

תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

International Accounting Standard 37

Provisions, Contingent

Liabilities and Contingent

Assets

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2021 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2022.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2022

תקן חשבונאות בינלאומי 37 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח (פורסם במאי 2017) (מועד תחילה 1 בינואר 2023).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2022 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 37
הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

	מטרת התקן
1	תחולה
10	הגדרות
11	הפרשות והתחייבויות אחרות
12	הקשר בין הפרשות לבין התחייבויות תלויות
14	הכרה
14	הפרשות
15	מחויבות בהווה
17	אירוע מהעבר
23	תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות
25	אומדן מהימן של המחויבות
27	התחייבויות תלויות
31	נכסים תלויים
36	מדידה
36	האומדן הטוב ביותר
42	סיכונים ואי-וודאויות
45	ערך נוכחי
48	אירועים עתידיים
51	מימוש חזוי של נכסים
53	שיפויים
59	שינויים בהפרשות
61	שימוש בהפרשות
63	יישום כללי ההכרה והמדידה
63	הפסדים תפעוליים עתידיים
66	חוזים מכבידים
70	שינוי מבני
84	גילוי
93	הוראות מעבר
95	מועד תחילה

הנחיות ביצוע*

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של חוזים
מכבידים - עלות לקיום חוזה, שפורסם במאי 2020*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (IAS 37) מפורט בסעיפים 1-105. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 37 בהקשר למטרת התקן 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

מטרתו של תקן זה היא לוודא יישומם של קריטריונים מתאימים להכרה ולבסיסי מדידה להפרשות, להתחייבויות תלויות ולנכסים תלויים, וכן לוודא כי נכלל גילוי מספיק בביאורים לדוחות הכספיים שיאפשר למשתמשים להבין את מהותם, עיתוים וסכומם.

תחולה

1. תקן זה ייושם על ידי כלל הישויות לצורכי הטיפול החשבונאי בהפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, פרט ל-:
 - (א) אלה הנובעים מחוזי ביצוע (executory contracts), למעט חוזים מכבידים (onerous contracts); וכן
 - (ב) [בוטל]
 - (ג) אלה הנמצאים בתחולתו של תקן חשבונאות אחר.
2. תקן זה אינו חל על מכשירים פיננסיים (כולל ערבויות), אשר נמצאים בתחולתו של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים.
3. חוזי ביצוע הם חוזים שבמסגרתם אף לא אחד מהצדדים ביצע חלק כלשהו ממחויבותו, או שהמחויבות בוצעה על ידי הצדדים באופן חלקי במידה שווה. תקן זה אינו חל על חוזי ביצוע, אלא אם הם מכבידים.
4. [בוטל]

5. כאשר תקן חשבונאות אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי, על ישות ליישם את אותו תקן במקום תקן זה. לדוגמה, סוגי הפרשות מסוימים נידונים בתקנים בגין:

(א) [בוטל]

(ב) מסים על הכנסה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על הכנסה);

(ג) חכירות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות). אולם, תקן זה מיושם לכל חכירה שהופכת מכבידה לפני מועד תחילת החכירה כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. תקן זה חל גם על חכירות לטווח קצר ועל חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך המטופלות בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 והופכות מכבידות;

(ד) הטבות עובד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד);

(ה) חוזי ביטוח (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח). אולם, תקן זה מיושם להפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים של מבטח, פרט לאלה הנובעים ממחויבויותיו החוזיות וזכויותיו החוזיות הנובעות מחוזי ביטוח אשר בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 4;

(ו) תמורה מותנית של רוכש בצירוף עסקים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים); וכן

(ז) הכנסות מחוזים עם לקוחות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות). אולם, מאחר שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינו מכיל דרישות ספציפיות לטיפול בחוזים עם לקוחות שהם מכבידים, או שהפכו למכבידים, תקן זה מיושם במקרים כאלה.

6. [בוטל]

7. תקן זה מגדיר הפרשות כהתחייבויות, שעיתוי פירעונן או שסכומן אינם ודאיים. במדינות מסוימות נעשה שימוש במונח "הפרשה" גם בהקשר לפריטים כגון פחת, ירידת ערך נכסים וחובות מסופקים. אלה למעשה תיאומים לערך בספרים של נכסים אשר אינם נדונים בתקן זה.

