתומצת הנדרש על ידי סעיף 10(ב) יהיה הסכומים לפני קיזוז עסקאות בין חברתיות.

12. עבור כל עסקה משותפת וחברה כלולה שהיא מהותית לישות המדווחת, ישות תיתן גילוי:

(א) לדיבידנדים שהתקבלו מהעסקה המשותפת או מהחברה הכלולה.

(ב) למידע פיננסי מתומצת לעסקה המשותפת או לחברה הכלולה (ראה סעיפים ב14 ו-ב15) כולל הפרטים הבאים, אך לא מוגבל בהכרח לפרטים אלה:

- (i) נכסים שוטפים.
- (ii) נכסים לא שוטפים.
- (iii) התחייבויות שוטפות.
- (iv) התחייבויות לא שוטפות.
- (v) הכנסות.
- (vi) רווח או הפסד מפעילויות נמשכות.
- (vii) רווח או הפסד לאחר מס מפעילויות שהופסקו.
- (viii) רווח כולל אחר.
- (ix) סך רווח כולל.

ב13. בנוסף למידע הפיננסי המתומצת שנדרש על ידי סעיף ב12, ישות תיתן גילוי עבור כל עסקה משותפת שהיא מהותית לישות המדווחת לסכום של:

- (א) מזומנים ושווי מזומנים הכלולים בסעיף ב12(ב)(i).
- (ב) התחייבויות פיננסיות שוטפות (למעט ספקים וזכאים אחרים והפרשות) הכלולות בסעיף ב12(ב)(iii).
- (ג) התחייבויות פיננסיות לא שוטפות (למעט ספקים וזכאים אחרים והפרשות) הכלולות בסעיף ב12(ב)(iv).
- (ד) פחת והפחתות.
- (ה) הכנסת ריבית.
- (ו) הוצאת ריבית.
- (ז) הוצאה או הכנסה של מסים על הכנסה.

14ב. המידע הפיננסי המתומצת שמוצג בהתאם לסעיפים 12ב ו-13ב יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה (ולא חלק הישות בסכומים אלה). אם הישות מטפלת בזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני :

(א) הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה יותאמו כדי לשקף תיאומים שנעשו על ידי הישות בעת שימוש בשיטת השווי המאזני, כמו תיאומי שווי הוגן שנעשו במועד הרכישה ותיאומים בגין הבדלים במדיניות החשבונאית.

(ב) הישות תספק התאמה בין המידע הפיננסי המתומצת שהוצג לבין הערך בספרים של הזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה.

15ב. ישות יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת הנדרש על ידי סעיפים 12ב ו-13ב על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה אם :

(א) הישות מודדת את הזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה בשווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011); וכן

(ב) העסקה המשותפת או החברה הכלולה אינה מכינה דוחות כספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים והכנת דוחות כספיים לפי כללים אלה תהיה לא מעשית או שתגרום לעלות מופרזת.

במקרה כזה, ישות תיתן גילוי לכללים שלפיהם הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

16ב. הישות תיתן גילוי, בסכום מצרפי, לערך בספרים של הזכויות שלה בכל העסקאות המשותפות או החברות הכלולות שאינן מהותיות בפני עצמן המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני. הישות תיתן גם גילוי בנפרד לסכום המצרפי של החלק שלה בפריטים הבאים של העסקאות המשותפות או החברות כלולות האלה :

(א) רווח או הפסד מפעילויות נמשכות.

(ב) רווח או הפסד לאחר מס מפעילויות שהופסקו.

(ג) רווח כולל אחר.

(ד) סך רווח כולל.

ישות מספקת את הגילויים בנפרד לעסקאות משותפות ולחברות כלולות.

17ב. כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה (או חלק מהזכות שלה בעסקה משותפת או בחברה כלולה) מסווגת (או נכללת בקבוצת מימוש אשר מסווגת) כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5, הישות אינה נדרשת לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת עבור אותה חברה בת, עסקה משותפת או חברה כלולה בהתאם לסעיפים 10-16ב.

