

תקן חשבונאות בינלאומי 24
גילויים בהקשר לצד קשור

International Accounting Standard 24

Related Party Disclosures

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

| | |
|----|--|
| | מבוא* |
| | תקן חשבונאות בינלאומי 24 |
| | גילויים בהקשר לצד קשור |
| 1 | מטרת התקן |
| 2 | תחולה |
| 5 | תכלית הגילויים בהקשר לצד קשור |
| 9 | הגדרות |
| 13 | גילויים |
| 13 | כל הישויות |
| 25 | ישויות קשורות לממשלה |
| 28 | מועד תחילה והוראות מעבר |
| 29 | ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 24 (2003) |
| | נספח: |
| | תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות [†] |
| | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן |
| | חשבונאות בינלאומי 24 שפורסם בנובמבר 2009* |
| | בסיס למסקנות* |
| | נספח: |
| | תיקון לבסיס למסקנות של תקן חשבונאות בינלאומי 19 |
| | הטבות עובד* |
| | דעה מנוגדת* |
| | דוגמאות להמחשה* |
| | טבלת התאמה* |
| | * לא תורגם לעברית |

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 הנובעים מנספח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 8.

תקן חשבונאות בינלאומי 24

גילויים בהקשר לצד קשור

תקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור (IAS 24) מפורט בסעיפים 1-29 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 24 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 להבטיח כי דוחות כספיים של ישות מכילים את הגילויים הנחוצים כדי להפנות את תשומת הלב לאפשרות, כי ייתכן שמצבה הכספי והרווח או הפסד שלה הושפעו מקיומם של צדדים קשורים, מעסקאות עם צדדים כאלה ומיתרות שלהם שטרם נפרעו (outstanding balances), כולל מחויבויות.

תחולה

2. תקן זה ייושם לצורך:

- (א) זיהוי יחסים ועסקאות עם צד קשור;
- (ב) זיהוי יתרות שטרם נפרעו, כולל מחויבויות, בין ישות לבין הצדדים הקשורים אליה;
- (ג) זיהוי הנסיבות שבהן נדרש גילוי של פריטים בסעיפים (א) ו- (ב);
- (ד) קביעה של הגילויים שיש לתת לגבי פריטים אלה.

3. תקן זה מחייב גילוי של יחסי צד קשור, עסקאות צד קשור ויתרות צד קשור שטרם נפרעו, כולל מחויבויות, בדוחות הכספיים המאוחדים והנפרדים של חברה אם, של משקיעים בעלי שליטה משותפת על ישות מושקעת או של משקיעים בעלי השפעה מהותית על ישות מושקעת המוצגים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים או תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים. תקן זה חל גם על דוחות כספיים אינדיבידואליים.

4. בדוחות כספיים של ישות ניתן גילוי לגבי עסקאות צד קשור ויתרות צד קשור שטרם נפרעו עם ישויות אחרות בקבוצה. עסקאות צד קשור ויתרות צד קשור שטרם נפרעו תוך-קבוצתיות מבוטלות, למעט עסקאות בין ישות השקעה לבין חברות הבנות שלה הנמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, בעת הכנת דוחות כספיים מאוחדים של הקבוצה.

תכלית הגילויים בהקשר לצד קשור

5. יחסי צד קשור הם מאפיין רגיל של מסחר ועסקים. לדוגמה, לעיתים קרובות, ישויות מנהלות חלקים מפעילויותיהן באמצעות חברות בנות, עסקאות משותפות וחברות כלולות. בנסיבות אלה, יכולתה של הישות להשפיע על המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת היא באמצעות קיומה של שליטה, שליטה משותפת והשפעה מהותית.

6. יחסי צד קשור עשויים להיות בעלי השפעה על הרווח או ההפסד והמצב הכספי של ישות. צדדים קשורים עשויים להיקשר בעסקאות אשר צדדים שאינם קשורים לא היו נקשרים בהן. לדוגמה, ישות המוכרת סחורות לחברה האם שלה לפי עלות, עשויה שלא למכור בתנאים אלה ללקוח אחר. כמו כן, עסקאות בין צדדים קשורים עשויות שלא להתבצע באותם הסכומים שהיו מבוצעות בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים.