8. תקני חשבונאות אחרים מפרטים מתי יש לטפל ביציאות (expenditure) כנכסים או כהוצאות. תקן זה אינו דן בסוגיות אלה. בהתאם לכך, תקן זה אינו מחייב ואינו אוסר להוון את העלויות שהוכרו, כאשר בוצעה הפרשה.
9. תקן זה חל על הפרשות בגין שינוי מבני (כולל פעילויות שהופסקו). כאשר שינוי מבני מקיים את ההגדרה של פעילות שהופסקה, עשויים להידרש גילויים נוספים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

הגדרות

10. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:
- הפרשה (Provision)** היא התחייבות שעיתוי פירעונה או שסכומה אינם ודאיים.
- התחייבות (Liability)** היא מחויבות (obligation) בהווה של ישות הנובעת מאירועים מהעבר, אשר סילוקה חזוי לגרום תזרים שלילי של משאבים של הישות המגלמים הטבות כלכליות.¹
- אירוע מחייב (Obligating-Event)** הוא אירוע שיוצר מחויבות משפטית (Legal) או משתמעת (Constructive) שכתוצאה ממנו אין לישות חלופה מציאותית לסילוק המחויבות.
- מחויבות משפטית (Legal Obligation)** היא מחויבות הנובעת מ-:
- (א) חוזה (באמצעות תנאיו שנאמרו במפורש או במרומז);
 - (ב) חקיקה; או
 - (ג) כללי חיוב על פי כל דין.
- מחויבות משתמעת (Constructive Obligation)** היא מחויבות הנובעת מפעולות הישות כאשר:
- (א) באמצעות דפוס התנהגות המבוסס על ניסיון העבר, מדיניות שפורסמה, או הצהרה עדכנית (current) אחרת ספציפית

¹ ההגדרה של התחייבות בתקן זה לא עודכנה בעקבות עדכון ההגדרה של התחייבות במסגרת המושגית לדיווח כספי שפורסמה בשנת 2018.

במידה מספקת, הישות גרמה לצדדים אחרים להבין שהיא תקבל על עצמה אחריות מסוימת; וכן

(ב) כתוצאה מכך, הישות יצרה בקרב אותם צדדים אחרים ציפייה תקפה (valid expectation) שהיא תמלא אחריות זו.

התחייבות תלויה (Contingent Liability) היא:

(א) מחויבות אפשרית, הנובעת מאירועים מהעבר, שקיומה יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות; או

(ב) מחויבות בהווה הנובעת מאירועים מהעבר אך אינה מוכרת היות ש-:

(i) תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי; או

(ii) לא ניתן למדוד את סכום המחויבות במידה מספקת של מהימנות.

נכס תלוי (Contingent Asset) הוא נכס אפשרי הנובע מאירועים מהעבר, שקיומו יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות.

חוזה מכביד (Onerous Contract) הוא חוזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו.

שינוי מבני (Restructuring) הוא תוכנית המתוכננת ונשלטת על ידי ההנהלה ואשר יש בה לשנות באופן מהותי אחד משני אלה:

(א) את תכולת העסק המבוצע על ידי הישות; או

(ב) את האופן שבו העסק מתנהל.

הפרשות והתחייבויות אחרות

11. הפרשות נבדלות מהתחייבויות אחרות, כגון ספקים והוצאות שנצברו, מאחר שקיים חוסר ודאות לעניין העיתוי או הסכום של היציאה הנדרשת בעתיד לסילוקן. בניגוד לכך:

(א) התחייבויות לספקים הן התחייבויות לתשלום עבור סחורות, או שירותים, שנתקבלו, או שסופקו, ושהוגשו חשבונות בגינן, או שסוכמו באופן פורמלי עם הספק; וכן

(ב) הוצאות שנצברו הן התחייבויות לתשלום עבור סחורות, או שירותים, שהתקבלו, או שסופקו, אך טרם שולמו ושטרם הוגשו חשבונות בגינן, או שטרם סוכמו באופן פורמלי עם הספק, כולל סכומים המגיעים לעובדים (לדוגמה, סכומים המתייחסים לדמי חופשה שנצברו). אומנם נידרש לעיתים לאמוד את הסכום או העיתוי של הוצאות שנצברו, אך חוסר הוודאות הוא, בדרך כלל, נמוך בהרבה מאשר לגבי הפרשות.

הוצאות שנצברו מדווחות לעתים קרובות כחלק מספקים וזכאים אחרים, בעוד שהפרשות מדווחות בנפרד.

