



## **תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8**

### **דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות**

**אפריל, 2007**

# המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

## Israel Government Accounting Standards Board



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: [PublicSectorPubs@ifac.org](mailto:PublicSectorPubs@ifac.org), website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

*The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.*

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: [PublicSectorPubs@ifac.org](mailto:PublicSectorPubs@ifac.org), אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 - דיווח כספי של זכויות בעסקאות

משותפות

אפריל 2007

תוכן עניינים

סעיף	
1-4	תחולה
5-17	הגדרות
6-9	הסדר מחייב
10-12	ישות כלכלית
13-14	צורות של עסקה משותפת
15	הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות
16	ישויות ממשלתיות עסקיות
17	נכסים נטו/הון עצמי
18-22	פעולות בשליטה משותפת
23-29	נכסים בשליטה משותפת
30-50	ישויות בשליטה משותפת
36-49	דוחות כספיים מאוחדים של משתתף
36-42	טיפול מועדף - איחוד יחסי
43-45	טיפול חלופי מותר - שיטת השווי המאזני
46-49	חריגים לטיפול מועדף ולטיפול חלופי מותר
50	דוחות כספיים נפרדים של משתתף
51-53	עסקאות בין משתתף לבין העסקה המשותפת
54-55	דיווח על זכויות בעסקאות משותפות בדוחות הכספיים של משקיע
56-57	מפעילים של עסקאות משותפות
58-62	גילוי
63-65	הוראות מעבר
66-67	תחילה
68-69	שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 1 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות
	נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 31 (מתוקן 1998), דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות

## תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 8 - דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות

א פ ר י ל 2007

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית.

תקני חשבוונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבוונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונית למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבוונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית ככלל חשבוני בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 69 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבוונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

### תחולה

- ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תיישם תקן זה בטיפול החשבוני בזכויות בעסקאות משותפות ובדיווח על נכסי העסקה המשותפת, התחייבויותיה, הכנסותיה והוצאותיה, בדוחות הכספיים של משתתפים ושל משקיעים בעסקה המשותפת, ללא קשר למבנה או לצורה בה מבוצעות פעילויותיה של העסקה המשותפת.
- תקן זה מספק את הבסיס לטיפול החשבוני בזכויות בעסקאות משותפות.
- תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
- ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות ליישם את תקני החשבוונאות המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות. הנחיה מספר 1 של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונית למגזר הציבורי, דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות, מציינת, כי תקני החשבוונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתייכותן למגזר הפרטי או למגזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מספר 1 ממליצה לישויות הממשלתיות העסקיות להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבחינות המהותיות, לתקני החשבוונאות הבינלאומיים.

5. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

**איחוד יחסי (Proportionate consolidation)** היא שיטה חשבונאית ושיטת דיווח לפיה חלקו של המשתתף (venturer) בכל אחד מהנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות וההוצאות של ישות בשליטה משותפת מצורף לפריטים הדומים בדוחותיו הכספיים של המשתתף שורה אחר שורה, או מדווח כפריט בשורה נפרדת בדוחותיו הכספיים של המשתתף.

**בסיס מצטבר (Accrual basis)** משמעותו בסיס חשבונאי לפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים בעת התרחשותם (ולא רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים). לפיכך, העסקאות והאירועים נרשמים ברשומות החשבונאיות ומוכרים בדוחות הכספיים לתקופות אליהן הם מתייחסים. הרכיבים שהוכרו בהתאם לבסיס מצטבר הם נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות והוצאות.

**דוחות כספיים מאוחדים (Consolidated financial statements)** הם דוחות כספיים של ישות כלכלית, המוצגים כדוחות כספיים של ישות בודדת.

**הוצאות (Expenses)** הן קיטון בהטבות הכלכליות או פוטנציאל שירות במהלך תקופת הדיווח, בצורה של זרימת נכסים החוצה, או צריכתם, או התהוות של התחייבויות, שתוצאתן היא קיטון בנכסים נטו/הון עצמי, למעט אלו המיוחסות לחלוקה לבעלים.

**הכנסות (Revenue)** הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות במהלך תקופת הדיווח, הגורם לגידול בנכסים נטו/הון עצמי, למעט גידול המתייחס להשקעות בעלים.

**השפעה מהותית (Significant influence)** (למטרת תקן זה) היא הכח להשתתף בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת, ללא שליטה על מדיניות זו.

**השקעות בעלים (Contributions from owners)** משמעותן הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות לישות, שהועברו לישות על ידי צדדים חיצוניים לה, שתוצאתן אינה יצירת התחייבויות של הישות אלא יצירת זכות פיננסית בנכסים נטו/הון עצמי של הישות, אשר:

(א) משקפת זכאות בעת חלוקת הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות על ידי הישות במהלך חייה, כאשר חלוקות אלה הן לפי שיקול דעתם של הבעלים או נציגיהם, וכן משקפת זכאות בעת חלוקת כל עודף של נכסים על התחייבויות במקרה והישות תחדל לפעול; ו/או,

(ב) ניתנת למכירה, למסחר, להעברה או לפדיון.

התחייבויות (Liabilities) הן מחויבויות קיימות של הישות הנובעות מאירועי עבר, אשר יישובן חזוי לגרום לתזרים של משאבים החוצה מהישות, המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות.

