

## 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 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 12 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
- תקן דיווח כספי בינלאומי 19 *חברות בנות ללא אחריות דיווח ציבורית: גילויים* (פורסם במאי 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 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות

1	מטרת התקן
2	קיום מטרת התקן
5	תחולה
7	שיקולי דעת והנחות משמעותיים
9א	מעמד כישות השקעה
10	זכויות בחברות בנות
12	הזכות שיש לזכויות שאינן מקנות שליטה בפעילויות ובתזרימי המזומנים של הקבוצה
13	המהות של מגבלות משמעותיות והיקפן
14	מהות הסיכונים המיוחדים לזכויות של ישות בישויות מובנות מאוחדות
18	השלכות של שינויים בזכויות הבעלות של חברה אם בחברה בת שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה
19	השלכות של איבוד שליטה בחברה בת במהלך תקופת הדיווח
19א	זכויות בחברות בנות לא מאוחדות (ישויות השקעה)
20	זכויות בהסדרים משותפים ובחברות כלולות
21	מהות, היקף והשפעות פיננסיות של זכויות הישות בהסדרים משותפים ובחברות כלולות
23	סיכונים המיוחדים לזכויות של ישות בעסקאות משותפות ובחברות כלולות
24	זכויות בישויות מובנות לא מאוחדות
26	מהות הזכויות
29	מהות הסיכונים
	<b>נספחים:</b>
	א מונחים מוגדרים
	ב הנחיות יישום
	ג מועד תחילה והוראות מעבר
	ד תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*†

\* לא תורגם לעברית

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

## תוכן העניינים (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. סעיפים המובאים בכתב מודגש מצהירים את העקרונות העיקריים. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים בכתב נטוי בפעם הראשונה שהם מופיעים בתקן הדיווח הכספי הבינלאומי. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 12 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 לדרוש מישות לתת גילוי למידע אשר מאפשר למשתמשים בדוחותיהם הכספיים להעריך:
- (א) את המהות של הזכויות בישויות אחרות שלה, 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 בסעיף 1, ישות תיתן גילוי:
- (א) לשיקולי הדעת ולהנחות המשמעותיים שנעשו בקביעה:
- (i) של מהות 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 אשר אינן נשלטות על ידי הישות (ישויות מובנות לא מאוחדות) (סעיפים 24–31).

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

4. ישות תשקול את רמת הפירוט הדרושה כדי לקיים את מטרת הגילוי וכן את מידת הדגש שיש לתת לכל אחת מהדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי זה. היא תקבץ או תפצל גילויים כך שמידע שימושי לא יוסווה על ידי הכללה של כמות גדולה של פרטים לא משמעותיים או על ידי הקיבוץ של פריטים אשר יש להם מאפיינים שונים (ראה סעיפים 2–6).

## תחולה

5. תקן דיווח כספי בינלאומי 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.

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

6. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינו חל על:

(א) תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה או תוכניות הטבות עובד אחרות לטווח ארוך שתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד חל עליהן.

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

(i) אם לישות יש זכויות בישויות מובנות לא מאוחדות והיא מכינה דוחות כספיים נפרדים כדוחות הכספיים היחידים שלה, היא תיישם את הדרישות בסעיפים 24–31 כאשר היא מכינה דוחות כספיים נפרדים אלה.

(ii) ישות השקעה, אשר מכינה 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 דיווח כספי בינלאומי זה.

(ג) זכות המוחזקת על ידי ישות אשר משתתפת בהסדר משותף, אך אין לה שליטה משותפת בהסדר המשותף, אלא אם כן התוצאה של זכות זו היא השפעה מהותית על ההסדר או זכות זו היא זכות בישות מובנית.

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

(i) כאשר זכות זו היא זכות בחברה כלולה או בעסקה משותפת אשר בהתאם 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 לא מאוחדת.

## שיקולי דעת והנחות משמעותיים

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

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

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

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

8. שיקולי הדעת וההנחות המשמעותיים שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 7 כוללים את אותם שיקולי דעת ואת אותן הנחות, 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 ולהנחות משמעותיים שנעשו בקביעה:

(א) שהיא אינה 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 58–72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10).

