

ג. הצגה של דוחות כספיים

תוכן עניינים

עמוד	נוסח משולב של תקן חשבוונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים
47	

הצגה של דוחות כספיים

נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 34 (ינואר 2014)

תוכן עניינים

סעיפים	
א-ג	מבוא
1	מטרת התקן
2-4	תחולה
5	הגדרות
6-32	דוחות כספיים
6	מטרת הדוחות הכספיים
7-10	מערכת שלמה של דוחות כספיים
11-32	מאפיינים כלליים
11-13	הצגה נאותה
14-15	עסק חי
16-17	חשבונאות לפי בסיס צבירה
18-20	מהותיות והקבצה
21-24	קיזוז
25	תדירות הדיווח
26-30	מידע השוואתי
31-32	עקביות ההצגה
33-105	מבנה ותוכן
33	מבוא
34-37	זיהוי של הדוחות הכספיים
38-60	דוח על המצב הכספי
38-41	מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי
42-45	הבחנה בין שוטף לבין לא שוטף
46-48	נכסים שוטפים
49-55	התחייבויות שוטפות
56-60	מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי או בביאורים
61-80	דוח על הרווח הכולל
62-65	מידע שיוצג בדוח על הרווח הכולל
66-67	רווח או הפסד לתקופה
68-73	רווח כולל אחר לתקופה
74-80	מידע שיוצג בדוח על הרווח הכולל או בביאורים

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

81-86	דוח על השינויים בהון העצמי
81	מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון העצמי
82-86	מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון העצמי או בביאורים
87-88	דוח רווח והפסד ועודפים
89	דוח על תזרימי מזומנים
90-106	ביאורים
90-93	מבנה
94-98	גילוי למדיניות חשבונאית
99-104	גורמים לחוסר ודאות באומדן
105-106	גילויים אחרים
107	הוראות מעבר ומועד תחילה
108-141	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

נספח א' - המחשת ההצגה של דוחות כספיים

הצגה של דוחות כספיים

נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 34 (ינואר 2014)

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. 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 בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-141. 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 החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

- א. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות החליטה לפרסם תקן בנושא הצגה של דוחות כספיים. בשנת 1993 פורסמו תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג - 1993 אשר קבעו דרישות לגבי הצגת דוחות כספיים של חברות שחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 חל עליהן. במהלך השנים, הפכו חלק מדרישות אלה לפרקטיקה מקובלת בישראל ושימשו אף להצגת הדוחות הכספיים של חברות פרטיות.
- ב. בעקבות אימוץ גורף של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, בוטלו בינואר 2010 תקנות ניירות ערך אלה ובמקומם פורסמו תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע - 2010. התקנות החדשות כוללות בעיקר דרישות גילוי לגבי נכסים והתחייבויות פיננסיים, השקעות בחברות וזכויות במקרקעין. בתקן זה אין כוונה ליישם תקנות אלה.
- ג. תקן זה מבוסס ברובו על תקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגה של דוחות כספיים. תקן זה שונה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 במספר נושאים בהם הוועדה המקצועית מצאה לנכון להתאים את הדרישות לישויות המדווחות בהתאם לתקינה הישראלית. כמו כן, דרישות הגילוי בתקן זה מצומצמות יותר מדרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 1.

מטרת התקן

1. התקן קובע את הבסיס להצגת דוחות כספיים למטרות כלליות (general purpose financial statements), כדי להבטיח השוואתיות עם הדוחות הכספיים של הישות לתקופות קודמות וגם עם הדוחות הכספיים של ישויות אחרות. התקן מפרט דרישות כוללות להצגת דוחות כספיים, הנחיות לגבי המבנה שלהם ודרישות מינימליות לגבי התוכן שלהם. התקן אינו כולל דרישות של הכרה ומדידה.

תחולה

2. ישות, למעט ישות שהיא מלכ"ר, תיישם תקן זה בהכנה ובהצגה של דוחות כספיים למטרות כלליות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). ישות שהיא מלכ"ר תיישם את גילוי דעת מספר 69 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ואת תקן חשבונאות מספר 5 תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים.

3. תקן זה אינו חל על המבנה והתוכן של דוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים המוכנים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 14 דיווח כספי לתקופת ביניים. אולם, סעיפים 11-24 חלים על דוחות כספיים כאלה.

4. יתכן שישויות שאין להן הון עצמי כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 22 (מעודכן 2017) מכשירים פיננסיים: גילוי הצגה (לדוגמה קרנות נאמנות מסוימות) וישויות שהון המניות שלהן אינו הון עצמי (לדוגמה אגודות שיתופיות מסוימות) יהיו צריכות להתאים את ההצגה בדוחות הכספיים של זכויות החברים או זכויות מחזיקי יחידות ההשתתפות (unitholders).

הגדרות

5. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

תקני חשבונאות הם:

(א) תקני חשבונאות שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - המוסד לתקינה),

- (ב) גילויי דעת שפורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בנושאי חשבונאות ודיווח כספי,
- (ג) הבהרות שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, וכן
- (ד) הבהרות שפורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בנושאי חשבונאות ודיווח כספי.

דוחות כספיים למטרות כלליות (General purpose financial statements) - (יכוננו להלן "דוחות כספיים") הם דוחות כספיים שמיועדים למלא את הצרכים של משתמשים שאינם בעמדה המאפשרת להם לדרוש מישות לערוך דיווחים שמתאמים (tailored) לצרכי המידע המיוחדים שלהם.

לא מעשי (Impracticable) - יישום של דרישה אינו מעשי כאשר ישות אינה יכולה ליישם את הדרישה לאחר שהיא ביצעה כל מאמץ סביר לעשות כן.

מהותי (Material) - השמטות או הצגות מוטעות של פריטים הן מהותיות אם הן יכולות, יחד או כל אחת בנפרד, להשפיע על החלטות כלכליות שמשתמשים מקבלים על בסיס הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה בגודל ובמהות של השמטה או ההצגה המוטעית בהתחשב במכלול הנסיבות. גודלו או מהותו של הפריט, או שילוב שלהם, עשויים להיות הגורם המכריע.

כדי להעריך אם השמטה או הצגה מוטעית עשויות להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים, ובכך להיות מהותיות, נדרש לשקול את המאפיינים של משתמשים אלה. בסעיף 25 של המסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם נקבע כי "ההנחה היא שהמשתמשים הם בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות ובחשבונאות וכי הם מוכנים לעיין במידע בשקידה סבירה." לפיכך, ההערכה צריכה לקחת בחשבון את האופן שבו ניתן לצפות באופן סביר שמשותמשים בעלי תכונות כאלה יושפעו כאשר הם מקבלים החלטות כלכליות.

^א הגדרת "מהותי" תוקנה על ידי סעיף 5 לשיפור תקנים קיימים 2017(א) בתחילה מ-1.1.2017.

ביאורים (Notes) כוללים מידע בנוסף למידע שמוצג בדוח על המצב הכספי, בדוח על הרווח הכולל, בדוח רווח והפסד הנפרד (אם מוצג), בדוח על השינויים בהון העצמי ובדוח על תזרימי המזומנים. ביאורים מספקים תיאורים מילוליים ופירוטי משנה (disaggregations) לפריטים שמוצגים באותם דוחות, ומידע לגבי פריטים שאינם כשירים להכרה באותם דוחות.

רווח כולל אחר (Other comprehensive income) מורכב מפריטי הכנסות והוצאות (כולל תיאומים בגין סיווג מחדש) שאינם מוכרים ברווח או הפסד, בהתאם לטיפול שנדרש או מותר בתקני חשבונאות אחרים.

דוגמאות לפריטים שנזקפים לרווח כולל אחר, כוללות, בין היתר:

(א) שינויים בקרן הערכה מחדש (ראה תקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע ותקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים);

(ב) רווחים והפסדים שנובעים מתרגום הדוחות הכספיים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן) השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ);

(ג) הפרשי שער הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן));

(ד) ²מדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת, אם רלוונטי.

בעלים (Owners) הם אלו המחזיקים במכשירים שמסווגים כהון עצמי.

רווח או הפסד (Profit or loss) הוא סך הכל ההכנסה פחות ההוצאות, למעט רכיבים של רווח כולל אחר.

תיאומים בגין סיווג מחדש (Reclassification adjustments) הם סכומים שסווגו מחדש לרווח או הפסד בתקופה השוטפת, שהוכרו בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות ברווח כולל אחר.

² נוסף על ידי סעיף 61(א) לתקן חשבונאות מספר 39 בתחילה מ-1.1.2018.

סך הכל רווח כולל (*Total comprehensive income*) הוא השינוי בהון העצמי במהלך תקופה שנגרם כתוצאה מעסקאות ומאירועים אחרים, למעט אותם שינויים שנגרמו כתוצאה מעסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים.

סך הכל רווח כולל מורכב מכל הרכיבים של "רווח או הפסד" ושל "רווח כולל אחר".

דוחות כספיים

מטרת הדוחות הכספיים

6. דוחות כספיים הם מצג מובנה (structured) של המצב הכספי ושל תוצאות הפעילות של ישות. המטרה של דוחות כספיים היא לספק מידע לגבי המצב הכספי, תוצאות הפעילות ותזרימי המזומנים של ישות שהוא שימושי לתחום רחב של משתמשים לצורך קבלת החלטות כלכליות. דוחות כספיים גם מראים את תוצאות ניהול המשאבים שהופקדו בידי ההנהלה. בכדי לקיים מטרה זו, דוחות כספיים מספקים מידע לגבי הפריטים הבאים של ישות:

- (א) נכסים ;
- (ב) התחייבויות ;
- (ג) הון עצמי ;
- (ד) הכנסות והוצאות, לרבות רווחים והפסדים ;
- (ה) השקעות (contributions) על ידי בעלים וחלוקות לבעלים, מכוח מעמדם כבעלים ; וכן
- (ו) תזרימי מזומנים.

מידע זה, יחד עם מידע אחר שנכלל בביאורים, מסייע למשתמשים בדוחות כספיים בחיזוי של תזרימי המזומנים העתידיים של הישות.