חלוקה לבעלים (Distribution to owners) משמעותה חלוקה של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, על ידי הישות לכלל בעליה או לחלקם, בין אם כתשואה על ההשקעה ובין אם כהחזר השקעה.

ישות כלולה (Associate) היא ישות אשר בה יש למשקיע השפעה מהותית והיא אינה ישות נשלטת או עסקה משותפת של המשקיע.

ישות כלכלית (Economic entity) משמעותה קבוצת ישויות, הכוללת ישות שולטת, וישות נשלטת אחת או יותר.

ישות ממשלתית עסקית (Government Business Enterprise) משמעותה ישות בעלת כל המאפיינים הבאים:

(א) ישות בעלת היכולת להתקשר בחוזה בשם עצמה;

(ב) הוקנתה לה הסמכות הפיננסית והתפעולית לנהל עסקים;

(ג) מוכרת סחורות או מספקת שירותים, במהלך עסקיה הרגיל, לישויות אחרות, ברווח או תוך השבה מלאה של העלויות;

(ד) אינה נסמכת על מימון ממשלתי מתמשך, על מנת להיות עסק חי (למעט, רכישת תפוקות בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים); וכן,

(ה) נשלטת על ידי ישות ממשלתית.

ישות נשלטת (Controlled entity) היא ישות הנמצאת בשליטה של ישות אחרת (ישות שולטת).

ישות שולטת (Controlling entity) היא ישות שיש לה ישות נשלטת אחת או יותר.

מזומנים (Cash) כוללים מזומנים בקופת הישות ופיקדונות הניתנים למשיכה מיידית.

משקיע (Investor) בעסקה משותפת הוא צד לעסקה המשותפת שאין לו שליטה משותפת על העסקה המשותפת.

**משתתף (Venturer)** הוא צד לעסקה המשותפת וכן יש לו שליטה משותפת על אותה עסקה משותפת.

**נכסים (Assets)** הם משאבים הנשלטים על ידי ישות כתוצאה מאירועי עבר, ואשר מהם חזויים לזרום אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות.

**נכסים נטו/הון עצמי (Net assets/equity)** הם הזכות השיוויונית בנכסי הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.

**עסקה משותפת (Joint venture)** היא הסכם מחייב לפיו שני צדדים או יותר מחויבים לקחת חלק בפעילות הכפופה לשליטה משותפת.

**שיטת השווי המאזני (Equity method)** היא שיטה חשבונאית, לפיה השקעה נרשמת לראשונה לפי העלות, ומותאמת לאחר מכן לשינוי, לאחר הרכישה, בחלקו של המשקיע בנכסים נטו/הון עצמי של הישות המושקעת. הדוח על הביצוע הכספי משקף את חלקו של המשקיע בתוצאות הפעולות של הישות המושקעת.

**שליטה (Control)** היא הכח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת, על מנת להפיק הטבות מפעילויותיה.

**שליטה משותפת (Joint Control)** היא שיתוף מוסכם של שליטה בפעילות, על פי הסדר מחייב.

**תזרימי מזומנים (Cash flows)** הם זרימה פנימה והחוצה של מזומנים ושווי מזומנים.

## הסדר מחייב

6. קיומו של הסדר מחייב מבחין בין זכויות שבהן מתקיימת שליטה משותפת לבין השקעות בישויות כלולות בהן למשקיע יש השפעה מהותית (ראה תקן ממשלתי מספר 7, *הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות*). למטרות תקן זה, הסדר כולל את כל ההסדרים המחייבים בין משתתפים. הכוונה, במהות, היא כי ההסדר מקנה זכויות דומות ומטיל מחויבויות דומות על הצדדים להסכם, באותו אופן שהיו מוטלות עליהם אילו היו בצורה של חוזה. לדוגמה, שתי יחידות משנה במשרדי ממשלה עשויות להתקשר בהסדר רשמי לביצוע עסקה משותפת, אך ההסדר אינו מעוגן בדרך של חוזה משפטי, מאחר שבאותו תחום שיפוט, יחידות המשנה הנפרדות אינן ישויות משפטיות שבכוחן להתקשר בחוזה. פעילויות שלגביהן אין הסדר מחייב לביסוס שליטה משותפת אינן עסקאות משותפות למטרות תקן זה.

7. ניתן להעיד על קיומו של ההסדר במספר דרכים, לדוגמה על ידי חוזה בין המשתתפים או על בסיס פרוטוקולים של הישיבות ביניהם. במקרים מסוימים, ההסדר מאוגד בחקיקה

מסמיכה, בתקנות אחרות מכח חוק או בתקנון של העסקה המשותפת. ההסדר, מבלי להתייחס לצורתו המשפטית, הוא בדרך כלל בכתב, והוא עוסק בנושאים כדוגמת:

- (א) הפעילות, משך הזמן ומחויבויות הדיווח של העסקה המשותפת;
- (ב) מינוי הדירקטוריון, או גוף שולט מקביל לו, של העסקה המשותפת וזכויות ההצבעה של המשתתפים;
- (ג) ההשקעות ההוניות של המשתתפים; וכן,
- (ד) חלוקה, על ידי המשתתפים, של התפוקות, ההכנסות, ההוצאות, העודפים או הגירעונות, או תזרימי המזומנים של העסקה המשותפת.