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

(ה) שיש לה השפעה מהותית, אף על פי שהיא מחזיקה פחות מ-20 אחוז 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 את אחד או יותר מהמאפיינים הטיפוסיים של ישות השקעה (ראה סעיף 28 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10), היא תיתן גילוי לסיבות שלה למסקנה כי היא בכל זאת ישות השקעה.

9ב. כאשר ישות הופכת לישות השקעה או מפסיקה להיות ישות השקעה, היא תיתן גילוי לשינוי המעמד כישות השקעה ולסיבות לשינוי. נוסף על כך, ישות אשר הופכת לישות השקעה תיתן גילוי להשפעת שינוי המעמד על הדוחות הכספיים לתקופה המוצגת, כולל:

(א) סך הכול השווי ההוגן, נכון למועד שינוי המעמד, של החברות הבנות אשר מפסיקות להיות מאוחדות;

(ב) סך הכול הרווח או ההפסד, אם קיימים, המחושבים בהתאם לסעיף 101 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10; וכן

(ג) הסעיף (הסעיפים) ברווח או הפסד שבו (שבהם) הוכרו הרווח או ההפסד (אם אינם מוצגים בנפרד).

## זכויות בחברות בנות

10. ישות תיתן גילוי למידע אשר מאפשר 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 ואת ההיקף של מגבלות משמעותיות על היכולת שלה להשיג גישה לנכסים של הקבוצה או להשתמש בהם ולסלק התחייבויות של הקבוצה (סעיף 13);

(ii) את המהות של הסיכונים המיוחדים לזכויות בישויות מובנות מאוחדות ואת 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 בחברה 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 92 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 מהחברות הבנות שלה שיש להן זכויות שאינן מקנות שליטה אשר הן 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 של זכויות הבעלות המוחזקות על ידי זכויות שאינן מקנות שליטה.
- (ד) לשיעור של זכויות ההצבעה המוחזקות על ידי זכויות שאינן מקנות שליטה, אם שונה משיעור זכויות הבעלות המוחזקות.
- (ה) לרווח או הפסד שהוקצה 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 10).

## המהות של מגבלות משמעותיות והיקפן

13. ישות תיתן גילוי:

- (א) למגבלות משמעותיות (לדוגמה, מגבלות חוקיות, מגבלות חוזיות ומגבלות רגולטוריות) על יכולתה להשיג גישה לנכסים של הקבוצה או להשתמש בהם ולסלק את ההתחייבויות של הקבוצה, כמו:
  - (i) אלה אשר מגבילות 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 אשר עשויות להגביל תשלומים של דיבידנדים ושל חלוקות הון אחרות לישויות אחרות (או מישויות אחרות) בתוך הקבוצה או להגביל נתינה (או קבלה) של הלוואות ושל מקדמות 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 להשיג גישה לנכסים של הקבוצה או להשתמש בהם ולסלק את ההתחייבויות של הקבוצה (כמו כאשר חברה אם מחויבת לסלק התחייבויות של חברה בת לפני שהיא מסלקת את ההתחייבויות שלה או כאשר נדרש אישור של הזכויות שאינן מקנות שליטה ליצור גישה לנכסים או לסלק את ההתחייבויות של חברה בת).
- (ג) לערכים בספרים בדוחות הכספיים המאוחדים של הנכסים ושל ההתחייבויות שמגבלות אלה חלות עליהם.

### **מהות הסיכונים המיוחסים לזכויות של ישות בישויות מובנות מאוחדות**

14. ישות תיתן גילוי לתנאים של הסדרים חוזיים כלשהם אשר יכולים לדרוש מהחברה האם או מהחברות הבנות שלה לספק תמיכה פיננסית לישות מובנית מאוחדת, כולל אירועים או נסיבות אשר יכולים לחשוף את הישות המדווחת להפסד (לדוגמה, הסדרי נזילות או התניות של דירוג אשראי, המיוחסים 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 סייעו 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. ישות 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 אשר תציג את ההשפעות של שינויים כלשהם בזכויות הבעלות שלה בחברה בת, שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה, על ההון הניתן לייחוס לבעלים של החברה האם.