7. הרווח או ההפסד והמצב הכספי של ישות עשויים להיות מושפעים על ידי יחסי צד קשור, אף אם עסקאות צד קשור אינן מתרחשות. עצם קיומם של יחסי צד קשור עשוי להיות מספיק כדי להשפיע על העסקאות של הישות עם צדדים אחרים. לדוגמה, חברה בת עשויה להפסיק את יחסיה עם שותף עסקי בעת רכישה על ידי החברה האם של חברה אחות העוסקת בפעילות זהה לזו של השותף העסקי הקודם. לחלופין, צד אחד עשוי להימנע מלפעול בשל ההשפעה המהותית של אחר - לדוגמה, חברה בת עשויה לקבל הנחיה מהחברה האם שלה שלא לעסוק במחקר ופיתוח.

8. בשל סיבות אלה, ידיעה על עסקאות צד קשור, על יתרות צד קשור שטרם נפרעו, כולל מחויבויות, ועל יחסי צד קשור של ישות, עשויה להשפיע על הערכותיהם של המשתמשים בדוחות הכספיים לגבי פעולותיה, לרבות הערכות של הסיכונים וההזדמנויות בפניהם ניצבת הישות.

הגדרות

9. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

צד קשור (Related party) הוא אדם או ישות אשר קשורים לישות שמכינה את דוחותיה הכספיים (בתקן זה ישות זו מכונה הישות המדווחת).

(א) אדם או בן משפחה קרוב של האדם קשור לישות המדווחת אם אותו אדם הוא:

(i) בעל שליטה או שליטה משותפת על הישות המדווחת;

(ii) בעל השפעה מהותית על הישות המדווחת; או

(iii) הוא אחד מאנשי המפתח בהנהלה של הישות המדווחת או של החברה האם של הישות המדווחת;

(ב) ישות קשורה לישות המדווחת אם מתקיים אחד מהתנאים הבאים:

(i) הישות והישות המדווחת חברות באותה קבוצה (כלומר כל חברה אם, חברה בת וחברה אחות קשורות לאחרות).

(ii) ישות אחת היא חברה כלולה או עסקה משותפת של הישות האחרת (או חברה כלולה או עסקה משותפת של חברה בקבוצה שבה חברה הישות האחרת).

(iii) שתי הישויות הן עסקאות משותפות של אותו צד שלישי.

(iv) ישות אחת היא עסקה משותפת של ישות שלישית והישות האחרת היא חברה כלולה של הישות השלישית.

(v) הישות היא תוכנית הטבה לאחר סיום העסקה לרווחתם של עובדי הישות המדווחת או של עובדי ישות קשורה לישות המדווחת. אם הישות המדווחת מהווה בעצמה תוכנית כזו, המעסיקים המממנים קשורים אף הם לישות המדווחת.

(vi) ישות נשלטת או נשלטת במשותף על ידי אדם שזוהה בסעיף (א).

(vii) אדם שזוהה בסעיף (א)(i) הוא בעל השפעה מהותית על הישות או שהוא איש מפתח בהנהלה של הישות (או של חברה אם של הישות).

(viii) הישות או ישות אחרת שהיא חברה בקבוצה של הישות, מספקת שירותים של אנשי מפתח בהנהלה לישות המדווחת או לחברה האם של הישות המדווחת.

עסקת צד קשור (*A related party transaction*) היא העברה של משאבים, שירותים או מחויבויות בין הישות המדווחת וצד קשור, ללא קשר אם בוצע חיוב עבור כך.

בני משפחה קרובים של האדם (*Close members of the family of a person*) הם בני משפחה כאלה, אשר ניתן לצפות מהם להשפיע על אדם זה, או להיות מושפעים על ידו, בעסקיהם עם הישות וכוללים:

- (א) ילדיו של האדם ובן זוגו (Spouse or domestic partner);
- (ב) ילדי בן זוגו של האדם; וכן
- (ג) אנשים התלויים כלכלית באדם או בבן זוגו של האדם.

תיגמול (*Compensation*) כולל את כל הטבות העובד (כהגדרתם בתקן חשבונאות בינלאומי 19, הטבות עובד) לרבות הטבות עובד שלגביהן חל תקן דיווח כספי בינלאומי 2, תשלום מבוסס מניית. הטבות עובד הן כל צורות התמורה ששולמה, שתשולם או שסופקה על ידי הישות, או בעבור הישות, בתמורה לשירותים הניתנים לישות. הוא כולל גם תמורה כזו ששולמה בעבור חברה אם של הישות בקשר לישות. תיגמול כולל:

- (א) הטבות עובד לזמן קצר, כגון שכר עבודה, משכורת, תשלומים לביטוח לאומי, חופשה שנתית בתשלום וחופשת מחלה בתשלום, השתתפות ברווחים ובנוסעים (אם עומדות לתשלום בתוך שנים עשר חודשים מתום התקופה) והטבות לא כספיות (כגון טיפול רפואי, דיור, רכב צמוד או סחורות או שירותים ללא תשלום או במחיר מסובסד) לעובדים קיימים;

(ב) הטבות לאחר העסקה כגון פנסיות, הטבות פרישה אחרות, ביטוח חיים לאחר העסקה וטיפול רפואי לאחר העסקה;

(ג) הטבות עובד אחרות לזמן ארוך, כולל חופשה בגין ותק (long service) או חופשת שבתון, מענק יובל או הטבות אחרות בגין ותק, הטבות בשל אובדן כושר עבודה לזמן ארוך, אם הן אינן עומדות לתשלום במלואן בתוך שנים עשר חודשים שלאחר תום התקופה, השתתפות ברווחים, בונוסים ותיגמול נדחה;

(ד) הטבות בגין פיטורין; וכן

(ה) תשלום מבוסס מניות.

אנשי מפתח בהנהלה (Key management personnel) הם האנשים שיש להם סמכות ואחריות לתכנון פעילויות הישות, להכוונתן ולשליטה עליהן, במישרין או בעקיפין, לרבות דירקטור כלשהו (פעיל או לא פעיל) של ישות זו.

ממשלה (Government) מתייחסת לממשלה, מוסדות ממשלתיים וגופים דומים בין אם הם מקומיים, לאומיים או בינלאומיים.

ישות קשורה לממשלה (A government-related entity) היא ישות שנשלטת, נשלטת במשותף או מושפעת מהותית על ידי הממשלה.

המונחים "שליטה" ו-"ישות השקעה", "שליטה משותפת" ו-"השפעה מהותית" מוגדרים בתקן דיווח כספי בינלאומי 10, בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים ובתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, בהתאמה ומשמשים בתקן זה בהתאם למשמעותם כפי שהוגדרה בתקני דיווח כספי בינלאומיים שבהם הם מוגדרים.

10. בבחינת כל יחסי צדדים קשורים אפשריים, תשומת הלב מופנית למהות היחסים ולא רק לצורה המשפטית.

11. לעניין תקן זה, הצדדים הבאים אינם צדדים קשורים:

(א) שתי ישויות, רק בשל העובדה שיש להן דירקטור משותף או איש מפתח בהנהלה משותף או מאחר שלאיש מפתח בהנהלה של ישות אחת יש השפעה מהותית על הישות האחרת.

(ב) שני שותפים בעסקה משותפת, רק בגלל שהם חולקים שליטה משותפת על עסקה משותפת.

(ג) (i) נותני אשראי,

(ii) איגודים מסחריים,

(iii) נותני שירותים ציבוריים, וכן

(iv) מחלקות וסוכנויות ממשלתיות שאינן שולטות, שולטות במשותף או בעלות השפעה מהותית על הישות המדווחת,

רק בשל אופי עסקיהם הרגילים עם ישות (למרות שהם עשויים להשפיע על חופש הפעולה של ישות או להשתתף בתהליך קבלת ההחלטות שלה).

(ד) לקוח, ספק, זכיון, מפיץ או סוכן כללי עימם ישות מבצעת עסקאות בנפח עסקים משמעותי, רק בשל התלות הכלכלית הנוצרת.

12. בהגדרה של צד קשור, חברה כלולה כוללת חברות בנות של החברה הכלולה ועסקה משותפת כוללת חברות בנות של העסקה המשותפת. לפיכך, לדוגמה, חברה בת של חברה כלולה והמשקיע שיש לו השפעה מהותית על החברה הכלולה קשורים זה לזה.

גילויים

כל הישויות

13. יינתן גילוי ליחסים בין חברה אם לבין החברות הבנות שלה, ללא קשר אם היו עסקאות ביניהם. ישות תיתן גילוי לשם של החברה האם של הישות, ולשם של הצד הסופי השולט, אם הוא שונה. אם גם החברה האם של הישות וגם הצד הסופי השולט אינם מפיקים דוחות כספיים מאוחדים הזמינים לשימוש הציבור, יינתן בנוסף גילוי לשם של החברה האם הבאה הבכירה ביותר, אשר מפיקה דוחות כספיים כאמור.

14. כדי לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים לגבש דעה לגבי ההשפעות של יחסי צד קשור על ישות, ראוי לגלות את יחסי הצד הקשור כאשר קיימת שליטה, מבלי להתייחס לשאלה אם היו עסקאות בין הצדדים הקשורים.