8. ההסדר קובע שליטה משותפת על העסקה המשותפת. דרישה זו מבטיחה כי אף אחד מהמשתתפים היחידים אינו בעמדה המאפשרת לו לשלוט בצורה חד צדדית על הפעילות. ההסדר מזהה את אותן החלטות, בתחומים החיוניים למטרותיה של העסקה המשותפת, אשר דורשות הסכמה של כל המשתתפים, ואת אותן החלטות אשר עשויות לדרוש הסכמה של רוב מוגדר של המשתתפים.

9. ההסדר עשוי לזהות את אחד המשתתפים כמפעיל או כמנהל של העסקה המשותפת. המפעיל אינו שולט בעסקה המשותפת, אלא פועל במסגרת המדיניות הפיננסית והתפעולית עליה הסכימו המשתתפים בהסדר וכן במסגרת הסמכות שניתנה לו. אם למפעיל יש את הכח לשלוט על המדיניות הפיננסית והתפעולית של הפעילות, הוא שולט בעסקה והעסקה אינה עסקה משותפת אלא ישות נשלטת של המפעיל.

#### **ישות כלכלית**

10. המונח "ישות כלכלית" משמש בתקן זה כדי להגדיר, למטרות דיווח כספי, קבוצת ישויות המורכבת מהישות השולטת ומהישויות הנשלטות.

11. לעיתים, נעשה שימוש במונחים אחרים המתייחסים לישות כלכלית והכוללים: "ישות ניהולית", "ישות פיננסית", "ישות מאוחדת" ו"קבוצה".

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



## צורות של עסקה משותפת

13. ישויות ממשלתיות רבות מקימות עסקאות משותפות על מנת לבצע מגוון של פעילויות. מהותן של פעילויות אלה נעה בין פעילויות מסחריות לבין הספקת שירותים לקהילה ללא תמורה. תנאי העסקה המשותפת נקבעים בחוזה או בהסדר מחייב אחר והם מציינים, בדרך כלל, את ההשקעה הראשונה של כל אחד מהמשתתפים וכן את חלקו של כל אחד מהם בהכנסות או בהטבות האחרות (אם ישנן), ובהוצאות.

14. לעסקאות משותפות יש צורות ומבנים שונים. תקן זה מזהה שלושה סוגים שכיחים: פעולות בשליטה משותפת, נכסים בשליטה משותפת וישויות בשליטה משותפת, אשר בדרך כלל מתוארים כעסקאות משותפות, ועונים להגדרה של עסקאות משותפות. המאפיינים הבאים משותפים לכל העסקאות המשותפות:

(א) שני משתתפים או יותר קשורים בהסדר; וכן,

(ב) ההסדר מבסס את השליטה המשותפת.

## הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות

15. נכסים מספקים לישויות אמצעים להשגת מטרותיהן. נכסים המשמשים בהספקת סחורות או שירותים בהתאם למטרות הישות, אך אינם מפיקים במישרין תזרימי מזומנים נטו, מתוארים לרוב כמגלמים "פוטנציאל שירות". נכסים המשמשים להפקת תזרימי מזומנים נטו מתוארים לרוב כמגלמים "הטבות כלכליות עתידיות". על מנת להקיף את כלל השימושים שניתן לעשות בנכסים, תקן זה משתמש במונח "הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות" לתיאור המאפיין העיקרי של נכסים.

## ישויות ממשלתיות עסקיות

16. ישויות ממשלתיות עסקיות כוללות הן ישויות מסחריות, כגון שירותים ציבוריים, והן ישויות פיננסיות, כגון מוסדות פיננסיים. ישויות ממשלתיות עסקיות אינן שונות במהותן מישויות העוסקות בפעילויות דומות במגזר הפרטי. ישויות אלה פועלות, בדרך כלל, למטרות רווח, למרות שלחלקן יש מחויבויות בהיקף מוגבל למתן שירות לקהילה, לפיהן הן נדרשות לספק ליחידים ולארגונים מסוימים בקהילה, סחורות ושירותים, ללא תמורה או בתמורה סמלית. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות*, מספק הנחיות לקביעת קיומה של שליטה לצרכי דיווח כספי, ויש לפנות אליו על מנת לקבוע האם הישות הממשלתית העסקית נשלטת על ידי ישות ממשלתית אחרת.

## נכסים נטו/הון עצמי

17. למטרות תקן זה, המונח "נכסים נטו/הון עצמי" מתייחס לסכום השיורי בדוח על המצב הכספי (נכסים בניכוי התחייבויות). סכום הנכסים נטו/הון עצמי עשוי להיות חיובי או שלילי. ניתן להשתמש במונחים אחרים במקום נכסים נטו/הון עצמי, בתנאי שמשמעותם ברורה.

## פעולות בשליטה משותפת

18. הפעולות של עסקאות משותפות מסוימות, כרוכות בשימוש בנכסים ובמשאבים אחרים של המשתתפים, בשונה מהקמתם של תאגיד, שותפות או ישות אחרת, או מבנה פיננסי, אשר נפרדים מהמשתתפים עצמם. כל משתתף משתמש ברכוש הקבוע שלו וצורך את המלאי שלו. לכל משתתף מתהוות אף ההוצאות וההתחייבויות שלו, והוא מגייס את המימון עבורו, המהווה מחויבות בלעדית שלו. הפעילויות של העסקה המשותפת עשויות להיות מבוצעות על ידי העובדים של המשתתף, לצד הפעילויות הדומות של המשתתף. הסכם השליטה המשותפת מספק בדרך כלל אמצעים על פיהם יחולקו בין המשתתפים ההכנסות ממכירה או מהספקת המוצר או השירות, וכך הוצאות כלשהן שהתהוו במשותף.