## השלכות של איבוד שליטה בחברה בת במהלך תקופת הדיווח

19. ישות תיתן גילוי לרווח או להפסד, אם קיימים, שחושבו בהתאם לסעיף 25 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, וכן:

(א) לחלק של אותו רווח או הפסד הניתן לייחוס למדידת השקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת לשעבר לפי שווייה ההוגן במועד שבו אבדה שליטה; וכן

(ב) לסעיף (לסעיפים) ברווח או הפסד שבו (שבהם) הוכרו הרווח או ההפסד (אם אינם מוצגים בנפרד).

## זכויות בחברות בנות לא מאוחדות (ישויות השקעה)

19א. ישות השקעה אשר, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, נדרשת ליישם את החריג מאיחוד ובמקום זאת לטפל בהשקעה שלה בחברה בת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, תיתן גילוי לעובדה זו.

19ב. לגבי כל חברה בת לא 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 של זכויות הבעלות המוחזקות על ידי ישות ההשקעה וכן, אם שונה, לשיעור של זכויות ההצבעה המוחזקות.

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

119. 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 לא מאוחדת להעביר כספים לישות ההשקעה בצורת דיבידנדים במזומן או לפרוע הלוואות או מקדמות שניתנו לחברה הבת הלא מאוחדת על ידי ישות ההשקעה; וכן

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

119.ה. אם במהלך תקופת הדיווח ישות השקעה או חברה בת כלשהי שלה סיפקו תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לחברה בת לא 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 לא מאוחדת ולסכומה; וכן

(ב) לסיבות להספקת התמיכה.

119. ישות השקעה תיתן גילוי לתנאים של הסדרים חוזיים כלשהם אשר יכולים לדרוש מהישות או מהחברות הבנות הלא מאוחדות שלה לספק תמיכה פיננסית לישות מובנית נשלטת לא מאוחדת, כולל אירועים או נסיבות אשר יכולים לחשוף את הישות המדווחת להפסד (לדוגמה, הסדרי נזילות או התניות של דירוג אשראי, המיוחסים למחויבויות לרכוש נכסים של הישות המובנית או לספק תמיכה פיננסית).

119.ז. אם במהלך תקופת הדיווח ישות השקעה או חברה בת לא מאוחדת כלשהי שלה סיפקו תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית לא מאוחדת אשר ישות ההשקעה לא שלטה בה, מבלי שהייתה להן מחויבות חוזית לעשות זאת, ואם כתוצאה 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 אשר מאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך :

(א) את המהות, את ההיקף ואת ההשפעות 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 המיוחדים לזכויות שלה בעסקאות משותפות ובחברות כלולות ואת השינויים בסיכונים אלה (סעיף 23).

## מהות, היקף והשפעות פיננסיות של זכויות הישות בהסדרים משותפים ובחברות כלולות

ישות תיתן גילוי: 21.

(א) לגבי 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) לגבי כל עסקה משותפת וכל חברה כלולה שהן מהותיות לישות המדווחת:

(i) לאופן המדידה של ההשקעה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה – תוך שימוש בשיטת השווי המאזני או בשווי הוגן.

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

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

(ג) למידע פיננסי כמפורט בסעיף 16 לגבי השקעות הישות בעסקאות משותפות ובחברות כלולות אשר אינן מהותיות כל אחת בפני עצמה:

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

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

21א. ישות השקעה אינה צריכה לספק את הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 21(ב)–21(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 אותה עסקה משותפת או של אותה חברה כלולה; וכן

(ii) לסיבה לשימוש במועד שונה או בתקופה שונה.

(ג) לחלק בהפסדים של עסקה משותפת או של חברה כלולה שלא הוכר, גם לתקופת הדיווח וגם במצטבר, אם הישות הפסיקה להכיר בחלקה בהפסדים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה בעת יישום 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 כמפורט בסעיפים 18ב–20.
- (ב) בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, אלא אם כן 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 לא מאוחדות**

.24 ישות תיתן גילוי למידע אשר מאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים :

- (א) להבין את המהות ואת ההיקף של הזכויות שלה בישויות מובנות לא מאוחדות (סעיפים 26–28); וכן
- (ב) להעריך את המהות של הסיכונים שמיוחסים לזכויות שלה בישויות מובנות לא מאוחדות ואת השינויים בסיכונים אלה (סעיפים 29–31).