15. דרישת הגילוי של יחסי צד קשור בין חברה אם לבין החברות הבנות שלה היא בנוסף לדרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 27 ובתקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות.

16. סעיף 13 מתייחס לחברה האם הבאה הבכירה ביותר. זו החברה האם הראשונה בקבוצה מעל החברה האם הישירה, אשר מפיקה דוחות כספיים מאוחדים הזמינים לשימוש הציבור.

17. ישות תיתן גילוי לסך התיגמול לאנשי מפתח בהנהלה ולגבי כל אחת מהקטגוריות הבאות:

(א) הטבות עובד לזמן קצר;

(ב) הטבות לאחר העסקה;

(ג) הטבות אחרות לזמן ארוך;

(ד) הטבות בגין פיטורין; וכן

(ה) תשלום מבוסס מניות.

17א. אם ישות מקבלת שירותים של אנשי מפתח בהנהלה מישות אחרת ('הישות המנהלת'), הישות אינה נדרשת ליישם את הדרישות בסעיף 17 לגבי התיגמול שעל הישות המנהלת לשלם לעובדיה או לדירקטורים שלה או לגבי התיגמול ששולם להם.

18. אם לישות היו עסקאות עם צדדים קשורים במהלך התקופות המכוסות על ידי הדוחות הכספיים, עליה לתת גילוי למהות היחסים עם הצד הקשור כמו גם מידע לגבי אותן עסקאות ויתרות שטרם נפרעו, כולל מחויבויות, הנחוצות למשתמשים להבנת ההשפעה הפוטנציאלית של יחסים אלה על הדוחות הכספיים. דרישות גילוי אלה הן נוסף לדרישות בסעיף 17. לכל הפחות, הגילויים יכללו:

(א) סכומן של העסקאות;

(ב) סכומן של היתרות שטרם נפרעו, כולל מחויבויות וכן:

(i) תנאיהן, לרבות ציון העובדה אם הן מובטחות, והאופי של התמורה שתינתן בעת סילוקן; וכן

- (ii) פרטים באשר לערבויות כלשהן שניתנו או שנתקבלו;
- (ג) הפרשות בגין חובות מסופקים הקשורות לסכומן של היתרות שטרם נפרעו; וכן
- (ד) ההוצאה שהוכרה במהלך התקופה בהתייחס לחובות רעים או לחובות מסופקים של צדדים קשורים.
18. יינתן גילוי לסכומים שהתהוו על ידי הישות עבור הספקה של שירותים של אנשי מפתח בהנהלה, אשר מסופקים על ידי ישות מנהלת נפרדת.
19. הגילויים הנדרשים בסעיף 18 יינתנו בנפרד לגבי כל אחת מהקטגוריות הבאות:
- (א) החברה האם;
- (ב) ישויות בעלות שליטה משותפת על ישות או בעלות השפעה מהותית עליה;
- (ג) חברות בנות;
- (ד) חברות כלולות;
- (ה) עסקאות משותפות בהם הישות היא שותפה בעסקה משותפת;
- (ו) אנשי מפתח בהנהלה של הישות או של החברה האם שלה; וכן
- (ז) צדדים קשורים אחרים.
20. הסיווג של סכומים לשלם לצדדים קשורים או סכומים לקבל מצדדים קשורים בקטגוריות השונות כנדרש בסעיף 19 הוא הרחבה של דרישת הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים, באשר למידע שיש להציג בדוח על המצב הכספי או בביאורים. הקטגוריות מורחבות כדי לספק ניתוח מקיף יותר של יתרות צד קשור וחלות על עסקאות צד קשור.

21. להלן דוגמאות לעסקאות אשר ניתן להן גילוי אם הן עם צד קשור:
- (א) רכישות או מכירות של סחורות (גמורות או לא גמורות);
 - (ב) רכישות או מכירות של נדל"ן או נכסים אחרים;
 - (ג) מתן או קבלת שירותים;
 - (ד) חכירות;
 - (ה) העברות של מחקר ופיתוח;
 - (ו) העברות בהתאם להסדרי רישוי;
 - (ז) העברות בהתאם להסדרי מימון (כולל הלוואות והשקעות הוניות במזומן או בעין (in kind));
 - (ח) תנאי ערבויות או בטחונות;
 - (ט) מחויבויות לבצע משהו אם אירוע מסוים מתרחש או לא מתרחש בעתיד, כולל חוזי ביצוע¹ (שהוכרו ושלא הוכרו); וכן
 - (י) סילוק של התחייבויות בעבור הישות או על ידי הישות בעבור צד קשור.
22. השתתפות על ידי חברה אם או חברה בת בתכנית הטבה מוגדרת, החולקת סיכונים בין ישויות בקבוצה, היא עסקה בין צדדים קשורים (ראה סעיף 42 לתקן חשבונאות בינלאומי 19 (כפי שתוקן בשנת 2011)).
23. גילויים לפיהם עסקאות צד קשור בוצעו בתנאים שווי ערך לאלה השוררים בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים, יינתנו רק אם תנאים כאלה ניתנים לאימות.