19. דוגמה לפעולה בשליטה משותפת היא כאשר שני משתתפים או יותר משלבים את פעולותיהם, משאביהם ומומחיותם על מנת לייצר, לשווק ולהפיץ במשותף מוצר מסוים, כגון מטוס. חלקים שונים של תהליך הייצור מבוצעים על ידי כל אחד מהמשתתפים. כל משתתף נושא בעלויותיו, ומקבל חלק בהכנסות ממכירת המטוס, כפי שנקבע בהסדר. דוגמה נוספת היא כאשר שתי ישויות משלבות את פעולותיהן, משאביהן ומומחיותן על מנת לספק במשותף שירות, כגון טיפול בקשישים, בהתאם להסכם על פיו, הממשלה מציעה שירותים ובית חולים מציע טיפול רפואי. כל משתתף נושא בעלויותיו ומקבל חלק בהכנסות, כגון חיובי משתמשים ומענקים ממשלתיים, כפי שנקבע בהסכם.

20. **בהתאם לזכויות המשתתף בפעולות בשליטה משותפת, עליו להכיר בדוחות הכספיים הנפרדים והמאוחדים שלו:**

(א) **בנכסים בהם הוא שולט ובהתחייבויות שהתהוו לו; וכן,**

(ב) **בהוצאות שהתהוו ובחלקו בהכנסות שהופקו ממכירת מוצרים או הספקת שירותים על ידי העסקה המשותפת.**

21. מאחר שהנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות (אם ישנן) וההוצאות כבר מוכרים בדוחות הכספיים הנפרדים של המשתתף, לא נדרשים, התאמות או נהלי איחוד אחרים בגין פריטים אלה, בדוחותיו הכספיים המאוחדים, של המשתתף.

22. יתכן שעבור העסקה המשותפת עצמה, לא יידרשו רישומים חשבונאיים נפרדים, ולא ייערכו בגינה דוחות כספיים. עם זאת, המשתתפים עשויים לערוך חשבונות ניהוליים, על מנת שהם יוכלו להעריך את ביצועי העסקה המשותפת.

### **נכסים בשליטה משותפת**

23. עסקאות משותפות מסוימות כרוכות בשליטה משותפת, אשר לעיתים מתבטאת בבעלות משותפת של המשתתפים, על נכס אחד או יותר שהועברו לעסקה המשותפת או נרכשו למטרת העסקה המשותפת ומיועדים למטרותיה. הנכסים משמשים להשגת הטבות למשתתפים. כל משתתף עשוי לקבל חלק מתפוקת הנכסים וכל אחד מהם נושא בחלק מוסכם מההוצאות שהתהוו.

24. עסקאות משותפות אלה אינן כרוכות בהקמה של תאגיד, שותפות או ישות אחרת, או מבנה פיננסי נפרד מהמשתתפים עצמם. לכל משתתף יש שליטה על חלקו בהטבות הכלכליות העתידיות או בפוטנציאל השירות באמצעות חלקו בנכס שבשליטה משותפת.

25. פעילויות מסוימות במגזר הממשלתי כוללות נכסים בשליטה משותפת. לדוגמה, ממשלה עשויה להתקשר בהסדר עם תאגיד מהמגזר הפרטי לסלילת כביש אגרה. הכביש מספק לאזרחים גישה משופרת בין אתר תעשייתי של הממשלה לבין מתקניה בנמל. הכביש אף מספק לתאגיד מהמגזר הפרטי, גישה ישירה בין מפעל הייצור שלו לבין הנמל. ההסכם בין הממשלה לבין התאגיד מהמגזר הפרטי, מצוין את חלקו של כל אחד מהצדדים בהכנסות ובהוצאות הקשורות לכביש האגרה. בהתאם לכך, כל משתתף מפיק הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות מהנכס בשליטה משותפת ונושא בשיעור מוסכם של העלויות להפעלת הכביש. באופן דומה, פעילויות רבות בתעשיות הנפט, הגז וכריית המינרלים כוללות נכסים בשליטה משותפת. לדוגמה, מספר חברות להפקת נפט עשויות לשלוט ולהפעיל במשותף צינור נפט. כל משתתף משתמש בצינור להעברת תוצריו, ובתמורה הוא נושא בהוצאות הפעלת הצינור בשיעור מוסכם. דוגמה נוספת לנכס בשליטה משותפת היא כאשר שתי ישויות שולטות במשותף ברכוש, וכל אחת מהן מקבלת את חלקה בדמי השכירות ונושאת בחלקה בהוצאות.

26. **בהתאם לזכויות חלק המשתתף בנכסים בשליטה משותפת, עליו להכיר בדוחות הכספיים הנפרדים והמאוחדים שלו:**

(א) **בחלקו בנכסים בשליטה משותפת, המסווגים בהתאם למהות הנכסים;**

(ב) **בהתחייבויות כלשהן שהתהוו לו;**

(ג) בחלקו בהתחייבויות כלשהן שהתהוו במשותף עם המשתתפים האחרים בקשר לעסקה המשותפת;

(ד) בהכנסות כלשהן ממכירת חלקו בתפוקת העסקה המשותפת או מהשימוש בחלקו בתפוקת העסקה המשותפת, יחד עם חלקו בהוצאות כלשהן שהתהוו על ידי העסקה המשותפת; וכן,

(ה) בהוצאות כלשהן שהתהוו לו בהתייחס לזכויותיו בעסקה המשותפת.