.25 המידע הנדרש על ידי סעיף 24(ב) כולל מידע לגבי חשיפה של ישות לסיכון מהמעורבות שהייתה לה בישויות מובנות לא מאוחדות בתקופות קודמות (לדוגמה, מתן חסות (sponsoring) לישות המובנית), גם אם לישות אין עוד כל מעורבות חוזית בישות המובנית במועד הדיווח.

.א25 ישות השקעה אינה צריכה לספק את הגילויים הנדרשים על ידי סעיף 24 לגבי ישות מובנית לא מאוחדת שהיא שולטת בה ושהיא מציגה לגביה את הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 19א–19ז.

## מהות הזכויות

26. ישות תיתן גילוי למידע כמותי ולמידע איכותי לגבי הזכויות שלה בישויות מובנות לא מאוחדות, כולל הפרטים הבאים, אך לא מוגבל לפרטים אלה: המהות, המטרה, הגודל והפעילויות של הישות המובנית והאופן שבו הישות המובנית ממומנת.
27. אם ישות נתנה חסות לישות מובנית לא מאוחדת שלגביה היא אינה מספקת את המידע הנדרש על ידי סעיף 29 (לדוגמה, מאחר שאין לה זכות בישות במועד הדיווח), הישות תיתן גילוי:
- (א) לאופן שבו היא קבעה לאילו ישויות מובנות היא נתנה חסות;
- (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-27(ג) בפורמט של טבלה, אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר, ותסווג את פעילויות מתן החסות בקטגוריות רלוונטיות (ראה סעיפים 2–6).

## מהות הסיכונים

29. ישות תיתן גילוי בפורמט של טבלה, אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר, לתמצית של:
- (א) הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות שהוכרו בדוחותיה הכספיים המתאימים לזכויותיה בישויות מובנות לא מאוחדות.
- (ב) הסעיפים בדוח על המצב הכספי שמוכרים בהם נכסים והתחייבויות אלה.
- (ג) הסכום אשר מייצג באופן הטוב ביותר את החשיפה המרבית של הישות להפסד מזכויותיה בישויות מובנות לא מאוחדות, כולל אופן קביעת החשיפה המרבית להפסד. אם ישות אינה יכולה לכמת את חשיפתה המרבית להפסד מזכויותיה בישויות מובנות לא מאוחדות, היא תיתן גילוי לעובדה זו ולסיבות לכך.
- (ד) השוואה של הערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות של הישות המתאימים לזכויותיה בישויות מובנות לא מאוחדות לחשיפה המרבית של הישות להפסד מאותן ישויות.

30. אם במהלך תקופת הדיווח ישות סיפקה תמיכה פיננסית או תמיכה אחרת לישות מובנית לא 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 סייעה לישות המובנית בהשגת תמיכה פיננסית; וכן

(ב) לסיבות להספקת התמיכה.

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

## נספח א מונחים מוגדרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

לצורך תקן דיווח כספי בינלאומי זה, הכנסה מ**ישות 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.

**הכנסה מישות מובנית**  
**income from a structured entity**

לצורך תקן דיווח כספי בינלאומי זה, זכות בישות אחרת מתייחסת למעורבות חוזית ולמעורבות לא חוזית אשר חושפת ישות 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 אמצעים לחיזוק אשראי ושל ערבויות, אך אינה מוגבלת לסוגי מעורבות אלה. היא כוללת את האמצעים שבעזרתם לישות יש שליטה בישות אחרת או שליטה משותפת בישות אחרת או השפעה מהותית על ישות אחרת. לישות אין בהכרח זכות בישות אחרת רק בגלל יחסים טיפוסיים של לקוח וספק.

**זכות בישות אחרת**  
**interest in another entity**

סעיפים 7–9 בספיקים מידע נוסף לגבי זכויות בישויות אחרות.

סעיפים 55–57 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 מסבירים את ההשתנות של התשואות.

ישות אשר תוכננה כך שזכויות הצבעה או זכויות דומות אין הגורם הדומיננטי בהחלטה מי שולט בישות, כמו כאשר זכויות הצבעה כלשהן מתייחסות רק למשימות מנהליות והפעילויות הרלוונטיות מנהלות באמצעות הסדרים חוזיים.