הקשר בין הפרשות לבין התחייבויות תלויות

12. במובן כללי, כל ההפרשות הן בגדר תלויות מאחר שעיתוין, או שסכומן, אינם ודאיים. אולם, במסגרת תקן זה משתמשים במונח "תלוי" לתיאור התחייבויות ונכסים שאין להכיר בהם היות שקיומם יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות. בנוסף, השימוש במונח "התחייבות תלויה" הוא לעניין התחייבויות שאינן מקיימות את הקריטריונים להכרה.

13. תקן זה מבדיל בין:

(א) הפרשות - המוכרות כהתחייבויות (בהנחה שניתן לערוך אומדן מהימן) היות שהן מחויבויות בהווה וצפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלקן; לבין

(ב) התחייבויות תלויות - שאינן מוכרות כהתחייבויות מאחר שהן:

(i) מחויבויות אפשריות, מאחר שעדיין יש לברר אם לישות מחויבות בהווה העלולה להוביל לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות; או

(ii) מחויבויות בהווה שאינן מקיימות את הקריטריונים להכרה שבתקן זה (מאחר שתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי, או שלא ניתן לערוך אומדן מהימן במידה מספקת של סכום המחויבות).

הכרה

הפרשות

14. יש להכיר בהפרשה כאשר:

(א) לישות מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר;

(ב) צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; וכן

(ג) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

אם תנאים אלה אינם מתקיימים, אין להכיר בהפרשה.

מחויבות בהווה

15. במקרים נדירים, אין זה ברור אם ישנה מחויבות בהווה. במקרים אלה, יש לראות באירוע מהעבר כיוצר מחויבות בהווה אם, בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, יותר סביר מאשר לא (more likely than not) כי קיימת מחויבות בהווה לסוף תקופת הדיווח.

16. בכל המקרים כמעט, יהיה ברור אם אירוע מהעבר הביא ליצירת מחויבות בהווה. במקרים נדירים, לדוגמה בתביעה משפטית, תיתכן מחלוקת אם אירועים מסוימים אכן קרו או אם אירועים אלה אכן יצרו מחויבות בהווה. במקרה כזה הישות קובעת אם קיימת מחויבות בהווה לסוף תקופת הדיווח בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, כולל, לדוגמה, חוות דעת של מומחים. בחינת הראיות כוללת גם ראיות נוספות המתקבלות כתוצאה מאירועים שלאחר תקופת הדיווח. על בסיס ראיות אלה:

(א) כאשר יותר סביר מאשר לא שקיימת מחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח על הישות להכיר בהפרשה (אם הקריטריונים להכרה מתקיימים); וכן

(ב) כאשר יותר סביר שלא קיימת מחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח על הישות לתת גילוי להתחייבות תלויה, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות קלושה (remote) (ראה סעיף 86).

אירוע מהעבר

17. אירוע מהעבר, המוביל ליצירת מחויבות בהווה, מכונה אירוע מחייב. כדי שאירוע יהיה אירוע מחייב, צריך שלישות לא תהיה חלופה מציאותית לסילוק המחויבות שנוצרה על ידי האירוע. זה המקרה רק:

(א) כאשר ניתן לאכוף את סילוק המחויבות על פי חוק; או

(ב) במקרה של מחויבות משתמעת, כאשר האירוע (שיכול להיות פעולה של הישות) יוצר ציפיות תקפות בקרב צדדים אחרים שהישות תפרע את המחויבות.

18. דוחות כספיים עוסקים במצבה הכספי של ישות לתום תקופת הדיווח שלה ולא במצבה האפשרי בעתיד. לפיכך, אין להכיר בהפרשות בגין עלויות שהתהוותן תידרש לצורך פעילות בעתיד. בדוח על המצב הכספי של הישות מוכרות רק אותן התחייבויות הקיימות לסוף תקופת הדיווח.