מערכת שלמה של דוחות כספיים

7. מערכת שלמה של דוחות כספיים מורכבת מ:

(א) דוח על המצב הכספי לסוף התקופה;

(ב) דוח על הרווח הכולל לתקופה;

(ג) דוח על השינויים בהון העצמי לתקופה;

(ד) דוח על תזרימי מזומנים לתקופה;

(ה) ביאורים, הכוללים את תמצית המדיניות החשבונאית המשמעותית וביאורי הסבר אחרים.

במקרים בהם הדוח על תזרימי מזומנים אינו מוסיף מידע בעל משמעות על המידע המצוי בחלקים האחרים בדוחות הכספיים, אין חובה לכלול דוח זה.

ישות רשאית להשתמש בכותרות השונות מהכותרות שבהן נעשה שימוש בתקן זה כדי לתאר את הדוחות.

8. אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות בתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית, ישות רשאית להציג דוח רווח והפסד ועודפים יחיד במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי (ראה סעיפים 87-88).

9. ישות תציג באותה רמת הבלטה את כל הדוחות הכספיים במערכת שלמה של דוחות כספיים.

10. כפי שמותר בסעיף 61, ישות רשאית להציג את הרכיבים של רווח או הפסד כחלק מדוח יחיד על רווח כולל, או בדוח רווח והפסד נפרד. כאשר מוצג דוח רווח והפסד, הוא מהווה חלק ממערכת שלמה של דוחות כספיים ויש להציגו מייד לפני הדוח על הרווח הכולל.

מאפיינים כלליים

הצגה נאותה

11. דוחות כספיים יציגו באופן נאות את המצב הכספי, תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של ישות. הצגה נאותה דורשת מצג נאמן של ההשפעות של עסקאות, ושל אירועים ומצבים אחרים בהתאם להגדרות של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות, ולקריטריונים להכרה בהם, המפורטים במסגרת המושגית. קיימת הנחה שיישום תקני חשבונאות, יחד עם גילוי נוסף כאשר נדרש, תוצאתם היא דוחות כספיים שמשיגים הצגה נאותה.

12. בכל הנסיבות למעשה (virtually all), ישות משיגה הצגה נאותה באמצעות יישום תקני החשבונאות הרלוונטיים. הצגה נאותה דורשת גם מישות:

(א) לבחור וליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. תקן חשבונאות מספר 35 קובע מידרג של הנחיות בעלות סמכות (authoritative) שעל ההנהלה לשקול בהעדר תקן חשבונאות שחל ספציפית על פריט.

(ב) להציג מידע, לרבות מדיניות חשבונאית, באופן שמספק מידע רלוונטי, מהימן, בר-השוואה ומובן.

(ג) לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות של תקני החשבונאות אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות ואירועים ומצבים מסוימים אחרים על המצב הכספי ותוצאות הפעולות של הישות.

13. ישות לא יכולה לתקן מדיניות חשבונאית לא נאותה באמצעות גילוי של המדיניות החשבונאית שבה נעשה שימוש, וגם לא באמצעות ביאורים או הסברים.

עסק חי

14. ההנהלה נדרשת להעריך את יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי כאשר היא מכינה דוחות כספיים. ישות תכין דוחות כספיים על בסיס עסק חי אלא אם ההנהלה מתכוונת לפרק את הישות או להפסיק את פעילותה המסחרית, או שאין לה חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת. כאשר ההנהלה, בעת ביצוע ההערכה, מודעת

לכך שקיימות אי ודאויות מהותיות שקשורות לאירועים או למצבים שעשויים להטיל ספק משמעותי על יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, על הישות לתת גילוי לאי ודאויות אלה. כאשר ישות לא מכינה דוחות כספיים על בסיס עסק חי, עליה לתת גילוי לעובדה זו, וגם לבסיס שלפיו היא הכינה את הדוחות הכספיים ולסיבה שבגינה הישות לא נחשבת עסק חי.

15. בעת ההערכה אם הנחת העסק החי היא נאותה, ההנהלה מביאה בחשבון את כל המידע הזמין לגבי העתיד הנראה לעין, שמשמעו תקופה של 12 חודש מתום תקופת הדיווח, אלא אם היו נסיבות המורות בעליל אחרת. קדם תום תקופת הדיווח ביותר משנה ממועד אישור הדוחות הכספיים, תוארך התקופה האמורה עד מועד אישור הדוחות הכספיים. רמת ההערכה תלויה בעובדות של כל מקרה. כאשר לישות יש היסטוריה של פעילויות רווחיות וגישה זמינה למשאבים כספיים, הישות אינה נדרשת לבצע ניתוח מפורט כדי להגיע למסקנה שלפיה החשבונאות לפי בסיס עסק חי היא נאותה. במקרים אחרים, יתכן שההנהלה תצטרך לשקול תחום רחב של גורמים שקשורים לרווחיות השוטפת והחזויה, לוחות סילוקין לפירעון חובות ומקורות פוטנציאליים למימון חלופי, לפני שהיא תוכל להניח את דעתה כי בסיס העסק החי הוא נאות.

חשבונאות לפי בסיס צבירה

16. ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחות הכספיים ינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם.

17. כאשר נעשה שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה, ישות מכירה בפריטים כנכסים, התחייבויות, הון עצמי, הכנסות והוצאות (המרכיבים של דוחות כספיים) כאשר הם מקיימים את ההגדרות והקריטריונים להכרה במרכיבים אלה שנקבעו במסגרת המושגית.

מהותיות והקבצה

18. ישות תציג בנפרד כל קבוצה מהותית של פריטים דומים. ישות תציג בנפרד פריטים שהמהות או מאפיין הפעילות שלהם אינם דומים אלא אם הם לא מהותיים.

19. דוחות כספיים נוצרים כתוצאה מעיבוד של מספר גדול של עסקאות או של אירועים אחרים שמקובצים לקבוצות בהתאם

למהותם או למאפיין הפעילות שלהם. השלב הסופי בתהליך ההקבצה והסיווג הוא ההצגה של נתונים תמציתיים ומסווגים, שיוצר סעיפים בדוחות הכספיים. אם סעיף אינו מהותי בפני עצמו, הוא מקובץ יחד עם פריטים אחרים בדוחות האלה או בביאורים. פריט שאינו מספיק מהותי כדי שתתחייב הצגה נפרדת שלו בגוף הדוחות עשוי להיות מהותי מספיק כדי שתתחייב הצגה נפרדת שלו בביאורים.

20. ישות אינה נדרשת לתת גילוי ספציפי שנדרש על ידי תקן חשבונאות אם המידע אינו מהותי.

קיצוץ

21. ישות לא תקיפה בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם הדבר נדרש או מותר לפי תקני חשבונאות.

22. מדידה נטו של נכסים, לאחר ניכוי של הפרשות (valuation allowances) - לדוגמה, הפרשות להתיישנות בגין מלאי והפרשות לחובות מסופקים בגין חייבים - אינה קיצוץ.

23. תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות מגדיר הכנסות ודורש מישות למדוד אותן לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות (trade discounts) ו/או הנחות כמות (volume rebates) שהישות מעניקה. ישות נוטלת על עצמה, במהלך הפעילויות הרגילות שלה, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות (revenue). ישות מציגה את התוצאות של עסקאות כאלה, כאשר הצגה זו משקפת את המהות של העסקה או של האירוע האחר, על ידי קיצוץ בין הכנסה כלשהי לבין הוצאות קשורות שנובעות מאותה עסקה. לדוגמה:

(א) ישות מציגה רווחים והפסדים בגין מימוש של נכסים לא שוטפים, לרבות השקעות ונכסים תפעוליים, על ידי ניכוי של הערך בספרים של הנכס ושל הוצאות המכירה הקשורות מהתקבולים בגין המימוש; וכן

(ב) ישות רשאית לקיזז בין הוצאות בגין הפרשה שהוכרה לבין סכומי שיפוי המתייחסים לאותו עניין, ככל שניתן להכיר בהם.

24. בנוסף, ישות מציגה רווחים והפסדים שנובעים מקבוצה של עסקאות דומות על בסיס נטו, לדוגמה, רווחים והפסדים משערי

חליפין של מטבע חוץ. אולם, ישות מציגה רווחים והפסדים אלה בנפרד אם הם מהותיים.

תדירות הדיווח

25. ישות תציג מערכת שלמה של דוחות כספיים (כולל מידע השוואתי) לפחות אחת לשנה.

מידע השוואתי

26. ישות תציג מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת לגבי כל הסכומים שמדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, למעט כאשר תקני חשבונאות מתירים או דורשים אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי כאשר הוא רלוונטי להבנה של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

27. במקרים מסוימים, מידע מילולי שנכלל בדוחות כספיים לגבי התקופה הקודמת (התקופות הקודמות) ממשיך להיות רלוונטי בתקופה השוטפת. לדוגמה, ישות מגלה בתקופה השוטפת פרטים לגבי מחלוקת משפטית, אשר תוצאותיה היו לא ודאיות בסוף תקופת הדיווח הקודמת, ואשר עדיין לא נפתרה. המידע לגבי העובדה שאי הודאות הייתה קיימת בסוף תקופת הדיווח הקודמת, ולגבי הצעדים שננקטו במהלך התקופה כדי לפתור את אי הודאות, מועיל (benefit) למשתמשים.

28. כאשר הישות משנה את ההצגה או את הסיווג של פריטים בדוחות הכספיים שלה, הישות תסווג מחדש סכומים השוואתיים, אלא אם הסיווג מחדש אינו מעשי. כאשר ישות מסווגת מחדש סכומים השוואתיים, הישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) המהות של הסיווג מחדש;

(ב) הסכום של כל פריט או של כל קבוצה של פריטים שסווגו מחדש.

29. כאשר אין זה מעשי לסווג מחדש סכומים השוואתיים, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) הסיבה שבגינה הסכומים לא סווגו מחדש; וכן

(ב) המהות של התיאומים שהיו מבוצעים אם הסכומים היו מסווגים מחדש.

30. תקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מפרט את התיאומים למידע השוואתי שנדרשים כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית או מתקנת טעות.