**ישות מובנית**  
**structured entity**

סעיפים 22–24 בספיקים 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

דיווח כספי בינלאומי זה במשמעות המפורטת באותם תקני דיווח כספי בינלאומיים:

- חברה כלולה
- דוחות כספיים מאוחדים
- שליטה בישות
- 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 הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי. הנספח מתאר את היישום של סעיפים 1–31, 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, כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות של תבנית עובדות ייחודית צריכות להיות מוערכות בעת יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 12.

### קיבוץ (סעיף 4)

2.2. ישות תחליט, לאור הנסיבות שלה, על מידת הפירוט שהיא מספקת כדי לקיים את צורכי המידע של משתמשים, 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 אשר עשוי שלא לסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבין הסוואת מידע כתוצאה מקיבוץ יתר של מידע.

3.3. ישות רשאית לקבץ את הגילויים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי זה לגבי זכויות בישויות דומות, אם קיבוץ הוא עקבי עם מטרת הגילוי ועם הדרישה בסעיף 4, והקיבוץ אינו מסווה את המידע המסופק. ישות תיתן גילוי לאופן שבו היא קיבצה את זכויותיה בישויות דומות.

4.4. ישות תציג מידע בנפרד לגבי זכויות ב :

(א) חברות בנות ;

(ב) עסקאות משותפות ;

(ג) פעילויות משותפות ;

(ד) חברות כלולות ; וכן

(ה) ישויות מובנות לא מאוחדות.

5.5. 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 אשר מסביר בבירור למשתמשים בדוחות כספיים את המהות ואת ההיקף של זכויותיה בישויות אחרות אלה.

61. דוגמאות לרמות קיבוץ בתוך הסוגים של הישויות המפורטים בסעיף 42 אשר עשויות להיות מתאימות 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

71. זכות בישות אחרת מתייחסת למעורבות חוזית ולא חוזית אשר חושפת את הישות המדווחת להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות האחרת. התחשבות במטרה ובמבנה של הישות האחרת עשויה לעזור לישות המדווחת כאשר היא בוחנת אם יש לה זכות באותה ישות, ולפיכך, אם היא נדרשת לספק את הגילויים בתקן דיווח כספי בינלאומי זה. בחינה זו תכלול התחשבות בסיכונים שהישות האחרת תוכננה ליצור ובסיכונים שהישות האחרת תוכננה להעביר לישות המדווחת ולצדדים אחרים.
81. 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 החלפת כשל אשראי (credit default swap) מישות אחרת (הישות המדווחת) כדי להגן על עצמה מכשל בתשלומי ריבית ובתשלומי קרן על ההלוואות. לישות המדווחת יש מעורבות שחושפת אותה להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות המובנית, מאחר שחוזה החלפת כשל האשראי סופג השתנות של תשואות של הישות המובנית.
91. 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 המעורב בהסדר). הישות המובנית משיגה מימון על ידי הנפקה לאותם משקיעים של שטרות (notes) אשר צמודים לסיכון האשראי של ישות ת' (שטרות 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 החלפת כשל אשראי עם צד שכנגד לחוזה ההחלפה. חוזה החלפת כשל האשראי 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, אשר משקפת הן את התשואה של הישות המובנית מתיק הנכסים שלה והן את עמלת חוזה החלפת כשל האשראי. לצד שכנגד לחוזה ההחלפה אין מעורבות בישות המובנית אשר חושפת אותו להשתנות של תשואות מתוצאות הפעולות של הישות המובנית, מאחר שחוזה החלפת כשל האשראי 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)**