מחויבויות לעסקאות משותפות (סעיף 23(א))

18ב. ישות תיתן גילוי לסך המחויבויות שיש לה, שלא הוכרו במועד הדיווח (כולל החלק שלה במחויבויות משותפות עם משקיעים אחרים בעלי שליטה משותפת בעסקה משותפת) המתייחסות לזכויות שלה בעסקאות משותפות. מחויבויות הן כאלה שיכולות לגרום לתזרים שלילי עתידי של מזומנים או של משאבים אחרים.

19ב. מחויבויות שלא הוכרו שיכולות לגרום לתזרים שלילי עתידי של מזומנים או של משאבים אחרים כוללות:

(א) מחויבויות שלא הוכרו להשקיע מימון או משאבים כתוצאה, לדוגמה:

(i) מהסכמים ליצירה או לרכישה של עסקה משותפת (אשר, לדוגמה, דורשים מישות להשקיע כספים לאורך תקופה ספציפית).

(ii) מפרויקטים עתירי הון שהעסקה המשותפת לוקחת על עצמה.

(iii) ממחויבויות לרכישה שאינן מותנות, הכוללות רכישה של ציוד, של מלאי או של שירותים שישות מחויבת לרכוש מהעסקה המשותפת או בעבור העסקה המשותפת.

(iv) ממחויבויות שלא הוכרו לספק הלוואות או תמיכה פיננסית אחרת לעסקה משותפת.

(v) ממחויבויות שלא הוכרו להשקיע משאבים בעסקה משותפת, כמו נכסים או שירותים.

(vi) ממחויבויות אחרות שלא הוכרו שאינן ניתנות לביטול המתייחסות לעסקה משותפת.

(ב) מחויבויות שלא הוכרו לרכוש את זכות הבעלות של צד אחר (או חלק מאותה זכות בעלות) בעסקה משותפת, אם אירוע מסוים מתרחש או אינו מתרחש בעתיד.

20. הדרישות והדוגמאות בסעיפים 18 ו-19 ממחישות חלק מסוגי הגילויים הנדרשים על ידי סעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור.

זכויות בישויות מובנות שאינן מאוחדות (סעיפים 24-31)

ישויות מובנות

21ב. ישות מובנית היא ישות שתוכננה כך שזכויות ההצבעה או זכויות דומות אינן הגורם הדומיננטי בהחלטה מי שולט בישות, כמו כאשר זכויות הצבעה כלשהן מיוחסות רק למשימות ניהוליות והפעילויות הרלוונטיות מנוהלות באמצעות הסדרים חוזיים.

22ב. לישות מובנית לעיתים קרובות יש את כל המאפיינים או התכונות הבאים, או את חלקם:

(א) פעילויות מוגבלות.

(ב) מטרה צרה ומוגדרת היטב, כמו להביא לידי מימוש חוזה חכירה שהוא יעיל מבחינת מסים, לבצע פעילויות מחקר ופיתוח, לספק מקור של הון או מימון לישות או לספק הזדמנויות השקעה למשקיעים על ידי העברת סיכונים ותשואות המיוחסים לנכסים של הישות המובנית למשקיעים.

(ג) הון שאינו מספיק כדי לאפשר לישות המובנית לממן את הפעילויות שלה ללא תמיכה פיננסית מישנית.

(ד) מימון בצורה של מכשירים רבים צמודי חוזים למשקיעים שיוצרים ריכוזי אשראי או ריכוזים של סיכונים אחרים (שכבות).

23ב. דוגמאות לישויות שנחשבות לישויות מובנות כוללות את הדוגמאות הבאות, אך אינן מוגבלות לדוגמאות אלה:

(א) גופים לאיגוח.

(ב) מימון מגובה נכסים.

(ג) קרנות השקעה מסוימות.

24ב. ישות שנשלטת על ידי זכויות הצבעה היא אינה ישות מובנית רק מעצם, לדוגמה, קבלת מימון מצדדים שלישיים בעקבות שינוי מבני.

מהות הסיכונים מזכויות בישויות מובנות שאינן מאוחדות (סעיפים 29-31)

25ב. בנוסף למידע שנדרש על ידי סעיפים 29-31, ישות תיתן גילוי למידע נוסף הדרוש כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 24(ב).