עקביות ההצגה

31. ישות תשמור על ההצגה והסיווג של פריטים בדוחות הכספיים מתקופה אחת לתקופה הבאה, אלא אם:

(א) בעקבות שינוי משמעותי במהות של הפעילויות של הישות או בעקבות סקירה של הדוחות הכספיים שלה, ברור שהצגה או סיווג אחרים יהיו נאותים יותר בהתאם לקריטריונים לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות מספר 35; או

(ב) תקן חשבונאות דורש שינוי בהצגה.

32. לדוגמה, רכישה משמעותית או מימוש משמעותי, או סקירה של ההצגה של הדוחות הכספיים, עשויים להצביע על כך שנדרש להציג את הדוחות הכספיים באופן שונה. ישות משנה את ההצגה של הדוחות הכספיים שלה רק אם ההצגה לאחר השינוי מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים וגם סביר שהמבנה החדש ימשיך, כך שלא תיפגם יכולת ההשוואה. כאשר ישות מבצעת שינויים כאלה בהצגה, היא מסווגת מחדש את המידע השוואתי שלה בהתאם לסעיפים 28 ו-29.

מבנה ותוכן

מבוא

33. תקן זה דורש גילויים מסוימים בדוח על המצב הכספי או בדוח על הרווח הכולל, בדוח רווח והפסד הנפרד (אם מוצג), או בדוח על השינויים בהון העצמי, ודורש גילוי לסעיפים אחרים בדוחות אלה או בביאורים. גילוי דעת מספר 51 דין וחשבון על תזרימי מזומנים קובע דרישות להצגה של מידע על תזרימי מזומנים.

זיהוי של הדוחות הכספיים

34. ישות תזזה בבירור את הדוחות הכספיים ותבדיל ביניהם לבין כל דיווח או דוח שמצורף אליהם כגון סקירה פיננסית של ההנהלה ודיווחים לרשויות פיקוח.
35. ישות תזזה בבירור כל דוח כספי ואת הביאורים. בנוסף, ישות תציג בצורה בולטת את המידע שמפורט להלן, ותחזור עליו כאשר הדבר נדרש כדי שהמידע שמוצג יהיה ניתן להבנה:
- (א) שם הישות המדווחת או אמצעי אחר לזיהוי, וכל שינוי במידע זה מסוף תקופת הדיווח הקודמת;
- (ב) אם הדוחות הכספיים הם של ישות בודדת או של קבוצה של ישויות;
- (ג) תאריך סוף תקופת הדיווח או התקופה שמכוסה על ידי מערכת הדוחות הכספיים או הביאורים;
- (ד) מטבע ההצגה, כפי שהוגדר בתקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן); וכן
- (ה) מידת העיגול (rounding) שבה נעשה שימוש לצורך ההצגה של סכומים בדוחות הכספיים.
36. ישות מקיימת את הדרישות של סעיף 35 באמצעות הצגת כותרות מתאימות לעמודים, לדוחות, לביאורים, לטורים ולדומיהם. נדרש להפעיל שיקול דעת כדי לקבוע את הדרך הטובה ביותר להצגת מידע כזה. לדוגמה, כאשר ישות מציגה דוחות כספיים בדרך אלקטרונית, לא תמיד נעשה שימוש בדפים נפרדים; במצב זה ישות מציגה את הפריטים שצוינו לעיל כדי להבטיח שניתן יהיה להבין את המידע שנכלל בדוחות הכספיים.
37. לעתים קרובות, ישות גורמת לדוחות כספיים להפוך להיות מובנים יותר באמצעות הצגה של מידע באלפי או במיליוני יחידות של מטבע ההצגה. הצגה זו מקובלת כל עוד שהישות נותנת גילוי למידת העיגול, ולא משמיטה מידע מהותי.

דוח על המצב הכספי

מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי

38. הדוח על המצב הכספי יכלול, לכל הפחות, סעיפים שמציגים את הסכומים הבאים:

- (א) רכוש קבוע;
- (ב) נדל"ן להשקעה;
- (ג) נכסים בלתי מוחשיים;
- (ד) נכסים פיננסיים (למעט סכומים שמוצגים לפי (ה), (ז) ו- (ח));
- (ה) השקעות שמטופלות לפי שיטת השווי המאזני;
- (ו) מלאי;
- (ז) לקוחות וחייבים אחרים;
- (ח) מזומנים ושווי מזומנים;
- (ט) ³סך הכל נכסים שמסווגים כמוחזקים למכירה ונכסים שנכללים בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו;
- (י) ספקים וזכאים אחרים;
- (יא) הפרשות;
- (יב) התחייבויות פיננסיות (למעט סכומים שמוצגים לפי (י) ו- (יא));
- (יג) התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים לזמן ארוך, כפי שהוגדרו בתקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה;

² תוקן על ידי סעיף 51(א) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-1.1.2017.

(יד) ⁷התחייבויות שנכללות בקבוצות מימוש שמסווגות כמוזקות למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38;

(טו) זכויות מיעוט, המוצגות בין ההתחייבויות לבין ההון העצמי; וכן

(טז) הון מונפק, פרמיה על מניות וקרנות הון.

39. ישות תציג בדוח על המצב הכספי סעיפים, כותרות וסיכומי משנה נוספים כאשר הצגה כזו רלוונטית להבנה של המצב הכספי של הישות.

39א. ⁷כאשר ישות מציגה נכסים שוטפים ולא שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה, היא לא תסווג נכסי (התחייבויות) מסים נדחים כנכסים שוטפים (התחייבויות שוטפות).

40. תקן זה לא קובע את הסדר או את המתכונת שלפיהם ישות מציגה פריטים. סעיף 38 פשוט מספק רשימה של פריטים שהם שונים מספיק במהותם או במאפיין הפעילות שלהם כדי שתידרש הצגה נפרדת בדוח על המצב הכספי. בנוסף:

(א) סעיפים נכללים כאשר הגודל, המהות או מאפיין הפעילות של פריט או של הקבוצה של פריטים דומים הם כאלה שהצגה נפרדת רלוונטית להבנה של המצב הכספי של הישות; וכן

(ב) ניתן לתקן את התיאורים שבהם נעשה שימוש ואת הסדר של פריטים או את ההקבוצה של פריטים דומים בהתאם למהות של הישות ושל העסקאות שלה, כדי לספק מידע שהוא רלוונטי להבנה של המצב הכספי של הישות.

41. ישות מפעילה שיקול דעת אם להציג בנפרד פריטים נוספים בהתבסס על הערכה של:

(א) המהות והנוילות של נכסים;

(ב) מאפיין הפעילות של נכסים בתוך הישות; וכן

⁷ תוקן על ידי סעיף 51(ב) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-2017.1.1.
⁸ נוסף על ידי סעיף 11 לשיפור תקנים קיימים 2017(ב) – (תקינה ישראלית) בתחילה מ-2018.1.1.

(ג) הסכומים, המהות והעיתוי של התחייבויות.

הבחנה בין שוטף לבין לא-שוטף

42. ישות תציג נכסים שוטפים ולא-שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא-שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה בהתאם לסעיפים 46-55, למעט כאשר הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. כאשר חריג זה חל, ישות תציג את כל הנכסים והתחייבויות לפי סדר הנזילות שלהם.
43. כאשר ישות מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור, סיווג נפרד בדוח על המצב הכספי של נכסים והתחייבויות שוטפים ולא-שוטפים מספק מידע שימושי באמצעות ההבחנה בין נכסים נטו שממוחזרים באופן מתמשך כהון חוזר לבין אלה שמשמשים לצורך הפעילויות לזמן ארוך של הישות. הסיווג הנפרד גם מבליט נכסים שצפוי (expected) שימומשו במהלך המחזור התפעולי השוטף, ועל התחייבויות שמועד הסילוק שלהן יחול במהלך אותה תקופה.
44. לגבי ישויות מסוימות, כגון מוסדות כספיים, הצגה של נכסים ושל התחייבויות בסדר עולה או יורד של נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי מאשר הצגה על בסיס שוטף/לא שוטף, משום שהישות לא מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור.
45. לצורך יישום סעיף 42, ישות רשאית להציג חלק מהנכסים ומההתחייבויות שלה תוך שימוש בסיווג על בסיס שוטף/לא-שוטף ואחרים לפי סדר הנזילות כאשר הצגה זו מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. הצורך בהצגה על בסיס מעורב עשוי להיווצר כאשר לישות יש פעילויות מגוונות.

נכסים שוטפים

46. ישות תסווג נכס כנכס שוטף כאשר:
- (א) היא מצפה (expects) לממש את הנכס, או מתכוונת למכור או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;
- (ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;

(ג) היא מצפה לממש את הנכס בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או

(ד) הנכס הוא מזומן או שווה מזומן (כפי שהוגדר בגילוי דעת מספר 51) אלא אם הנכס מוגבל כך שלא ניתן להחליף אותו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות במשך 12 חודש לפחות או במשך תקופת המחזור התפעולי, לפי העניין, לאחר תקופת הדיווח.

ישות תסווג את כל הנכסים האחרים כנכסים לא-שוטפים.

47. בתקן זה נעשה שימוש במונח 'לא-שוטף' כך שהוא כולל נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים פיננסיים שהם לזמן ארוך במהותם. התקן לא אוסר על שימוש בתיאורים חלופיים כל עוד שהמשמעות ברורה.

48. המחזור התפעולי של ישות הוא הזמן שחולף בין הרכישה של נכסים לצורך עיבוד לבין המימוש שלהם למזומנים או לשווי מזומנים. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של הישות, קיימת הנחה שהוא 12 חודש. נכסים שוטפים כוללים נכסים (כגון מלאי ולקוחות) שנמכרים, נצרכים או ממומשים כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל גם כאשר לא צפוי (expected) שהם ימומשו בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. נכסים שוטפים כוללים גם נכסים שמוחזקים בעיקר לצורך מסחר (לדוגמה, השקעה שוטפת) וגם את החלק השוטף (current portion) של נכסים פיננסיים לא שוטפים.

התחייבויות שוטפות

49. **ישות תסווג התחייבות כהתחייבות שוטפת כאשר:**

(א) היא מצפה (expects) לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;

(ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר;

(ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או

(ד) אין לישות במועד אישור הדוחות הכספיים זכות בלתי מותנית לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיפים 53 ו-54).