19. רק אותן מחויבויות, הנובעות מאירועים מהעבר, הקיימות באופן עצמאי מפעולותיה של הישות בעתיד (דהיינו, התנהגות העסק בעתיד), מוכרות כהפרשות. דוגמאות למחויבויות אלה הן קנסות או עלויות טיהור בגין נזק סביבתי בלתי חוקי, באשר שניהם מובילים לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק המחויבות ללא קשר לפעולותיה של הישות בעתיד. בדומה לכך, ישות מכירה בהפרשה בגין עלויות פירוק מתקן נפט או תחנת כוח גרעינית אם הישות מחויבת לתקן נזק שכבר נגרם. בניגוד לכך, כתוצאה מלחצים מסחריים, או דרישות משפטיות, יכול שיהיו לישות כוונה או צורך להוציא כספים כדי לפעול בדרך מסוימת בעתיד (לדוגמה, על ידי התקנת מסנני עשן בבית חרושת מסוים). היות שהישות יכולה להימנע מהוצאה העתידית באמצעות פעולותיה בעתיד, לדוגמה על ידי שינוי שיטת פעולתה, אין לה מחויבות בהווה בגין אותה יציאה עתידית ואין להכיר בהפרשה.

20. מחויבות כרוכה תמיד במעורבותו של צד אחר אשר חבים לו את המחויבות. אולם, אין צורך לדעת את זהותו של אותו צד אשר חבים לו את המחויבות - ואומנם המחויבות יכולה להיות לציבור ככלל. מכך שמחויבות כרוכה תמיד בהתקשרות לצד אחר, עולה שהחלטה של הנהלה או דירקטוריון אינה יוצרת מחויבות משתמעת בסוף תקופת הדיווח, אלא אם כן ההחלטה נמסרה לפני סוף תקופת הדיווח לאלה המושפעים ממנה, באופן ספציפי במידה מספקת, כדי ליצור בקרבם ציפייה תקפה שהישות תמלא את אחריותה.

21. אירוע, שאינו מביא לידי מחויבות מיידית, עשוי לעשות זאת בתאריך מאוחר יותר, בגלל שינויים בחוק או בגלל פעולה (לדוגמה, הצהרה פומבית שהיא ספציפית במידה מספקת) של הישות המביאה לידי מחויבות משתמעת. לדוגמה, כאשר נגרם נזק סביבתי, יתכן שאין מחויבות לתקן את הנזק. אולם, גרימת הנזק תהפוך לאירוע מחייב, כאשר חוק חדש מחייב לתקן את הנזק או כאשר הישות מקבלת על עצמה באופן פומבי אחריות לתיקון הנזק בדרך שיוצרת מחויבות משתמעת.

22. כאשר פרטי הצעת חוק חדשה טרם סוכמו סופית, נוצרת מחויבות רק כאשר ודאי למעשה (virtually certain) שיחוקק חוק שיהיה תואם את הצעת החוק. לצורכי תקן זה, מחויבות כזו מטופלת כמחויבות משפטית. הנסיבות השונות הקשורות להליך החקיקה אינן מאפשרות להצביע על אירוע יחיד שיהפוך חקיקת חוק לאירוע ודאי למעשה. במקרים רבים יהיה זה בלתי אפשרי לראות חקיקה כוודאית למעשה עד להשלמת הליך החקיקה בפועל.

תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות

23. כדי שהתחייבות תהיה כשירה להכרה, הכרחי שתהיה לא רק מחויבות בהווה, אלא שיהיה גם צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק אותה מחויבות. לצורך תקן זה,² תזרים שלילי של משאבים או קרות אירוע אחר ייחשבו כצפויים אם יותר סביר מאשר לא שהאירוע יתרחש, דהיינו ההסתברות שהאירוע יתרחש גבוהה מההסתברות שהאירוע לא יתרחש. כאשר ההסתברות לקיומה של מחויבות בהווה אינה צפויה, הישות נותנת גילוי להתחייבות תלויה, למעט מקרים שבהם האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות קלושה (ראה סעיף 86).

24. כאשר קיימות מספר מחויבויות דומות (לדוגמה, אחריות בגין מוצרים או חוזים דומים) ההסתברות שיידרש תזרים שלילי לצורך סילוק תיקבע על ידי בחינת סוג המחויבויות בכללותו. אף כי הסבירות של תזרים שלילי לצורך סילוק פריט יחיד כלשהו עשויה להיות קטנה, בהחלט ייתכן שצפוי תזרים שלילי כלשהו של משאבים כדי לסלק את סוג המחויבויות בכללותו. אם כך הוא הדבר, הפרשה מוכרת (אם מתקיימים שאר הקריטריונים להכרה).

² פירוש המושג probable בתקן זה כ- "יותר סביר מאשר לא" אינו מיושם בהכרח בתקני חשבונאות אחרים.