27. בהתאם לזכויות בנכסים בשליטה משותפת, כולל כל משתתף ברישומיו החשבונאיים, ומכיר בדוחות הכספיים הנפרדים והמאוחדים שלו:

(א) בחלקו בנכסים בשליטה משותפת, המסווגים בהתאם למהות הנכסים ולא כהשקעה. לדוגמה, חלק בכביש בשליטה משותפת יסווג כרכוש קבוע;

(ב) בהתחייבויות כלשהן שהתהוו לו, כגון מימון חלקו בנכסים;

(ג) בחלקו בהתחייבויות כלשהן שהתהוו במשותף עם המשתתפים האחרים בקשר לעסקה המשותפת;

(ד) בהכנסות כלשהן ממכירת חלקו בתפוקת העסקה המשותפת או מהשימוש בחלקו בתפוקת העסקה המשותפת, יחד עם חלקו בהוצאות כלשהן שהתהוו על ידי העסקה המשותפת; וכן,

(ה) בהוצאות כלשהן שהתהוו לו בהתייחס לזכויותיו בעסקה המשותפת, לדוגמה, אלה הקשורות למימון זכויותיו של המשתתף בנכסים ולמכירת חלקו בתפוקה.

28. מאחר שהנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות וההוצאות מוכרים כבר בדוחות הכספיים הנפרדים של המשתתף, לא נדרשים התאמות או נהלי איחוד אחרים בגין פריטים אלה, בדוחותיו הכספיים המאוחדים.

29. הטיפול בנכסים בשליטה משותפת משקף את המהות והמציאות הכלכלית, ובדרך כלל גם את הצורה המשפטית של העסקה המשותפת. רישומים חשבונאיים נפרדים של העסקה המשותפת עצמה, עשויים להיות מוגבלים להוצאות שהתהוו במשותף על ידי המשתתפים ושבהן ישאו המשתתפים, בסופו של דבר, על פי השיעורים המוסכמים. יתכן שלא ייערכו דוחות כספיים של העסקה המשותפת, למרות שהמשתתפים עצמם עשויים לערוך חשבונות ניהוליים לצורך הערכת ביצועי העסקה המשותפת.

## ישויות בשליטה משותפת

30. ישויות בשליטה משותפת היא עסקה משותפת הכוללת הקמת תאגיד, שותפות או ישות אחרת, שלכל אחד מהמשתתפים יש זכות בה. הישות פועלת בדרך זהה לישויות אחרות, למעט הסדר בין המשתתפים אשר מבסס שליטה משותפת על פעילות הישות.
31. ישויות בשליטה משותפת שולטת על נכסי העסקה המשותפת, מתהוות לה התחייבויות והוצאות והיא מפיקה הכנסות. היא עשויה להתקשר בחוזים בשמה, ולגייס מימון למטרות פעילותה של העסקה המשותפת. כל משתתף זכאי לחלקו בתוצאות של הישות בשליטה משותפת, למרות שישנן ישויות בשליטה משותפת אשר כוללות אף חלוקה של תפוקת העסקה המשותפת.
32. דוגמה נפוצה לישויות בשליטה משותפת היא כאשר שתי ישויות משלבות את פעילויותיהן בקו מסוים של הספקת שירותים, על ידי העברת הנכסים וההתחייבויות הרלוונטיים לישויות בשליטה משותפת. דוגמה אחרת היא כאשר ישויות מקימה עסק במדינת חוץ ביחד עם ממשלה או סוכנות אחרת באותה מדינה, על ידי הקמת ישויות נפרדת, הנשלטת במשותף על ידי הישות ועל ידי הממשלה או הסוכנות במדינת החוץ.
33. רבות מהישויות בשליטה משותפת דומות במהותן לעסקאות משותפות שמתייחסות לפעולות בשליטה משותפת או לנכסים בשליטה משותפת. לדוגמה, המשתתפים עשויים להעביר נכס בשליטה משותפת, כגון כביש, לישויות בשליטה משותפת, משיקולי מס או מסיבות אחרות. באופן דומה, המשתתפים עשויים להעביר לישויות בשליטה משותפת נכסים שיופעלו במשותף. פעולות מסוימות בשליטה משותפת כוללות אף הקמה של ישויות בשליטה משותפת על מנת שתעסוק בהיבטים מסוימים של הפעילות, כגון תכנון, שיווק, הפצה או שירות לאחר מכירה של המוצר.
34. ישויות בשליטה משותפת עורכת רישומים חשבונאיים משל עצמה ועורכת ומציגה דוחות כספיים בדרך זהה לישויות אחרות בהתאם לתקני החשבונאות הנאותים.
35. כל משתתף מעביר בדרך כלל מזומנים או משאבים אחרים לישויות בשליטה משותפת. העברות אלה נכללות ברישומים החשבונאיים של המשתתף ומוכרות בדוחותיו הכספיים הנפרדים כהשקעה בישויות בשליטה משותפת.

## דוחות כספיים מאוחדים של משתתף

### טיפול מועדף - איחוד יחסי

36. משתתף ידווח על זכותו בישויות בשליטה משותפת במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים, תוך שימוש באחת משתי צורות הדיווח לאיחוד יחסי.