הישות תסווג את כל ההתחייבויות האחרות כהתחייבויות לא שוטפות. תנאי התחייבות, אשר מאפשרים לצד שכנגד לדרוש הנפקה של מכשירים הוניים בתמורה לסילוק ההתחייבות, אינם משפיעים על סיווגה.

50. התחייבויות שוטפות מסוימות, כגון ספקים וצבירות מסוימות בגין עלויות של עובדים ועלויות תפעוליות אחרות, הן חלק מההון החוזר שבו נעשה שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות. ישות מסווגת פריטים תפעוליים כאלה כהתחייבויות שוטפות גם אם מועד הסילוק שלהם יחול לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח. אולם, פריטים כגון אגרות חוב שהונפקו והלוואות שהתקבלו, שאינם משמשים את הישות בפעילות התפעולית שלה, מסווגים כהתחייבויות לא שוטפות אם מועד הסילוק שלהן יחול לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח, גם אם מועד הסילוק יחול במהלך המחזור התפעולי הרגיל של הישות. אותו מחזור תפעולי רגיל חל על הסיווג של נכסים והתחייבויות של ישות.

51. התחייבויות שוטפות אחרות אינן מסולקות כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל, אבל מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, או שהן מוחזקות בעיקר לצורך מסחר. דוגמאות הן, משיכות יתר בבנק, והחלק השוטף של ההתחייבויות פיננסיות לא שוטפות, דיבידנדים לשלם, זכאים בגין מסים על הכנסה וזכאים אחרים שאינם ספקים. התחייבויות פיננסיות, שמספקות מימון לזמן ארוך (כלומר אינן חלק מההון החוזר שבו נעשה שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות) ושמועד הסילוק שלהן לא יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, הן התחייבויות לא שוטפות, בכפוף לאמור בסעיפים 53 ו-54.

52. ישות מסווגת את ההתחייבויות הפיננסיות שלה כשוטפות כאשר מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, גם אם התקופה המקורית היתה ארוכה יותר מ-12 חודש. לדוגמה, אם לישות התחייבות פיננסית שמועד הסילוק המקורי שלה חל לאחר 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, אך בעקבות הפרה של תנאי מתנאי ההתחייבות קיימת לצד שכנגד זכות לדרוש פירעון מיידי של ההתחייבות, על הישות לסווג את ההתחייבות הפיננסית כשוטפת, בכפוף לסעיף 54.

53. אם ישות מצפה, ויכולה לפי שיקול דעתה, למחזר או לגלגל (roll over) מחויבות ל- 12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח בהתאם להסדר הלוואה (loan facility) קיים עם אותו מלווה באותם תנאים או בתנאים דומים, היא מסווגת את המחויבות כלא-שוטפת, גם אם מועד הסילוק ללא המיחזור של המחויבות היה חל במהלך תקופה קצרה יותר. אולם, כאשר המיחזור או הגלגול של המחויבות אינו נתון לשיקול דעתה של הישות (לדוגמה, כאשר אין הסדר למיחזור), הישות לא מביאה בחשבון את הפוטנציאל למחזר את המחויבות והמחויבות מסווגת כשוטפת.
54. כאשר ישות מפירה בסוף תקופת הדיווח, או לפני תאריך זה, תנאי של הסכם הלוואה לזמן ארוך וכתוצאה מכך ההתחייבות הופכת להיות עומדת לפירעון לפי דרישה, עליה לסווג את ההתחייבות כשוטפת. אולם, הישות מסווגת את ההתחייבות כלא שוטפת אם לאחר תקופת הדיווח ולפני האישור של הדוחות הכספיים לפרסום מתקיים אחד מהתנאים הבאים:
- (א) המלווה הסכים לספק ארכה (grace) שמסתיימת לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, שבמהלכה הישות יכולה לתקן את ההפרה ובמהלכה המלווה לא יכול לדרוש פירעון מיידי,
- (ב) הישות הנפיקה למלווה מחויבות לזמן ארוך או ניירות ערך הוניים חלף המחויבות לזמן קצר, או
- (ג) הושלם הסכם למיחזור (refinance), או לדחיית מועדי פירעון של תשלומים, לזמן ארוך, ומתקיימים התנאים הבאים:
- (i) ההסכם לא יפוג תוך 12 חודש מסוף תקופת הדיווח של הישות ובמהלך אותה תקופה, ההסכם אינו ניתן לביטול על ידי הצד שכנגד, אלא במקרה של הפרה של הוראה מהוראות ההסכם.
- (ii) הצד שכנגד שאיתו הישות התקשרה בהסכם מימון מחדש חזוי להיות מסוגל מבחינה כלכלית לכבד את ההסכם.
- ישות מסווגת את ההתחייבות כלא שוטפת משום שבמועד אישור הדוחות הכספיים, לישות יש זכות לא מותנית לדחות את הסילוק שלה למשך 12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח.

55. בהתייחס להלוואות שמסווגות כהתחייבויות לא שוטפות, אם האירועים המפורטים להלן מתרחשים בין סוף תקופת הדיווח לבין התאריך שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, אזי ינתן גילוי לאירועים אלה:

- (א) מיחזור על בסיס זמן ארוך ;
- (ב) תיקון של הפרה של הסכם הלוואה לזמן ארוך ; וכן
- (ג) הענקת ארכה על ידי המלווה כדי לתקן הפרה של הסכם הלוואה לזמן ארוך שמסתיימת לאחר 12 חודש לפחות אחרי תקופת הדיווח.

מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי או בביאורים

56. ישות תיתן גילוי, בדוח על המצב הכספי או בביאורים, לסיווגי משנה נוספים של סעיפים שהוצגו, כאשר הם מסווגים באופן שמתאים לפעילויות של הישות.

57. רמת הפירוט שתסופק בסיווגי המשנה תלויה בדרישות של תקני החשבונאות, ובגודל, במהות ובמאפיין הפעילות של הסכומים שמעורבים. הגילויים משתנים בין פריט לפריט, לדוגמה:

- (א) פריטי רכוש קבוע מפוצלים לקבוצות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 ;
- (ב) חייבים מפוצלים לסכומים לקבל בגין לקוחות, צדדים קשורים חייבים, מקדמות וסכומים אחרים ;
- (ג) מלאי מפוצל, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 26 מלאי, לסיווגי משנה כגון סחורה (merchandise), חומרי עזר בייצור (production supplies), חומרים (materials), עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים ;
- (ד) הפרשות מפוצלות להפרשות בגין הטבות עובד ולפריטים אחרים ; וכן
- (ה) הון וקרנות בהון מפוצלים לקבוצות שונות, כגון הון נפרע, פרמיה על מניות וקרנות.

58. ישות תיתן גילוי כמפורט להלן, בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון העצמי, או בביאורים:

(א) לכל קבוצה של הון מניות:

- (i) מספר המניות של הון רשום;
- (ii) מספר המניות שהונפקו ונפרעו במלואן, והונפקו אבל לא נפרעו במלואן;
- (iii) ערך נקוב למניה, או שלמניות אין ערך נקוב;
- (iv) התאמה בין מספר המניות הקיימות במחזור בתחילת התקופה ובסופה;
- (v) הזכויות, זכויות בכורה והמגבלות על קבוצה זו, כולל מגבלות על חלוקת דיבידנדים ועל פדיון ההון;
- (vi) מניות בישות שמוחזקות על ידי הישות או על ידי החברות הבנות או החברות הכלולות שלה; וכן
- (vii) מניות השמורות לצורך הנפקה בהתאם לאופציות ולחוזים למכירה של מניות, כולל התנאים והסכומים; וכן

(ב) תיאור של המהות ושל המטרה של כל קרן בהון העצמי.

59. ישות ללא הון מניות, כגון שותפות או נאמנות, תיתן גילוי למידע שהוא שווה ערך למידע שנדרש לפי סעיף 58(א) בשינויים המתחייבים לפי העניין, תוך גילוי לשינויים במהלך התקופה בכל סוג של זכויות הוניות, וגילוי לזכויות, זכויות בכורה ומגבלות השייכות לכל סוג של זכויות הוניות.

60. ישות תציג בביאורים פירוט של התנועה ביתרה של זכויות המיעוט בין תחילת תקופת הדיווח לבין סופה כולל חלק המיעוט ברווח או הפסד, חלק המיעוט ברכיבי רווח כולל אחר, דיבידנד וכו'.

דוח על הרווח הכולל

61. ישות תציג את כל פריטי ההכנסה וההוצאה שהוכרו בתקופה:

(א) בדוח יחיד על רווח כולל, או

(ב) בשני דוחות: דוח שמציג רכיבים של רווח או הפסד (דוח רווח והפסד נפרד) ודוח שני שמתחיל ברווח או הפסד ומציג רכיבים של רווח כולל אחר (דוח על הרווח הכולל).

מידע שיוצג בדוח על הרווח הכולל

62. הדוח על הרווח הכולל יכלול, לכל הפחות, סעיפים שמציגים את הסכומים הבאים לתקופה:

(א) הכנסות;

(ב) עלויות מימון;

(ג) חלק ברווח או הפסד של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני;

(ד) הוצאות מסים;

(ה) ¹סכום יחיד לסך הפעילויות שהופסקו (ראה תקן חשבונאות מספר 38);

(ו) רווח או הפסד לפני חלק המיעוט;

(ז) חלק המיעוט ברווח או הפסד;

(ח) רווח או הפסד;

(ט) כל רכיב של רווח כולל אחר מסווג לפי מהותו (למעט סכומים שמוצגים לפי (י));

(י) חלק ברווח הכולל האחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני;

¹ תוקן על ידי סעיף 51(ג) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-2017.1.1.

(יא) חלק המיעוט ברכיבי רווח כולל אחר; וכן

(יב) סך הכל רווח כולל.

63. אם ישות מציגה דוח רווח והפסד נפרד (ראה סעיף 61) עליה להציג את הסעיפים שצוינו בסעיף 62(א)-(ח).

64. ישות תציג בדוח על הרווח הכולל ובדוח רווח והפסד נפרד (אם מוצג) סעיפים, כותרות וסיכומי משנה נוספים, כאשר הצגה זו רלוונטית להבנה של תוצאות הפעולות של הישות.