אומדן מהימן של המחויבות

25. השימוש באומדנים מהווה מרכיב חיוני בעריכת הדוחות הכספיים ואינו מערער את מהימנותם. הדבר נכון במיוחד לעניין הפרשות, שבמהותן הן פחות ודאיות מיתר הפריטים בדוח על המצב הכספי. למעט במקרים נדירים ביותר, הישות תוכל לקבוע טווח של תוצאות אפשריות (outcomes) ולכן יכולה לבצע אומדן של המחויבות שהוא מהימן במידה מספקת כדי לשמש להכרה בהפרשה.

26. במקרה הנדיר ביותר שבו לא ניתן לערוך אומדן מהימן דיו, קיימת התחייבות שלא ניתן להכיר בה. להתחייבות זו ניתן גילוי כהתחייבות תלויה (ראה סעיף 86).

התחייבויות תלויות

27. ישות לא תכיר בהתחייבות תלויה.

28. להתחייבות תלויה ניתן גילוי, כנדרש על פי סעיף 86, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות קלושה.

29. כאשר ישות אחראית ביחד ולחוד למחויבות, חלק המחויבות שחזוי להיות מסולק על ידי צדדים אחרים מטופל כהתחייבות תלויה. הישות מכירה בהפרשה בגין חלק המחויבות שלגביו צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, פרט לנסיבות הנדירות ביותר שבהן לא ניתן לבצע אומדן מהימן.

30. התחייבויות תלויות עשויות להתפתח בצורה שלא נחזתה מלכתחילה. לפיכך, הן נבחנות בהתמדה כדי לקבוע אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות הפך לצפוי. אם הצורך בתזרים שלילי של הטבות כלכליות עתידיות בגין פריט, שקודם לכן טופל כהתחייבות תלויה, הפך לצפוי, הפרשה מוכרת בדוחות הכספיים לתקופה שבמהלכה חל השינוי בהסתברות (למעט בנסיבות הנדירות ביותר שבהן לא ניתן לערוך אומדן מהימן).

נכסים תלויים

31. ישות לא תכיר בנכס תלוי.

32. נכסים תלויים נובעים, בדרך כלל, מאירועים בלתי מתוכננים, או אירועים בלתי חזויים אחרים, היוצרים את האפשרות לתזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות. דוגמה לכך היא תביעה שהוגשה

על ידי הישות ומטופלת באמצעות הליכים משפטיים, כאשר תוצאתה אינה ודאית.

33. נכסים תלויים אינם מוכרים בדוחות הכספיים מאחר שהדבר יכול להביא לידי הכרה בהכנסה שייתכן שלעולם לא תתממש. אולם, כאשר המימוש של ההכנסה הוא ודאי למעשה, אזי הנכס המתייחס אינו נכס תלוי וראוי להכיר בו.
34. לנכס תלוי ניתן גילוי, כנדרש בסעיף 89, כאשר תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הוא צפוי.
35. נכסים תלויים נבחנים בהתמדה כדי להבטיח שהתפתחויות משתקפות באופן נאות בדוחות הכספיים. אם תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הפך לוודאי למעשה, הנכס וההכנסה הקשורה מוכרים בדוחות הכספיים לתקופה שבה חל השינוי. אם תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הפך לצפוי, הישות נותנת גילוי לנכס התלוי (ראה סעיף 89).

מדידה

האומדן הטוב ביותר

36. הסכום המוכר כהפרשה יהיה האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.
37. האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק מחויבות בהווה הוא הסכום שישות היתה משלמת, באופן רציונלי, כדי לסלק את המחויבות בסוף תקופת הדיווח או כדי להעבירה לצד שלישי באותו תאריך. לעיתים קרובות יהיה זה בלתי אפשרי, או יקר מידי, לסלק מחויבות בסוף תקופת הדיווח או להעבירה. אולם, אומדן הסכום, שישות היתה משלמת, באופן רציונלי כדי לסלק מחויבות או להעבירה, משקף את האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק מחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.
38. האומדנים לגבי תוצאה והשפעה כספית נקבעים לפי שיקול הדעת של הנהלת הישות, תוך הסתמכות על הניסיון שנצבר בעסקאות דומות, ובמקרים מסוימים דוחות של מומחים בלתי תלויים. הראיות הנבחנות כוללות כל ראיה נוספת המתקבלת מאירועים לאחר תקופת הדיווח.
39. אי-וודאויות הקשורות לסכום שיוכר כהפרשה מטופלות על ידי אמצעים שונים בהתאם לנסיבות. כאשר ההפרשה הנמדדת כרוכה באוכלוסייה גדולה של פריטים, המחויבות נאמדת על ידי שקלול