37. כשמשתתף מדווח בדוחותיו הכספיים המאוחדים על זכותו בישות בשליטה משותפת, הכרחי כי הוא ישקף את המהות והמציאות הכלכלית של ההסדר, יותר מאשר את המבנה או הצורה המיוחדים של העסקה המשותפת. בישות בשליטה משותפת, למשתתף יש שליטה על חלקו בהטבות הכלכליות העתידיות ובפוטנציאל השירות, באמצעות חלקו בנכסים ובהתחייבויות של העסקה. המהות והמציאות הכלכלית של ההסדר משתקפות בדוחות הכספיים המאוחדים של המשתתף כאשר הוא מדווח על זכויותיו בנכסים, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות של הישות בשליטה משותפת תוך שימוש באחת משתי צורות הדיווח לאיחוד יחסי המתוארות בסעיף 39.

38. המשמעות של יישום איחוד יחסי, היא שהדוח המאוחד על המצב הכספי של המשתתף כולל את חלקו בנכסים בהם הוא שולט במשותף ואת חלקו בהתחייבויות להן הוא אחראי במשותף. הדוח המאוחד על הביצוע הכספי של המשתתף כולל את חלקו בהכנסות ובהוצאות של הישות בשליטה משותפת. רבים מהנהלים הנאותים ליישום איחוד יחסי, דומים לנהלי איחוד של השקעות בישויות נשלטות, כפי שמופיעים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6.

39. ניתן לעשות שימוש בצורות דיווח שונות על מנת לשקף איחוד יחסי. המשתתף עשוי לצרף את חלקו בכל אחד מהנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות וההוצאות של הישות בשליטה משותפת עם הפריטים הדומים בדוחותיו הכספיים המאוחדים, על בסיס שורה אחר שורה. לדוגמה, הוא עשוי לצרף את חלקו במלאי של הישות בשליטה משותפת למלאי של הישות הכלכלית ואת חלקו ברכוש הקבוע של הישות בשליטה משותפת לפריט זהה בישות הכלכלית. לחלופין, המשתתף עשוי לכלול סעיפים בשורות נפרדות עבור חלקו בנכסים, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות של הישות בשליטה משותפת, בדוחותיו הכספיים המאוחדים. לדוגמה, הוא עשוי להציג את חלקו בנכסים השוטפים של הישות בשליטה משותפת בנפרד, כחלק מהנכסים השוטפים של הישות הכלכלית; הוא עשוי להציג את חלקו ברכוש הקבוע של הישות בשליטה משותפת בנפרד, כחלק מהרכוש הקבוע של הישות הכלכלית. התוצאה של שתי צורות הדיווח הללו, היא סכומים זהים של הכנסות והוצאות נטו. שתי צורות אלה מקובלות למטרות תקן זה.

40. בכל צורה בה יעשה שימוש על מנת לשקף איחוד יחסי, לא יהיה זה נאות לקזז נכסים או התחייבויות כלשהן על ידי הפחתתם מהתחייבויות אחרות או מנכסים אחרים, או לקזז הכנסות או הוצאות כלשהן על ידי הפחתתן מהוצאות אחרות או הכנסות אחרות, למעט אם קיימת זכות קיזוז חוקית והקיזוז משקף ציפייה למימוש הנכס או לסילוק ההתחייבות.

41. **משתתף יפסיק את השימוש בשיטת האיחוד היחסי מהמועד בו חדלה השליטה המשותפת על הישות בשליטה משותפת.**

42. משתתף יפסיק את השימוש בשיטת האיחוד היחסי מהמועד בו הוא חדל לקחת חלק בשליטה על הישות בשליטה משותפת. לדוגמה, הדבר עשוי להתרחש, כאשר המשתתף מממש את זכותו או כאשר מגבלות חיצוניות מוטלות על הישות בשליטה משותפת כך שהיא אינה יכולה עוד להשיג את מטרותיה.

#### **טיפול חלופי מותר - שיטת השווי המאזני**

43. **משתתף ידווח על זכותו בישות בשליטה משותפת במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים תוך שימוש בשיטת השווי המאזני.**

44. משתתפים מסוימים מדווחים על זכויותיהם בישויות בשליטה משותפת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, כמתואר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7. התומכים בשימוש בשיטת השווי המאזני טוענים כי אין זה נאות לצרף פריטים שיש לגביהם שליטה עם פריטים שיש לגביהם שליטה משותפת, וכן מאמינים כי למשתתפים יש השפעה מהותית, ולא שליטה משותפת, בישות בשליטה משותפת. תקן זה אינו ממליץ על השימוש בשיטת השווי המאזני, מאחר שאיחוד יחסי משקף טוב יותר את המהות והמציאות הכלכלית של זכותו של המשתתף בישות בשליטה משותפת, שהיא שליטה על חלקו של המשתתף בהטבות הכלכליות העתידיות או בפוטנציאל השירות. עם זאת, תקן זה מתיר את השימוש בשיטת השווי המאזני כטיפול חלופי מותר בעת דיווח על זכויות בישויות בשליטה משותפת.