¹ תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים מגדיר חוזי ביצוע כחוזים שבמסגרתם אף לא אחד מהצדדים ביצע חלק כלשהו ממחויבותו, או שהמחויבות בוצעה על ידי הצדדים באופן חלקי שווה.

24. ניתן לתת גילוי במצטבר לפריטים בעלי אופי דומה, למעט כאשר נחוץ גילוי נפרד לצורך הבנת ההשפעות של עסקאות צד קשור על הדוחות הכספיים של הישות.

ישויות קשורות לממשלה

25. ישויות מדווחות פטורה מדרישות הגילוי של סעיף 18 בהקשר לעסקאות צד קשור ויתרות שטרם נפרעו, כולל מחויבויות, עם:

(א) ממשלה שיש לה שליטה או שליטה משותפת או השפעה מהותית על הישות המדווחת; וכן

(ב) ישויות אחרת שהיא צד קשור בגלל שלאותה ממשלה יש שליטה או שליטה משותפת או השפעה מהותית הן על הישות המדווחת והן על הישות האחרת.

26. אם ישויות מדווחות מיישמת את הפטור בסעיף 25, עליה לתת גילוי לפריטים הבאים על עסקאות ויתרות קשורות שטרם נפרעו שסעיף 25 מתייחס אליהן:

(א) השם של הממשלה ומהות היחסים עם הישות המדווחת (כלומר שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית);

(ב) המידע הבא בפירוט מספק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים של הישות להבין את ההשפעה של עסקאות עם צדדים קשורים בדוחותיה הכספיים:

(i) המהות והסכום של כל עסקה משמעותית בפני עצמה; וכן

(ii) לעסקאות האחרות שהן משמעותיות ביחד, אך אינן משמעותיות בפני עצמן, נתונים איכותיים וכמותיים לגבי היקפם. סוגי העסקאות כוללים את אלה שפורטו בסעיף 21.

27. בעת שימוש בשיקול דעתה לקביעת רמת הפירוט של הגילוי בהתאם לדרישות בסעיף 26(ב), הישות המדווחת תשקול את קירבת היחסים עם הצד הקשור וגורמים אחרים הרלוונטיים לקביעת רמת המשמעותיות של העסקה כגון אם העסקה:

(א) משמעותית מבחינת גודל;

(ב) בוצעה בתנאים שאינם תנאי שוק;

- (ג) מחוץ לפעילויות העסקיות הרגילות היום-יומיות, כגון רכישה ומכירה של עסקים;
- (ד) ניתן גילוי בגינה לרגולטורים או לרשויות פיקוח;
- (ה) דווחה להנהלה בכירה;
- (ו) כפופה לאישור בעלי המניות.

מועד תחילה והוראות מעבר

28. ישות תיישם תקן זה למפרע לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מותר, על ידי יישום מלא של התקן או על ידי יישום חלקי של סעיפים 25-27 לגבי ישויות קשורות לממשלה. אם ישות מיישמת תקן זה במלואו או יישום חלקי לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2011, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

28.A. תקן דיווח כספי בינלאומי 10, תקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים* ותקן דיווח כספי בינלאומי 12, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 3, 9, 11(ב), 15, 19(ב) ו-1(ה) ו-25. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10, תקן דיווח כספי בינלאומי 11 ותקן דיווח כספי בינלאומי 12.

28.B. *ישויות השקעה* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים 4 ו-9. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של *ישויות השקעה* מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם גם את כל התיקונים הנכללים ב*ישויות השקעה* באותו מועד.

28.G. *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012* שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיף 9 והוסיף את סעיפים 17A ו-18A. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 24 (2003)

29. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 24 *גילויים בהקשר לצד קשור* (כפי שעודכן בשנת 2003).