כל התוצאות האפשריות בהסתברויות המיוחסות אליהן. אומדן סטטיסטי זה נקרא "תוחלת". ההפרשה, לכן, תהיה שונה אם ההסתברות להפסד של סכום נתון היא, לדוגמה, 60 אחוז או 90 אחוז. כאשר ישנו טווח רציף של תוצאות אפשריות, וכל תוצאה בטווח זה היא אפשרית כמו כל תוצאה אחרת, יש להשתמש בחציון הטווח.

דוגמה
<p>ישות מוכרת סחורות עם אחריות המכסה את הלקוחות בגין עלות התיקונים של ליקויים כלשהם בייצור שיתגלו תוך ששת החודשים הראשונים לאחר הרכישה. אם יתגלו ליקויים קלים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה מיליון. אם יתגלו ליקויים חמורים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה 4 מיליון. ניסיון העבר של הישות ותחזיות לעתיד מצביעות כי באשר לשנה הבאה, ב-75 אחוז מהסחורות שנמכרו לא יהיו ליקויים, ב-20 אחוז מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים קלים וב-5 אחוזים מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים חמורים. בהתאם לסעיף 24, הישות מעריכה את ההסתברות לתזרים שלילי בגין המחויבות לאחריות בכללותה. תוחלת התיקונים היא:</p> $(0.75 \times 0) + (0.2 \times 1,000,000) + (0.05 \times 4,000,000) = 400,000$

40. כאשר נמדדת מחויבות בודדת, התוצאה היחידה הסבירה ביותר יכולה להיות האומדן הטוב ביותר של ההתחייבות. אולם, אפילו במקרה זה, הישות בוחנת תוצאות אפשריות אחרות. כאשר תוצאות אפשריות אחרות הן בעיקר גבוהות יותר או בעיקר נמוכות יותר מאשר התוצאה הסבירה ביותר, האומדן הטוב ביותר יהיה סכום גבוה יותר או סכום נמוך יותר. לדוגמה, אם על ישות לתקן תקלה רצינית במתקן משמעותי שהקימה עבור לקוח, התוצאה היחידה הסבירה ביותר יכולה להיות שהתיקון יצליח בניסיון הראשון בעלות של 1,000, אולם תיעשה הפרשה בסכום גבוה יותר אם יש סבירות משמעותית לכך שיידרשו ניסיונות נוספים.

41. ההפרשה נמדדת לפני מס, היות והשלכות המס של ההפרשה, והשינויים בה, מטופלים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 12.

סיכונים ואי-וודאויות

42. כדי להגיע לאומדן הטוב ביותר של הפרשה יש להביא בחשבון את הסיכונים ואי-הוודאויות אשר בהכרח קשורים באירועים ובנסיבות רבים.

43. סיכון מתאר השתנות של התוצאות. תיאום עבור סיכון עשוי להגדיל את הסכום שלפיו נמדדת התחייבות. נדרשת זהירות כאשר שיקול דעת נעשה בתנאי-אי-וודאות, כך שהכנסה או נכסים לא ידווחו ביתר והוצאות או התחייבויות לא ידווחו בחסר. אולם, אי-וודאות אינה מצדיקה יצירת הפרשות מוגזמות או דיווח יתר מכוון של התחייבויות. לדוגמה, אם העלויות החזויות של תוצאה שלילית מיוחדת מוערכות בזהירות ראויה, אין לראות במכוון בתוצאה האמורה כצפויה יותר מאשר המקרה במציאות. נדרשת זהירות כדי למנוע כפילות בתיאומים בגין סיכון ואי-וודאות אשר תוצאתה דיווח של הפרשה ביתר.

44. הגילוי בדבר אי-וודאויות, הקשורות לסכום היציאה, ניתן בהתאם לסעיף 85(ב).

ערך נוכחי

45. כאשר ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית, סכום ההפרשה צריך להיות הערך הנוכחי של היציאות החזויות שידרשו לסילוק המחויבות.