45. **משתתף יפסיק את השימוש בשיטת השווי המאזני מהמועד בו חדלה השליטה המשותפת, או ההשפעה המהותית, על הישות בשליטה משותפת.**

#### **חריגים לטיפול מועדף ולטיפול חלופי מותר**

46. **הזכויות הבאות יטופלו כהשקעות:**

(א) זכות בישות בשליטה משותפת, אשר נרכשה ומוחזקת אך ורק במטרה לממשה בעתיד הקרוב; וכן,

(ב) זכות בישות בשליטה משותפת, הפועלת תחת מגבלות חמורות וארוכות טווח הפוגעות באופן משמעותי ביכולתה להעביר כספים או לספק הטבות לא כספיות אחרות למשתתף.

47. הנחיות בדבר הטיפול החשבונאי בהשקעות ניתן למצוא בתקני חשבונאות בינלאומיים או מקומיים.

48. השימוש באיחוד יחסי או בשיטת השווי המאזני אינו נאות כאשר הזכות בישות בשליטה משותפת נרכשה ומוחזקת אך ורק במטרה לממשה בעתיד הקרוב. השימוש אינו נאות אף

כאשר הישות בשליטה משותפת פועלת תחת מגבלות חמורות וארוכות טווח הפוגעות באופן משמעותי ביכולתה להעביר כספים או לספק הטבות לא כספיות אחרות למשתתף.

**49. החל מהמועד שבו ישות בשליטה משותפת הופכת לישות נשלטת של משתתף, על המשתתף לטפל בזכותו בישות הנשלטת בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6.**

#### **דוחות כספיים נפרדים של משתתף**

50. על מנת לענות על דרישות חוקיות או אחרות בתחומי שיפוט מסוימים, עשוי המשתתף להציג דוחות כספיים נפרדים. דוחות כספיים נפרדים כאמור, נערכים על מנת לענות על מגוון של צרכים וכתוצאה מכך, פרקטיקות דיווח שונות מיושמות בתחומי שיפוט שונים. לכן, תקן זה אינו מצביע על עדיפות לטיפול מסוים כלשהו.

#### **עסקאות בין משתתף לבין העסקה המשותפת**

51. כאשר משתתף מעביר או מוכר נכסים לעסקה משותפת, ההכרה בשיעור כלשהו של רווח או הפסד מהעסקה צריכה לשקף את מהות העסקה. כל עוד הנכסים מוחזקים על ידי העסקה המשותפת, ובתנאי שהמשתתף העביר את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות, יכיר המשתתף רק באותו חלק מהרווח או ההפסד, אשר מיוחס לזכויות של המשתתפים האחרים. המשתתף יכיר במלוא הסכום של הפסד כלשהו, כאשר העברת הנכסים או מכירתם מספקת ראיה להפחתה בשווי המימוש נטו של נכסים שוטפים, או להפסד מירידת ערך.

52. כאשר משתתף רוכש נכסים מהעסקה המשותפת, המשתתף לא יכיר בחלקו ברווחי העסקה המשותפת מהמכירה, עד אשר ימכור את הנכסים לצד שלישי. על המשתתף להכיר בחלקו בהפסדים שנוצרו ממכירות כאמור באותו אופן של הכרה ברווחים, פרט לכך שיש להכיר מיידיית בהפסדים כאשר הם מייצגים ירידת ערך בשווי המימוש נטו של נכסים שוטפים, או הפסד מירידת ערך.

53. על מנת להעריך האם עסקה בין משתתף לבין העסקה המשותפת מספקת ראיה לירידת ערך של נכס, יקבע המשתתף את הסכום בר ההשבה של הנכסים בהתאם להנחיות הרלוונטיות לגבי ירידת ערך נכסים. בעת קביעת שווי השימוש בנכס, יש לאמוד את תזרימי המזומנים העתידיים מהנכס בהתבסס על שימוש מתמשך בנכס וממימושו הסופי על ידי העסקה המשותפת.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> בחודש דצמבר 2004 פורסם תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים, אשר עוסק בבחינת הערך בספרים והכרה בהפסדים מירידת ערך של נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים.



## דיווח על זכויות בעסקאות משותפות בדוחות הכספיים של משקיע

54. משקיע בעסקה משותפת שאין לו שליטה משותפת, אך יש לו השפעה מהותית, ידווח על זכותו בעסקה המשותפת, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7.
55. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה, מספק הנחיות בדבר הטיפול החשבונאי בזכויות בעסקאות משותפות שבהן למשקיע אין שליטה משותפת או השפעה מהותית.

## מפעילים של עסקאות משותפות

56. מפעילים או מנהלים של עסקאות משותפות צריכים לטפל בעמלות כלשהן על פי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין.
57. אחד או יותר מהמשתתפים עשוי לפעול כמפעיל או כמנהל של העסקה המשותפת. מפעילים מקבלים בדרך כלל עמלת ניהול עבור תפקידם. העמלה מטופלת על ידי העסקה המשותפת כהוצאה.