65. ישות לא תציג פריטי הכנסה והוצאה כלשהם כפריטים מיוחדים (extraordinary), בדוח על הרווח הכולל או בדוח רווח והפסד הנפרד (אם מוצג), או בביאורים. רווח או הפסד לתקופה

66. ישות תכיר בכל פריטי ההכנסה וההוצאה בתקופה ברווח או הפסד אלא אם תקן חשבונאות דורש או מתיר אחרת.

67. תקני חשבונאות מסוימים מפרטים נסיבות שבהן ישות מכירה בפריטים מסוימים מחוץ לרווח או הפסד בתקופה השוטפת. תקן חשבונאות מספר 35 מפרט שתי נסיבות כאלה: התיקון של טעויות וההשפעה של שינויים במדיניות חשבונאית. תקני חשבונאות אחרים דורשים או מתירים לא לכלול ברווח או הפסד רכיבים של רווח כולל אחר (ראה סעיף 5).

רווח כולל אחר לתקופה

68. ישות רשאית להציג רכיבים של רווח כולל אחר:

(א) נטו מהשפעות המס המתייחסות, או

(ב) לפני השפעות המס המתייחסות, ולהציג סכום אחד בגין הסכום המצרפי של המסים על ההכנסה המתייחס לרכיבים אלה.

69. ישות תיתן גילוי, בדוח על הרווח הכולל או בביאורים, לסכום המסים על ההכנסה המתייחס לכל רכיב של רווח כולל אחר, כולל תיאומים בגין סיווג מחדש.

70. ישות רשאית להציג בדוח על הרווח הכולל רכיבים של רווח כולל אחר:
- (א) בנטו לאחר תיאומים בגין סיווג מחדש, או
- (ב) סכום לפני תיאומים בגין סיווג מחדש, ואת התיאומים בגין סיווג מחדש.
71. **אם ישות הציגה בדוח על הרווח הכולל רכיבים של רווח כולל אחר בנטו לאחר תיאומים בגין סיווג מחדש, עליה להציג בביאורים את התיאומים בגין סיווג מחדש המתייחסים לכל רכיב של רווח כולל אחר.**
72. תקני חשבונאות אחרים מפרטים אם ומתי סכומים שהוכרו לפני כן ברווח כולל אחר מסווגים מחדש לרווח או הפסד. סיווגים מחדש אלה מכונים בתקן זה תיאומים בגין סיווג מחדש. תיאום בגין סיווג מחדש נכלל יחד עם הרכיב הקשור של רווח כולל אחר בתקופה שבה התיאום מסווג מחדש לרווח או הפסד. לדוגמה, הפרשי השער המצטברים שמומשו בעת מימוש של פעילות חוץ, נכללים ברווח או הפסד לתקופה השוטפת.
73. תיאומים בגין סיווג מחדש לא נוצרים בשל שינויים בקרן הערכה מחדש המוכרים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 או תקן חשבונאות מספר 30. רכיבים אלה מוכרים ברווח כולל אחר ואינם מסווגים מחדש לרווח או הפסד בתקופות מאוחרות יותר. שינויים בקרן הערכה מחדש עשויים להיות מועברים לעודפים בתקופות הבאות בעת השימוש בנכס או כאשר הוא נגרע (ראה תקן חשבונאות מספר 27 ותקן חשבונאות מספר 30).
- מידע שיוצג בדוח על הרווח הכולל או בביאורים**
74. **כאשר פריטי הכנסה והוצאה הם מהותיים, ישות תיתן גילוי נפרד למהות ולסכום שלהם.**
75. נסיבות שיגרמו לכך שיינתן גילוי נפרד לפריטי הכנסה והוצאה כוללות, בין היתר:
- (א) הורדות ערך (write-downs) של מלאי לשווי מימוש נטו או של רכוש קבוע לסכום בר השבה, כמו גם ביטולים של הורדות ערך כאלה;

- (ב) עלויות בגין שינויים מבניים של פעילויות של ישות וביטולים של הפרשות כלשהן בגין עלויות השינוי המבני ;
- (ג) מימוש של פריטי רכוש קבוע ;
- (ד) מימוש של השקעות ;
- (ה) פעילויות שהופסקו ;
- (ו) יישוב (settlements) של תביעות ; וכן
- (ז) ביטולים אחרים של הפרשות.

76. ישות תציג ניתוח של הוצאות שהוכרו ברווח או הפסד תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות, לפי השיטה שמספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי: סיווג שמבוסס על מהות ההוצאות, או סיווג שמבוסס על מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות.

77. מומלץ שישויות יציגו את הניתוח לפי סעיף 76 בדוח על הרווח הכולל או בדוח רווח והפסד הנפרד (אם מוצג).

78. צורת הניתוח הראשונה היא שיטת "מהות ההוצאה". ישות מקבצת הוצאות ברווח או הפסד לפי המהות שלהן (לדוגמה, פחת, רכישות של חומרים, עלויות תובלה, הטבות עובד ועלויות פרסום), ולא מקצה אותן מחדש למאפייני הפעילות השונים בישות. שיטה זו עשויה להיות פשוטה ליישום משום שלא נדרשות הקצאות של הוצאות לסיווגים לפי מאפייני הפעילות. להלן דוגמה לסיווג תוך שימוש בשיטת מהות ההוצאה :

X	הכנסות
X	הכנסה אחרת
X	שינויים במלאי מוצרים מוגמרים ועבודה בתהליך
X	שימוש בחומרי גלם וחומרים מתכלים
X	הוצאות בגין הטבות עובד
X	הוצאות בגין פחת והפחתות
X	הוצאות אחרות
(X)	סך הכל הוצאות
X	רווח לפני מס

79. צורת הניתוח השנייה היא שיטת "מאפיין הפעילות של ההוצאה" או שיטת "עלות המכר" אשר מסווגת הוצאות בהתאם למאפיין הפעילות שלהן כחלק מעלות המכר או, לדוגמה כעלויות של פעילויות מכירה ושיווק או מנהליות. לכל הפחות, ישות נותנת גילוי לעלות המכר שלה לפי שיטה זו בנפרד מהוצאות אחרות. שיטה זו יכולה לספק מידע יותר רלוונטי למשתמשים מאשר הסיווג של הוצאות לפי מהותן, אבל הקצאת העלויות למאפייני פעילות עשויה לדרוש הקצאות שרירותיות ולחייב שיקול דעת ניכר. להלן דוגמה של סיווג תוך שימוש בשיטת מאפיין הפעילות של ההוצאה:

X	הכנסות
(X)	עלות המכר
<hr/>	
X	רווח גולמי
X	הכנסה אחרת
(X)	הוצאות מכירה ושיווק
(X)	הוצאות מנהליות
(X)	הוצאות אחרות
<hr/>	
X	רווח לפני מס
<hr/>	

80. ישות שמסווגת הוצאות לפי מאפיין הפעילות שלהן תיתן גילוי למידע נוסף לגבי מהות ההוצאות, כולל הוצאות בגין פחת והפחתות והוצאות בגין הטבות עובד.

דוח על השינויים בהון העצמי

מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון העצמי

81. ישות תציג דוח על השינויים בהון העצמי כנדרש בהתאם לסעיף 7. הדוח על השינויים בהון העצמי כולל את המידע הבא:

(א) סך הכל רווח כולל לתקופה;

(ב) לכל רכיב של ההון העצמי, ההשפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35; וכן

(ג) לכל רכיב של ההון העצמי, התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה לבין הערך בספרים בסופה, תוך גילוי נפרד לכל שינוי כתוצאה מ:

(i) רווח או הפסד;

(ii) רווח כולל אחר; וכן

(iii) עסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים, תוך הצגה
בנפרד של השקעות של הבעלים וחלוקות לבעלים.

**מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון העצמי או
בביאורים**

82. לכל רכיב של ההון העצמי ישות תציג בדוח על השינויים בהון
העצמי או בביאורים ניתוח של רווח כולל אחר לפי פריט כפי
שמפורט בסעיף 81.

83. ישות תציג בדוח על השינויים בהון העצמי או בביאורים:

(א) סכום הדיבידנדים שהוכרו כחלוקות לבעלים במהלך
התקופה.

(ב) סכום עלויות העסקה שטופל כניכוי מההון העצמי במהלך
התקופה.

84. בסעיף 81, הרכיבים של ההון העצמי כוללים, לדוגמה, כל קבוצה
של הון שהושקע, את היתרה שנצברה של כל קבוצה של רווח כולל
אחר ואת העודפים.

85. שינויים בהון העצמי של ישות בין תחילת תקופת הדיווח לבין
סופה משקפים את הגידול או את הקיטון בנכסים נטו שלה במהלך
התקופה. השינוי הכולל בהון העצמי במהלך תקופה, למעט שינויים
שנגרמו כתוצאה מעסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים,
תיאומים למפרע והצגות מחדש מייצג את הסכום הכולל של
הכנסות והוצאות, לרבות רווחים והפסדים, שהופקו על ידי
הפעילויות של הישות במהלך תקופה זו.

86. תקן חשבונאות מספר 35 דורש תיאומים למפרע כדי לבטא שינויים
במדיניות חשבונאית, ככל שהדבר מעשי, למעט כאשר הוראות
המעבר של תקן חשבונאות אחר דורשות אחרת. תקן חשבונאות
מספר 35 דורש בנוסף שהצגות מחדש כדי לתקן טעויות יבוצעו
למפרע, ככל שהדבר מעשי. תיאומים למפרע והצגות מחדש למפרע
אינם שינויים בהון העצמי, אבל הם תיאומים ליתרת הפתיחה של
העודפים, למעט כאשר תקן חשבונאות דורש תיאום למפרע של

רכיב אחר של ההון העצמי. סעיף 81(ב) דורש גילוי בדוח על השינויים בהון העצמי לסך כל התיאום לכל רכיב של ההון העצמי שנגרם כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית, ובנפרד, כתוצאה מתיקונים של טעויות. יינתן גילוי לתיאומים אלה לכל תקופה קודמת שמוצגת וכן התיאום לתחילת התקופה המוקדמת ביותר שמוצגת.