26ב. דוגמאות למידע נוסף אשר, בהתאם לנסיבות, עשוי להיות רלוונטי בהערכת הסיכונים שאליהם ישות חשופה כאשר יש לה זכות בישות מובנית שאינה מאוחדת הן:

(א) התנאים של הסדר שעשויים לדרוש מהישות לספק תמיכה פיננסית לישות מובנית שאינה מאוחדת (לדוגמה התניות של הסדרי נזילות או דירוג אשראי המיוחסות למחויבויות לרכוש נכסים של הישות המובנית או לספק תמיכה פיננסית), כולל:

(i) תיאור של אירועים או נסיבות שיכולים לחשוף את הישות המדווחת להפסד.

(ii) אם יש תנאים כלשהם שיכולים להגביל את המחויבות.

(iii) אם יש צדדים אחרים כלשהם שמספקים תמיכה פיננסית, ואם כן, כיצד מדורגת המחויבות של הישות המדווחת עם אלה של הצדדים האחרים.

(ב) הפסדים שהתהוו על ידי הישות במהלך תקופת הדיווח המתייחסים לזכויות שלה בישויות מובנות שאינן מאוחדות.

- (ג) סוגי ההכנסה שהישות קיבלה במהלך תקופת הדיווח מהזכויות שלה בישויות מובנות שאינן מאוחדות.
- (ד) אם הישות נדרשת לספוג הפסדים של ישות מובנית שאינה מאוחדת לפני צדדים אחרים, הגבול המירבי של הפסדים כאלה לישות, וכן (אם רלוונטי) דירוג וסכומים של הפסדים פוטנציאליים המוטלים על צדדים אשר דירוג הזכויות שלהם נמוך יותר מהזכויות של הישות בישות המובנית שאינה מאוחדת.
- (ה) מידע לגבי הסדרי נזילות, ערבויות או מחויבויות אחרות כלשהם עם צדדים שלישיים שיכולים להשפיע על השווי ההוגן של הזכויות של הישות בישויות מובנות שאינן מאוחדות או להשפיע על הסיכון של זכויות אלה.
- (ו) קשיים כלשהם שהיו לישות מובנית שאינה מאוחדת במימון הפעילויות שלה במהלך תקופת הדיווח.
- (ז) בהתייחס למימון של ישות מובנית שאינה מאוחדת, הצורות של מימון (לדוגמה, נייר ערך מסחרי או כתבי התחייבות לזמן בינוני) ואורך החיים הממוצע שלהן. מידע זה יכול לכלול ניתוח מועדי הפרעון של הנכסים ושל המימון של הישות המובנית שאינה מאוחדת, אם לישות המובנית יש נכסים לזמן ארוך יותר שממומנים על ידי מימון לזמן קצר יותר.

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

מועד תחילה והוראות מעבר

ג1. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

ג1א. דוחות כספיים מאוחדים, הסדרים משותפים וגילוי של זכויות בישויות אחרות: הנחיות מעבר (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12), שפורסם ביוני 2012, הוסיף את סעיפים גא-22ב. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 12 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה באותה תקופה מוקדמת.

ג1ב. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיף 2 ואת נספח א, והוסיף את סעיפים 9א-9ב, 19א-19ז, 21א ו-25א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.

ג1ג. ישויות השקעה: יישום החריג מאיחוד (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28), שפורסם בדצמבר 2014, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

ג1ד. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2014-2016, שפורסם בדצמבר 2016, הוסיף את סעיף 5א ותיקן את סעיף 17. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

ג2. התקן מעודד ישות לספק מידע שנדרש על ידי תקן זה מוקדם יותר מאשר התקופות השנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. הספקת חלק מהגילויים הנדרשים על ידי תקן זה אינה מחייבת את הישות לציית לכל הדרישות של תקן זה או ליישם מוקדם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10, את תקן דיווח כספי בינלאומי 11, את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2011) ואת תקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011).

ג2א. דרישות הגילוי של תקן זה אינן צריכות להיות מיושמות לתקופה כלשהי שמוצגת אשר מתחילה לפני התקופה השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שבה תקן דיווח כספי בינלאומי 12 מיושם.

ג2ב. דרישות הגילוי של סעיפים 24-31 וההנחיות המקבילות בסעיפים 21ב-26 לתקן זה אינן צריכות להיות מיושמות לתקופה כלשהי שמוצגת אשר מתחילה לפני התקופה השנתית הראשונה שבה תקן דיווח כספי בינלאומי 12 מיושם.

הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

ג3. 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.