10ב. לגבי כל חברה בת שיש בה זכויות שאינן מקנות שליטה אשר הן 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 אשר מאפשר למשתמשים להבין את הזכות שיש לזכויות שאינן מקנות שליטה בפעילויות ובתזרימי המזומנים של הקבוצה. מידע זה עשוי לכלול, לדוגמה, נכסים שוטפים, נכסים לא שוטפים, התחייבויות שוטפות, התחייבויות לא שוטפות, הכנסות, רווח או הפסד וסך הכול רווח כולל, אך אינו מוגבל לפרטים אלה.
- 11ב. המידע הפיננסי המתומצת הנדרש על ידי סעיף 10ב(ב) יהיה הסכומים לפני קיזוז עסקאות בין-חברתיות.
- 12ב. לגבי כל עסקה משותפת וחברה כלולה שהן מהותיות לישות המדווחת, ישות תיתן גילוי:
- (א) לדיבידנדים שהתקבלו מהעסקה המשותפת או מהחברה הכלולה.
- (ב) למידע פיננסי מתומצת לגבי העסקה המשותפת או החברה הכלולה (ראה סעיפים 14 ו-15ב), 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 הכול רווח כולל.

13ב. נוסף על המידע הפיננסי המתומצת הנדרש על ידי סעיף ב12, ישות תיתן גילוי לגבי כל עסקה משותפת שהיא מהותית לישות המדווחת לסכום של:

(א) מזומנים ושווי מזומנים הכלולים בסעיף ב12(ב)(i).

(ב) התחייבויות פיננסיות שוטפות (למעט זכאים מסחריים וזכאים אחרים והפרשות) הכלולות בסעיף ב12(ב)(iii).

(ג) התחייבויות פיננסיות לא שוטפות (למעט זכאים מסחריים וזכאים אחרים והפרשות) הכלולות בסעיף ב12(ב)(iv).

(ד) פחת והפחתה.

(ה) הכנסת ריבית.

(ו) הוצאת ריבית.

(ז) הוצאה או הכנסה של מסים על ההכנסה.

14ב. המידע הפיננסי המתומצת המוצג בהתאם לסעיפים ב12 ו-ב13 יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים 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 הדיווח הכספיים הבינלאומיים 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 המוצג לבין הערך בספרים של הזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה.

15ב. ישות רשאית 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים והכנת דוחות כספיים לפי כללים אלה תהיה לא מעשית או תגרום לעלות מופרזת.

במקרה הזה, הישות תיתן גילוי לכללים שלפיהם הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

16ב. ישות תיתן גילוי, בסכום מצרפי, לערך בספרים של הזכויות שלה בכל העסקאות המשותפות או החברות הכלולות שאינן מהותיות בפני עצמן אשר מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני. ישות תיתן גם גילוי בנפרד לסכום המצרפי של החלק שלה בפריטים הבאים של אותן עסקאות משותפות או חברות כלולות:

(א) רווח או הפסד מפעילויות נמשכות.

(ב) רווח או הפסד לאחר מס מפעילויות שהופסקו.

(ג) רווח כולל אחר.

(ד) סך הכול 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 כמוחזקת למכירה (או נכללת בקבוצת מימוש אשר מסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5, הישות אינה נדרשת לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת לגבי אותה חברה בת, עסקה משותפת או חברה כלולה בהתאם לסעיפים 10ב–16ב.

## **מחויבויות לעסקאות משותפות (סעיף 23(א))**

18ב. ישות תיתן גילוי לסך הכול 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 אלה אשר עשויות לגרום לתזרים שלילי עתידי של מזומנים או של משאבים אחרים.

19ב. מחויבויות שלא הוכרו אשר עשויות 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 מקבלת עליה.

(iii) ממחויבויות לרכישה לא מותנות, הכוללות רכישה של ציוד, של מלאי או של שירותים אשר הישות 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.

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

## **זכויות בישויות מובנות לא מאוחדות (סעיפים 24–31)**

### **ישויות מובנות**

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

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

- (א) פעילויות מוגבלות.
- (ב) מטרה צרה ומוגדרת היטב, כמו להביא לידי מימוש חוזה חכירה שהוא יעיל מבחינה מיסויית, 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 נחותה (subordinated).
- (ד) מימון בצורה של מכשירים מרובים צמודי חוזים למשקיעים אשר יוצרים ריכוזי אשראי או ריכוזים של סיכונים אחרים (שכבות).

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

- (א) גופי איגוח.
- (ב) מימון מגובה נכסים.
- (ג) קרנות השקעה אחדות.