דוח רווח והפסד ועודפים

87. דוח רווח והפסד ועודפים מציג את הרווח או הפסד והשינויים בעודפים של ישות לתקופת דיווח. סעיף 8 מתיר לישות להציג דוח רווח והפסד ועודפים במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי, אם השינויים היחידים בהון העצמי שלה במהלך התקופות שלגביהן מוצגים דוחות כספיים נובעים מרווח או הפסד, הכרזה על דיבידנדים, תיקוני טעויות מתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית.

88. ישות תציג בדוח רווח והפסד ועודפים את הפריטים הבאים בנוסף למידע שנדרש לגבי דוח על הרווח הכולל בסעיפים 62-65:

- (א) עודפים בתחילת תקופת הדיווח.
- (ב) דיבידנדים שהוכרזו במהלך התקופה.
- (ג) הצגות מחדש של העודפים כתוצאה מתיקוני טעויות מתקופות קודמות.
- (ד) הצגות מחדש של העודפים כתוצאה משינויים במדיניות החשבונאית.
- (ה) עודפים בסוף תקופת הדיווח.

דוח על תזרימי מזומנים

89. מידע על תזרימי מזומנים נותן למשתמשים בדוחות הכספיים בסיס להעריך את היכולת של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים ואת הצרכים של הישות לנצל (utilize) את תזרימי מזומנים אלה. גילוי דעת מספר 51 קובע דרישות להצגה ולגילוי של מידע על תזרימי מזומנים.

ביאורים

מבנה

90. הביאורים:

(א) יציגו מידע לגבי בסיס ההכנה של הדוחות הכספיים ולגבי המדיניות החשבונאית הספציפית שבה נעשה שימוש בהתאם לסעיפים 94-104;

(ב) יתנו גילוי מידע שנדרש לפי תקני חשבונאות שאינו מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים; וכן

(ג) יספקו מידע נוסף שלא מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, אבל הוא רלוונטי להבנה של כל אחד מהם.

91. ישות תציג ביאורים באופן שיטתי, ככל שהדבר מעשי. ישות תכלול הפניה מכל פריט בדוחות על המצב הכספי ובדוחות על הרווח הכולל, בדוח רווח והפסד הנפרד (אם מוצג), ובדוחות על השינויים בהון העצמי ועל תזרימי המזומנים, למידע קשור כלשהו בביאורים.

92. ישות בדרך כלל מציגה ביאורים בסדר הבא, שמסייע למשתמשים להבין את הדוחות הכספיים ולהשוות אותם לדוחות כספיים של ישויות אחרות:

(א) תמצית של מדיניות חשבונאית משמעותית שיושמה (ראה סעיף 94);

(ב) מידע התומך בפריטים שמוצגים בדוחות הכספיים, בסדר שבו כל דוח וכל סעיף מוצגים; וכן

(ג) כל יתר הגילויים, כולל התחייבויות תלויות והתקשרויות חוזיות שלא הוכרו;

93. בנסיבות מסוימות, יתכן שיהיה דרוש או רצוי לשנות את הסדר של פריטים ספציפיים בביאורים. לדוגמה, ישות עשויה לשלב מידע על שינויים ביתרות המסים הנדחים שהוכרו ברווח או הפסד עם מידע על הרכב יתרות המסים הנדחים, למרות שהגילויים על השינויים ביתרות המסים הנדחים מתייחסים אל הדוח על הרווח הכולל או אל דוח רווח והפסד הנפרד (אם מוצג) ואילו הגילויים על הרכב

יתרות המסים הנדחים מתייחסים אל הדוח על המצב הכספי. אף על פי כן, ישות שומרת, ככל שהדבר מעשי, על מבנה שיטתי של הביאורים.

גילוי למדיניות חשבונאית

94. **ישות תיתן גילוי במסגרת התמצית של המדיניות החשבונאית המשמעותית לפרטים הבאים:**

(א) **בסיס (או בסיסי) המדידה ששימשו להכנת הדוחות הכספיים, וכן**

(ב) **מדיניות חשבונאית אחרת שבה נעשה שימוש שהיא רלוונטית להבנת הדוחות הכספיים.**

95. חשוב שישות תבהיר למשתמשים מהו בסיס המדידה או בסיסי המדידה ששימשו להכנת הדוחות הכספיים (לדוגמה, עלות היסטורית, עלות שוטפת, שווי מימוש נטו, שווי הוגן או סכום בר השבה) משום שהבסיס שעל פיו ישות מכינה את הדוחות הכספיים משפיע משמעותית על הניתוח של המשתמשים. כאשר ישות משתמשת ביותר מבסיס מדידה אחד בדוחות הכספיים, לדוגמה כאשר קבוצות מסוימות של נכסים הינם משוערכים, מספיק לציין את הקטגוריות של הנכסים וההתחייבויות שעליהם חל כל בסיס מדידה.

96. כאשר ההנהלה מחליטה אם נדרש לתת גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת, היא שוקלת אם הגילוי יסייע למשתמשים להבין איך עסקאות, אירועים ומצבים אחרים משתקפים בתוצאות הפעולות ובמצב הכספי המדווחים. גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת הוא שימושי במיוחד למשתמשים כאשר המדיניות הזו נבחרה מתוך חלופות שהותרו בתקני חשבונאות.

97. כל ישות שוקלת את המהות של הפעילויות שלה ואת המדיניות שמשמשים בדוחות הכספיים שלה יצפו שישות מאותו סוג תגלה. לדוגמה, כאשר מוטלים על ישות מסים על הכנסה, משתמשים יצפו לגילוי על המדיניות החשבונאית שלה לגבי מסים על הכנסה, כולל המדיניות המתייחסת לנכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים. כאשר לישות יש פעילויות חוץ משמעותיות או עסקאות משמעותיות במטבעות חוץ, משתמשים יצפו לגילוי על המדיניות החשבונאית לגבי ההכרה ברווחים או הפסדים משערי חליפין של מטבע חוץ.

98. מדיניות חשבונאית יכולה להיות משמעותית בשל המהות של הפעילויות של הישות גם אם הסכומים לתקופה השוטפת ולתקופות קודמות אינם מהותיים. בנוסף ראוי לתת גילוי לכל מדיניות חשבונאית משמעותית שלא נדרשת במפורש על ידי תקני החשבונאות, אבל הישות בחרה בה ויישמה אותה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35.

גורמים לחוסר ודאות באומדן

99. ישות תיתן גילוי להנחות שהיא הניחה לגבי העתיד ולגורמים עיקריים אחרים לחוסר ודאות באומדן בסוף תקופת הדיווח, שקיים סיכון משמעותי שתוצאתם תהיה תיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים ושל התחייבויות במהלך שנת הכספים הבאה. הביאורים יכללו את הפרטים הבאים לגבי הנכסים וההתחייבויות האלה:

(א) המהות שלהם, וכן

(ב) הערכים בספרים שלהם בסוף תקופת הדיווח.

100. קביעת הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות מסוימים דורשת לאמוד את ההשפעות של אירועים עתידיים לא ודאיים על הנכסים וההתחייבויות האלה בסוף תקופת הדיווח. לדוגמה, כאשר לא קיימים מחירי שוק שנצפו לאחרונה, נדרש להשתמש באומדנים צופי פני עתיד (future-oriented) כדי למדוד את הסכום בר ההשבה של קבוצות של רכוש קבוע, את ההשפעה של התיישנות טכנולוגית על מלאי, הפרשות שכפופות לתוצאה העתידית של תביעות משפטיות בתהליך והטבות לזמן ארוך לעובדים כגון מחויבויות פנסיוניות. אומדנים אלה כוללים הנחות לגבי פריטים כגון תיאום בגין סיכון לתזרימי מזומנים או לשיעורי היוון, שינויים עתידיים בשכר ושינויים עתידיים במחירים שמשפיעים על עלויות אחרות.

101. ההנחות והגורמים האחרים לחוסר ודאות באומדן שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 99 מתייחסים לאומדנים שדורשים מההנהלה לקבל את ההכרעות הקשות ביותר, הסובייקטיביות ביותר או המורכבות ביותר. ככל שגדל מספר המשתנים וההנחות שמשפיעים על התוצאות העתידיות האפשריות של חוסר הודאויות, כך הכרעות אלה הופכות לסובייקטיביות ומורכבות יותר, וכתוצאה מכך הפוטנציאל לתיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות בדרך כלל גדל בהתאם.

102. לא נדרש לתת את הגילויים לפי סעיף 99 לגבי נכסים והתחייבויות שקיים סיכון משמעותי שהערכים בספרים שלהם עשויים להשתנות מהותית במהלך שנת הכספים הבאה אם, בסוף תקופת הדיווח, הם נמדדים לפי שווי הוגן בהתבסס על מחירי שוק שנצפו לאחורונה. ערכי שווי הוגן כאלה עשויים להשתנות מהותית במהלך שנת הכספים הבאה, אבל שינויים אלה לא ינבעו מהנחות או מגורמים אחרים לחוסר ודאות באומדן בסוף תקופת הדיווח.

103. ישות מציגה את הגילויים הנדרשים לפי סעיף 99 בצורה שמאפשרת למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את שיקול הדעת שהנהלה מפעילה לגבי העתיד ולגבי גורמים אחרים של חוסר ודאות באומדן. המהות וההיקף של המידע שסופק משתנים בהתאם למהות של ההנחה ולנסיבות אחרות. להלן דוגמאות לסוגים של גילויים שישות נותנת:

- (א) המהות של ההנחה או חוסר הודאות האחר באומדן;
- (ב) הרגישות של הערכים בספרים לשיטות, להנחות ולאומדנים שעמדו בבסיס החישוב שלהם, לרבות הסיבות לרגישות;
- (ג) התוצאה הצפויה של חוסר ודאות והתחום של התוצאות האפשריות (reasonably possible) במהלך שנת הכספים הבאה בהתייחס לסכומים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות שמושפעים; וכן
- (ד) הסבר לשינויים שבוצעו בהנחות שנקבעו בעבר בהתייחס לנכסים ולהתחייבויות אלה, אם חוסר הודאות עדיין לא נפתר.

104. תקן זה אינו דורש מישות לתת גילוי למידע תקציבי או לתחזיות, לצורך הפרסום של הגילויים לפי סעיף 99.