## גילוי

58. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, משתתף ייתן גילוי בדבר:

(א) הסכום המצרפי של ההתחייבויות התלויות הבאות, בנפרד מהסכום של התחייבויות תלויות אחרות, למעט כאשר האפשרות לתזרים כלשהו החוצה בעת הסילוק היא קלושה:

(1) התחייבויות תלויות כלשהן שהתהוו למשתתף בהקשר לזכויותיו בעסקאות משותפות וחלקו בכל אחת מההתחייבויות התלויות שהתהוו לו ביחד עם משתתפים אחרים;

(2) חלקו בהתחייבויות התלויות של העסקאות המשותפות עצמן שבגינן יש לו התחייבות תלויה; וכן,

(3) התחייבויות תלויות אשר נוצרות מאחר שלמשתתף יש התחייבות תלויה בגין התחייבויותיהם של המשתתפים האחרים בעסקה המשותפת; וכן,

(ב) תיאור תמציתי של הנכסים התלויים הבאים וכן, אם יש, אומדן של ההשפעה הפיננסית שלהם, כאשר צפוי תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות:

(1) נכסים תלויים כלשהם של משתתף אשר נובעים מזכויותיו בעסקאות משותפות וחלקו בכל אחד מהנכסים התלויים אשר נובעים לו יחד עם משתתפים אחרים; וכן,

(2) חלקו בנכסים התלויים של העסקאות המשותפות עצמן.

59. משתתף יתן גילוי לסכום המצרפי של המחויבויות הבאות, בגין זכויותיו בעסקאות משותפות, בנפרד ממחויבויות אחרות:

(א) מחויבויות (commitments) הוניות כלשהן של המשתתף בהקשר לזכויותיו בעסקאות משותפות וחלקו בכל אחת מהמחויבויות ההוניות שהתהוו לו יחד עם משתתפים אחרים; וכן,

(ב) חלקו במחויבויות ההוניות של העסקאות המשותפות עצמן.

60. משתתף ייתן גילוי לרשימה ותיאור של זכויותיו בעסקאות משותפות משמעותיות ולשיעור זכויות הבעלות המוחזק בישויות בשליטה משותפת. משתתף אשר מדווח על זכויותיו בישויות בשליטה משותפת תוך שימוש בדיווח של שורה אחר שורה לצורך איחוד יחסי או שיטת השווי המאזני, ייתן גילוי לסכומים המצרפיים של כל אחד מהנכסים השוטפים, נכסים שאינם שוטפים, התחייבויות שוטפות, התחייבויות שאינן שוטפות, הכנסות והוצאות, המיוחסים לזכויותיו בעסקאות משותפות.

61. משתתף שאינו מפרסם דוחות כספיים מאוחדים מאחר שאין לו ישויות נשלטות, יתן גילוי למידע הנדרש בסעיפים 58, 59 ו- 60 (כאשר זה ישים).

62. יהיה זה נאות שמשתתף שאינו עורך דוחות כספיים מאוחדים, מאחר שאין לו ישויות נשלטות, יספק את אותו מידע לגבי זכויותיו בעסקאות משותפות, כמו משתתפים אשר מפרסמים דוחות כספיים מאוחדים.

## הוראות מעבר

63. בוטל.

64. בוטל.

65. בוטל.

## תחילה

66. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008, או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

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

## שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

68. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 8, *דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות* בסעיף 47 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 4, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות*.

69. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 8, *דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות* בסעיפים 7(ג), 48 ובתרשים המוצג בסעיף 37 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות*, הוחלפו בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות*.

**נספח 1 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 8 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפניה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
3. ההפניות בתקן הבינלאומי לתקנים הנאותים העוסקים בטיפול החשבונאי בנושא כלשהו הוחלפו בתקן זה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי רלוונטי לנושא וכן בהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי אשר רלוונטי לנושא.
4. ההפניות בתקן הבינלאומי לממשלה מקומית הוחלפו בתקן זה בהפניות לממשלה.
5. ההפניה בתקן הבינלאומי לבית חולים מקומי הוחלפה בתקן זה בהפניה לבית חולים.
6. לסעיף 53 בתקן הבינלאומי, נוספה בתקן זה הערת שוליים אשר קובעת כי בחודש דצמבר 2004 פורסם תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, *ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים*, אשר עוסק בבחינת הערך בספרים והכרה בהפסדים מירידת ערך של נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים.
7. סעיפים 65 - 63 לתקן הבינלאומי, אשר עוסקים בהוראות המעבר, הושמטו מתקן זה.
8. לתקן זה נוספו סעיפים 69 - 68 אשר עוסקים בשינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

**נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 31 (מתוקן 1998), דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 8. הבדלים אלה מפורטים בנספח 1.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 31, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 31:

1. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 נכללה פרשנות נוספת לזו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 31, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות בישויות ממשלתיות.
2. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן שימוש במונחים כגון דוח על הביצוע הכספי, דוח על המצב הכספי ונכסים נטו/הון עצמי בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8; המונחים המקבילים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31 הם דוח רווח והפסד, מאזן והון עצמי.
3. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 כולל מערכת של הגדרות של מונחים מקצועיים, השונה מתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31 (סעיף 5).
4. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 עושה שימוש בהגדרה אחרת של עסקה משותפת למול זו שנכללה בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31. המונח "הסדר חוזי" הוחלף ב"הסדר מחייב".

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

### חברי הוועדה

#### רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ  
ד"ר משה ברקת, רו"ח  
רו"ח יגאל גוזמן  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח רם לוי

### צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר  
רו"ח איריס אלדר  
רו"ח רויטל מדר דונסקוי

### משקיפה

גבי עדי כהן מור

### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים  
רו"ח שלומי אלעזר  
רו"ח מזל בן חמו  
רו"ח בועז דהרי  
רו"ח גילי ויצמן  
רו"ח ענת טרייבר  
רו"ח יפית נומברג  
רו"ח יוליה רבוי  
רו"ח אביחי רוזוג