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

## **מהות הסיכונים מזכויות בישויות מובנות לא מאוחדות (סעיפים 29–31)**

25ב. נוסף על המידע הנדרש על ידי סעיפים 29–31, ישות תיתן גילוי למידע נוסף אשר דרוש כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 24(ב).

26ב. דוגמאות למידע נוסף אשר, בהתאם לנסיבות, עשוי להיות רלוונטי לבחינת הסיכונים שישות חשופה אליהם כאשר יש לה זכות בישות מובנית לא מאוחדת הן:

- (א) התנאים של הסדר אשר יכולים לדרוש מהישות לספק תמיכה פיננסית לישות מובנית לא מאוחדת (לדוגמה, הסדרי נזילות או התניות של דירוג אשראי המיוחסים למחויבויות לרכוש נכסים של הישות המובנית או לספק תמיכה פיננסית), כולל:

- (i) תיאור של אירועים או נסיבות אשר יכולים לחשוף את הישות המדווחת להפסד.
- (ii) אם יש תנאים כלשהם אשר יכולים להגביל את המחויבות.
- (iii) אם יש צדדים אחרים כלשהם אשר מספקים תמיכה פיננסית, ואם כן, האופן שבו המחויבות של הישות המדווחת מדורגת ביחס לאלה של הצדדים האחרים.
- (ב) הפסדים שהתהוו על ידי הישות במהלך תקופת הדיווח המתייחסים לזכויות שלה בישויות מובנות לא מאוחדות.
- (ג) סוגי ההכנסה שהישות קיבלה במהלך תקופת הדיווח מהזכויות שלה בישויות מובנות לא מאוחדות.
- (ד) אם הישות נדרשת לספוג הפסדים של ישות מובנית לא מאוחדת לפני צדדים אחרים, הגבול המרבי של הפסדים כאלה לישות, וכן (אם רלוונטי) הדירוג והסכומים של הפסדים פוטנציאליים המוטלים על צדדים אשר דירוג הזכויות שלהם נמוך יותר מהזכויות של הישות בישות המובנית הלא מאוחדת.
- (ה) מידע לגבי הסדרי נזילות, ערבויות או מחויבויות אחרות כלשהם עם צדדים שלישיים אשר עשויים להשפיע על השווי ההוגן של הזכויות של הישות בישויות מובנות לא מאוחדות או על הסיכון של זכויות אלה.
- (ו) קשיים כלשהם שהיו לישות מובנית לא מאוחדת במימון הפעילויות שלה במהלך תקופת הדיווח.
- (ז) בהתייחס למימון של ישות מובנית לא מאוחדת, הצורות של מימון (לדוגמה, נייר ערך מסחרי או שטרות לזמן בינוני) ואורך החיים הממוצע שלהן. מידע זה עשוי לכלול ניתוח מועדי הפירעון של הנכסים ושל המימון של ישות מובנית לא מאוחדת, אם לישות המובנית יש נכסים לזמן ארוך יותר הממומנים על ידי מימון לזמן קצר יותר.

## נספח ג מועד תחילה והוראות מעבר

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 והוראות מעבר

- ג1. ישות תיישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחרי. 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 ג2א-ג2ב. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחרי. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 12 לתקופה מוקדמת יותר, היא תיישם 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 1 בינואר 2014 או לאחרי. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם גם את כל התיקונים הנכללים ב*ישויות השקעה* באותו מועד.
- ג1ג. *ישויות השקעה: יישום הריג 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 לאחרי. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- ג1ד. *שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים 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 לאחרי.

ג1ה. *סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.*<sup>§</sup>

ג2. התקן מעודד ישות לספק מידע שנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי זה מוקדם יותר מאשר התקופות השנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. הספקת חלק מהגילויים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינה מחייבת את הישות לציית לכל הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 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 דיווח כספי בינלאומי זה אינן צריכות להיות מיושמות לתקופה מוצגת כלשהי 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 21–26 לתקן דיווח כספי בינלאומי זה אינן צריכות להיות מיושמות לתקופה מוצגת כלשהי אשר מתחילה לפני התקופה השנתית הראשונה שבה תקן דיווח כספי בינלאומי 12 מיושם.

## הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

ג3. 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.

<sup>§</sup> סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