גילויים אחרים

105. ישות תיתן גילוי בביאורים לפרטים הבאים:

- (א) סכום הדיבידנדים שהוצע או שהוכרז לאחר תקופת הדיווח ולפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום אבל לא הוכר כחלוקה לבעלים במהלך התקופה; וכן

(ב) הסכום של זיבידנדים בכורה מצטברים כלשהם שלא הוכרו.

106. ישות תיתן גילוי בביאורים לפרטים הבאים, אם לא ניתן להם גילוי במקום אחר במסגרת מידע שמפורסם יחד עם הדוחות הכספיים:

(א) מקום התושבות (domicile) וההתאגדות החוקית של הישות, מדינת ההתאגדות שלה והכתובת של המשרד הרשום שלה (או מקום העסקים העיקרי שלה, אם שונה מהמשרד הרשום);

(ב) תיאור מהות פעולות (operations) הישות והפעילויות (activities) העיקריות שלה;

(ג) השם של החברה האם ושל החברה האם הסופית (ultimate parent) של הקבוצה; וכן

(ד) אם הישות היא ישות מוגבלת בזמן, מידע לגבי אורך החיים.

הוראות מעבר ומועד תחילה

107. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. תקן זה ייושם בדרך של יישום למפרע.

107א. תקן חשבונאות מספר 38, שפורסם בחודש יוני 2017, תיקן את סעיפים 38(ט), 38(יד), 62(ה) ואת הנספחים. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

107ב. שיפור תקנים קיימים – 2017 (ב) (תקינה ישראלית), הוסיף את סעיף 39א. ישות תיישם את סעיף 39א למפרע בתקופות השנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו.

¹ נוסף על ידי סעיף 51(ד) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-1.1.2017.
² נוסף על ידי סעיף 12 לשיפור תקנים קיימים 2017(ב) – (תקינה ישראלית) בתחילה מ-1.1.2018.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

108-141. סעיפים אלה כללו שינויים בתקני חשבונאות אחרים.

נספח א' - המחשת ההצגה של דוחות כספיים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

תוכן עניינים

עמוד	מבוא
79	דוח על המצב הכספי
80-82	דוח על הרווח הכולל (הצגה בדוח יחיד)
83-84	הצגה חלופית של פריטי רווח כולל אחר
84	דוח רווח והפסד (הצגה בשני דוחות)
85	דוח על הרווח הכולל (הצגה בשני דוחות)
86	ביאורים - גילוי לרכיבים של רווח כולל אחר
87	ביאורים - גילוי להשפעות המסים המתייחסות לכל רכיב של רווח כולל אחר
88	דוח על השינויים בהון העצמי
89	דוח רווח והפסד ועודפים
90-91	

נספח א' - המחשת ההצגה של דוחות כספיים

נספח זה נלווה לתקן חשבונאות מספר 34, אך אינו מהווה חלק ממנו.

1. התקן מפרט את הרכיבים של דוחות כספיים ואת הדרישות המינימליות לגילוי. התקן גם מתאר פריטים נוספים שניתן להציגם בדוח הכספי הרלוונטי או בביאורים. נספח זה כולל דוחות כספיים לדוגמה של ישות המיישמת את התקן. ישות תשנה את סדר ההצגה, הכותרות של הדוחות והתיאורים לסעיפים שנעשה בהם שימוש כאשר שינויים אלה יתרמו לכך שהדוחות הכספיים יציגו באופן נאות יותר את המצב הכספי, תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של הישות.
2. בדוח על המצב הכספי לדוגמה בוצעה הבחנה בין פריטים שוטפים לבין פריטים לא שוטפים. במקרים בהם הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי, ישות תציג את כל הנכסים וההתחייבויות לפי סדר הנזילות שלהם.
3. בדוחות הכספיים לדוגמה נעשה שימוש במונח "רווח כולל" כביטוי לסך כל הרכיבים של הרווח הכולל, כולל רווח או הפסד. כמו כן, נעשה שימוש במונח "רווח כולל אחר" כביטוי להכנסות ולהוצאות שנכללות ברווח כולל, אך אינן כלולות ברווח או הפסד. התקן אינו דורש מישות להשתמש במונחים אלה בדוחותיה הכספיים.
4. בדוחות הכספיים לדוגמה הובאו שני דוחות על הרווח הכולל כדי להמחיש את חלופות ההצגה של ההכנסות וההוצאות בדוח אחד או בשני דוחות. הדוח האחד על הרווח הכולל ממחיש את הסיווג של הכנסות והוצאות ברווח או הפסד לפי מאפיין הפעילות שלהן. הדוח הנפרד (בדוגמה זו "דוח רווח והפסד") ממחיש את סיווג ההכנסות וההוצאות ברווח או הפסד לפי מהותן.
5. בדוחות הכספיים לדוגמה הובא גם דוח רווח והפסד ועודפים. ישות יכולה להציג דוח יחיד כזה במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות בתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית.
6. הדוחות הכספיים לדוגמה אינם מהווים מערכת שלמה של דוחות כספיים, אשר תכלול גם דוח על תזרימי המזומנים (אלא אם כן הדוח אינו מוסיף מידע בעל משמעות על המידע המצוי בחלקים האחרים בדוחות הכספיים), תמצית של המדיניות החשבונאית המשמעותית וביאורי הסבר אחרים.

קבוצת XYZ
דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2013^ט
 (באלפי ש"ח)

31 בדצמבר 2012	31 בדצמבר 2013	
		נכסים
		נכסים שוטפים
XXX	XXX	מזומנים ושווי מזומנים
XXX	XXX	השקעות לזמן קצר
XXX	XXX	לקוחות
XXX	XXX	מלאי
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	נכסים שוטפים אחרים
XXX	XXX	סך הכל
		נכסים לא שוטפים שמסווגים
	<u>XXX</u>	כמוחזקים למכירה¹
=		
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל נכסים שוטפים
		נכסים לא שוטפים
XXX	XXX	מלאי שאינו שוטף
XXX	XXX	השקעות לזמן ארוך
XXX	XXX	השקעות בחברות כלולות
XXX	XXX	רכוש קבוע
XXX	XXX	נדל"ן להשקעה
XXX	XXX	מוניטין
XXX	XXX	נכסים בלתי מוחשיים אחרים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	מסים נדחים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל נכסים לא שוטפים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל נכסים

המשך...

^ט תוקן על ידי סעיף 51(ה) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-1.1.2017.
¹ לא נדרשת הצגה מחדש של מספרי השוואה בגין נכס (או קבוצת מימוש) שקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו במהלך תקופת הדיווח השוטפת.

...המשך

קבוצת XYZ - דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2013'
(באלפי ש"ח)

31 בדצמבר 2012	31 בדצמבר 2013	
		התחייבויות
		התחייבויות שוטפות
XXX	XXX	ספקים וזכאים אחרים
XXX	XXX	אשראי לזמן קצר מתאגידים
XXX	XXX	בנקאיים
XXX	XXX	אשראי לזמן קצר אחר
XXX	XXX	חלויות שוטפות של התחייבויות
XXX	XXX	לזמן ארוך
XXX	XXX	הפרשות לזמן קצר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל
		התחייבויות המיוחסות
		במישרין לנכסים לא שוטפים
:	<u>XXX</u>	המסווגים כמוחזקים למכירה²
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל התחייבויות שוטפות
		התחייבויות לא שוטפות
XXX	XXX	התחייבויות לזמן ארוך
XXX	XXX	מסים נדחים
XXX	XXX	הפרשות לזמן ארוך
XXX	XXX	התחייבות נטו בגין הטבה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	מוגדרת ³
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך כל התחייבויות לא שוטפות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל התחייבויות

...המשך

¹ תוקן על ידי סעיף 51(ה) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-1.1.2017.

² לא נדרשת הצגה מחדש של מספרי השוואה בגין קבוצת מימוש שקיימה את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו במהלך תקופת הדיווח השוטפת.

³ תוקן על ידי סעיף 61(ב) לתקן חשבונאות מספר 39 בתחילה מ-1.1.2018.

...המשך

קבוצת XYZ - דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2013^ב
(באלפי ש"ח)

31 בדצמבר 2012 31 בדצמבר 2013

<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	זכויות מיעוט
		הון עצמי
XXX	XXX	הון מניות
XXX	XXX	פרמיה
XXX	XXX	עודפים (הפסדים שנצברו)
XXX	XXX	רכיבים אחרים של ההון העצמי
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך כל ההון העצמי
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך כל התחייבויות והון העצמי

^ב תוקן על ידי סעיף 51(ה) לתקן חשבונאות מספר 38 בתחילה מ-1.1.2017.

מהדורת תשרי התשע"ט - ספטמבר 2018

קבוצת XYZ

דוח על הרווח הכולל לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013
 (ממחיש את ההצגה של רווח כולל בדוח אחד
 והסיווג של הוצאות ברווח לפי מאפיין הפעילות)
 (באלפי ש"ח)

2012	2013	
XXX	XXX	מכירות
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	עלות המכירות
XXX	XXX	רווח גולמי
XXX	XXX	הכנסה אחרת
(XXX)	(XXX)	הוצאות מכירה ושיווק
(XXX)	(XXX)	הוצאות מנהליות
(XXX)	(XXX)	הוצאות אחרות
(XXX)	(XXX)	עלויות מימון
		חלק ברווח של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני ³
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	רווח לפני מסים
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	מסים על ההכנסה
XXX	XXX	רווח מפעילויות נמשכות
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	הפסד מפעילויות שהופסקו⁴
<u>XXX</u>	<u>(XXX)</u>	רווח או הפסד לפני חלק המיעוט
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	חלק המיעוט ברווח
<u>XXX</u>	<u>(XXX)</u>	רווח או הפסד לשנה

המשך...

³ כאמור בסעיף 1 למבוא לנספח זה, ניתן לשנות את סדר ההצגה של פריטים כאשר הדבר יציג באופן נאות יותר את תוצאות הפעולות של הישות.

⁴ לאחר מס.

...המשך

קבוצת XYZ

דוח על הרווח הכולל לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013

(ממחיש את ההצגה של רווח כולל בדוח אחד

והסיווג של הוצאות ברווח לפי מאפיין הפעילות)

(באלפי ש"ח)

2012	2013	
		רווח כולל אחר:
XXX	XXX	הפרשי שער בגין תרגום פעילויות חוץ ⁵
XXX	XXX	הערכה מחדש של רכוש קבוע ⁵
		חלק ברווח כולל אחר של חברות
		מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי
XXX	XXX	המאזני ⁵
		מסים על ההכנסה המתייחסים
(XXX)	(XXX)	לרכיבים של רווח כולל אחר
(XXX)	(XXX)	חלק המיעוט ברכיבי רווח כולל אחר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	רווח כולל אחר לשנה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל רווח כולל לשנה

לחלופין, ניתן להציג את הרכיבים של רווח כולל אחר נטו לאחר מס בדוח על הרווח הכולל:

(באלפי ש"ח)

2012	2013	
XXX	XXX	הפרשי שער בגין תרגום פעילויות חוץ ⁵
XXX	XXX	הערכה מחדש של רכוש קבוע ⁵
		חלק ברווח כולל אחר של חברות
		מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי
XXX	XXX	המאזני ⁶
(XXX)	(XXX)	חלק המיעוט ברכיבי רווח כולל אחר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	רווח כולל אחר לשנה, לאחר מס

⁵ בדוח זה מומחשת הצגה מצרפית של הרווח או ההפסד לשנה השוטפת ושל התיאום בגין סיווג מחדש. בביאורים יש לתת גילוי למרכיבים אלה בגין כל פריט של רווח כולל אחר.

⁶ נטו לאחר מס.

קבוצת XYZ

דוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013

(ממחיש את ההצגה של רווח כולל בשני דוחות והסיווג של הוצאות
ברוח לפי מהותן)

(באלפי ש"ח)

2012	2013	
XXX	XXX	מכירות
XXX	XXX	הכנסה אחרת
(XXX)	(XXX)	שינויים במלאי מוצרים מוגמרים ועבודה בתהליך
XXX	XXX	עבודה שבוצעה על ידי הישות והוונה
(XXX)	(XXX)	שימוש בחומרי גלם וחומרים מתכלים
(XXX)	(XXX)	הוצאות בגין הטבות עובד
(XXX)	(XXX)	פחת והפחתות
(XXX)	(XXX)	ירידת ערך רכוש קבוע
(XXX)_	(XXX)	הוצאות אחרות
(XXX)	(XXX)	עלויות מימון
		חלק ברווח של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני ⁷
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	רווח לפני מסים
(XXX)	(XXX)	הוצאת מסים על ההכנסה
XXX	XXX	רווח מפעילויות נמשכות
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	הפסד מפעילויות שהופסקו⁸
XXX	(XXX)	רווח או הפסד לפני חלק המיעוט
(XXX)	(XXX)	חלק המיעוט ברווח
<u>XXX</u>	<u>(XXX)</u>	רווח או הפסד לשנה

⁷ כאמור בסעיף 1 למבוא לנספח זה, ניתן לשנות את סדר ההצגה של פריטים
כאשר הדבר יציג באופן נאות יותר את תוצאות הפעולות של הישות.

⁸ לאחר מס.

קבוצת XYZ

דוח על הרווח הכולל לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013
(ממחיש את ההצגה של רווח כולל בשני דוחות)
 (באלפי ש"ח)

2012	2013	
XXX	(XXX)	רווח או הפסד לשנה
		רווח כולל אחר:
		הפרשי שער בגין תרגום פעילויות חוץ
XXX	XXX	
XXX	XXX	הערכה מחדש של רכוש קבוע
		חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
XXX	XXX	מסים על ההכנסה המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר
(XXX)	(XXX)	
(XXX)	(XXX)	חלק המיעוט ברווח כולל אחר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	רווח כולל אחר לשנה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סך הכל רווח כולל לשנה

קבוצת XYZ

ביאורים

גילוי לרכיבים של רווח כולל אחר⁹

שנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013

(באלפי ש"ח)

2012	2013	
		רווח כולל אחר :
		הפרשי שער בגין תרגום פעילויות חוץ:
XXX	XXX	הפרשי שער שנבעו השנה בניכוי : תיאומים בגין סיווג מחדש לרווחים שנכללו ברווח או הפסד
XXX	<u>(XXX)</u>	
XXX	XXX	
XXX	XXX	הערכה מחדש של רכוש קבוע
		חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
XXX	XXX	רווח כולל אחר
(XXX)	(XXX)	מסים על ההכנסה המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר ¹⁰
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	חלק המיעוט ברווח כולל אחר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	רווח כולל אחר לשנה

⁹ כאשר ישות בוחרת בהצגה מצרפית בדוח על הרווח הכולל, הסכומים של תיאומים בגין סיווג מחדש ושל הרווח או ההפסד בשנה השוטפת מוצגים בביאורים.

¹⁰ ניתן גילוי בביאורים למסים על ההכנסה המתייחסים לכל רכיב של רווח כולל אחר.

קבוצת XYZ
ביאורים

גילוי להשפעות המסים המתייחסות לכל רכיב של רווח כולל אחר
לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013
(באלפי ש"ח)

	2012		2013		
סכום נטו לאחר מס	הטבת (הוצאת) מס	סכום לפני מס	סכום נטו לאחר מס	הטבת (הוצאת) מס	סכום לפני מס
XXX	(XXX)	XXX	XXX	(XXX)	XXX
XXX	(XXX)	XXX	XXX	(XXX)	XXX
<u>XXX</u>	<u>-</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>-</u>	<u>XXX</u>
<u>XXX</u>	<u>(XXX)</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>(XXX)</u>	<u>XXX</u>

הפרשי שער בגין תרגום פעילויות חוץ¹¹
הערכה מחדש של רכוש קבוע¹¹
חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני¹¹
רווח כולל אחר

¹¹ לאחר חלק המיעוט.
מהדורת תשרי התשע"ט - ספטמבר 2018

קבוצת XYZ

דוח על השינויים בהון העצמי לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013
(באלפי ש"ח)

הון מניות	פרמיה	קרנות אחרות	תרגום של פעילויות חוץ	קרן הערכה מחדש	עודפים (הפסדים שנצברו)	סה"כ	
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרה ליום 1 בינואר 2012
-	-	-	-	-	XXX	XXX	שינויים במדיניות חשבונאית
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרה שמוצגת מחדש
-	-	-	-	-	(XXX)	(XXX)	שינויים בהון העצמי בשנת 2012
-	-	-	-	-	XXX	XXX	דיבידנדים
-	-	-	-	-	XXX	XXX	סך הכל רווח כולל לשנה ¹²
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרה ליום 31 בדצמבר 2012
-	-	-	-	-	XXX	XXX	שינויים בהון העצמי בשנת 2013
-	-	-	-	-	XXX	XXX	הנפקה של הון מניות
-	-	-	-	-	(XXX)	(XXX)	דיבידנדים
-	-	-	-	-	XXX	XXX	סך הכל רווח כולל לשנה*
-	-	-	-	-	XXX	XXX	העברה לעודפים ¹³
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרה ליום 31 בדצמבר 2013

¹² הסכום שנכלל בעודפים הוא הרווח הנקי לשנה. הסכום שנכלל בקרן תרגום ובקרן הערכה מחדש כולל את הרווח הכולל האחר וכן את הרווח הכולל האחר של חברות כלולות לכל רכיב בניכוי מס ובניכוי חלק המיעוט.

¹³ העברה של חלק מקרן הערכה מחדש בעת השימוש ברכוש הקבוע או בעת גריעתו.

קבוצת XYZ

דוח רווח והפסד ועודפים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013

(במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי)

(ממחיש את ההצגה של דוח רווח והפסד ועודפים במקרים בהם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהם מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות בתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית)

(באלפי ש"ח)

2012	2013	
XXX	XXX	מכירות
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	עלות המכירות
XXX	XXX	רווח גולמי
XXX	XXX	הכנסה אחרת
(XXX)	(XXX)	הוצאות מכירה ושיווק
(XXX)	(XXX)	הוצאות מנהליות
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	הוצאות אחרות
(XXX)	(XXX)	עלויות מימון
		חלק ברווח של חברות מוחזקות
		המטופלות לפי שיטת השווי
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	המאזני ¹⁴
XXX	XXX	רווח לפני מסים
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	מסים על ההכנסה
XXX	XXX	רווח מפעילויות נמשכות
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	הפסד מפעילויות שהופסקו¹⁵
		רווח או הפסד לפני חלק המיעוט
XXX	(XXX)	
<u>(XXX)</u>	<u>(XXX)</u>	חלק המיעוט ברווח
<u>XXX</u>	<u>(XXX)</u>	רווח או הפסד לשנה

המשך ...

¹⁴ כאמור בסעיף 1 למבוא לנספח זה, ניתן לשנות את סדר ההצגה של פריטים כאשר הדבר יציג באופן נאות יותר את תוצאות הפעולות של הישות.

¹⁵ לאחר מס.

המשך ...

קבוצת XYZ

דוח רווח והפסד ועודפים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013

(במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי)

(ממחיש את ההצגה של דוח רווח והפסד ועודפים במקרים בהם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהם מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות בתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית)

(באלפי ש"ח)

<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	עודפים ליום 1 בינואר
XXX	(XXX)	רווח או הפסד לשנה
(XXX)	(XXX)	דיבידנדים שהוכרוזו במהלך השנה
XXX	(XXX)	הצגה מחדש של העודפים כתוצאה מתיקוני טעויות מתקופות קודמות
(XXX)	<u>XXX</u>	הצגה מחדש של העודפים כתוצאה משינויים במדיניות החשבונאית
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	עודפים ליום 31 בדצמבר

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח רונן מנשס
רו"ח משה פרץ
פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח שאול טבח

משתתפים קבועים

רו"ח דוד גולדברג
רו"ח אודי גרינברג
רו"ח אבי דויטשמן
רו"ח דני ויטאן
רו"ח רונית זלמן מלאך
רו"ח עדי טל
רו"ח גיא טביביאן
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח אשר פליסינג
רו"ח יזהר קנה