46. בשל ערך הזמן של כסף, הפרשות המתייחסות לתזרימי מזומנים שליליים בסמוך לאחר תקופת הדיווח מכבידות יותר מאלה שתזרימי המזומנים השליליים של אותו סכום יחולו במועד מאוחר יותר. לכן, מבוצע היוון של הפרשות, כאשר ההשפעה היא מהותית.

47. שיעור ההיוון (שיעורי ההיוון) חייבים להיות שיעור (או שיעורים) לפני מס המשקף (המשקפים) הערכות שוק שוטפות לגבי ערך הזמן של הכסף והסיכונים הספציפיים להתחייבות. שיעור ההיוון לא ישקף (שיעורי ההיוון לא ישקפו) סיכונים שבגינם בוצעה כבר התאמת האומדנים של תזרימי המזומנים העתידיים.

אירועים עתידיים

48. יש לשקף בסכום של הפרשה אירועים עתידיים העשויים להשפיע על הסכום הנדרש לסילוק מחויבות כאשר ישנן ראיות אובייקטיביות מספיקות לכך שאירועים אלה אכן יקרו.

49. אירועים עתידיים חזויים עשויים להיות חשובים במיוחד במדידת הפרשות. לדוגמה, ישות עשויה להאמין שעלות טיהורו של אתר בתום תקופת חייו תקטן כתוצאה משינויים טכנולוגיים בעתיד. הסכום המוכר מבטא תחזית סבירה של משקיפים אובייקטיבים בעלי כישורים טכניים, תוך התחשבות בכל הראיות הניתנות להשגה באשר לטכנולוגיה שתהיה ניתנת להשגה במועד הטיהור. לכן, יש מקום לכלול, לדוגמה, תחזית להפחתת עלויות המיוחסת

לניסיון שייצבר ביישום טכנולוגיה קיימת, או לעלות החזויה של יישום טכנולוגיה קיימת לפעולות טיהור נרחבות יותר או מורכבות יותר מאשר בוצעו בעבר. אולם, ישות לא חוזה מראש את פיתוחה של טכנולוגיה טיהור חדשה לחלוטין, אלא אם היא נתמכת בראיות אובייקטיביות מספיקות.

50. ההשפעה של חקיקה חדשה אפשרית נשקלת במדידת מחויבות קיימת, כאשר ישנן ראיות אובייקטיביות מספיקות שהחלת החקיקה היא ודאית למעשה. עקב קיומו של מגוון נסיבות רחב במציאות, אין זה אפשרי להצביע על אירוע יחיד שישפק ראיות אובייקטיביות מספיקות לכל מקרה. ראיות נדרשות הן לגבי דרישות החקיקה והן לעניין הקביעה כי ודאי למעשה שהחקיקה תצא לפועל ותבוצע במועד מתאים. במקרים רבים לא תהיינה ראיות אובייקטיביות מספיקות עד אשר יסתיים תהליך החקיקה החדשה.

מימוש חזוי של נכסים

51. **במדידת הפרשה, אין להביא בחשבון רווחים ממימוש חזוי של נכסים.**

52. רווחים ממימוש חזוי של נכסים אינם מובאים בחשבון במדידת הפרשה, אף אם המימוש החזוי קשור באופן הדוק לאירוע הגורם ליצירת ההפרשה. במקום זאת, הישות מכירה ברווחים ממימוש חזוי של נכסים במועד המוגדר בתקן הרלוונטי לאותם נכסים.

שיפויים

53. **כאשר חזוי שיתקבל שיפוי מצד אחר בגין יציאה, כולה או חלקה, הנדרשת לסילוק הפרשה, יש להכיר בשיפוי אם, ורק אם, ודאי למעשה שהשיפוי יתקבל אם הישות תסלק את המחויבות. השיפוי יטופל כנכס נפרד. הסכום שיוכר בגין השיפוי לא יעלה על סכום ההפרשה.**

54. **בדוח על הרווח הכולל, ניתן להציג את ההוצאה המתייחסת להפרשה לאחר ניכוי הסכום שהוכר בגין השיפוי.**

55. לעתים, ישות יכולה לצפות שצד אחר ישלם חלק או את כל היציאה הנדרשת לסילוק הפרשה (לדוגמה, באמצעות חוזי ביטוח, סעיפי שיפוי בחוזה, או אחריות ספקים). ייתכן שהצד האחר ישפה את הישות בגין סכומים ששולמו על ידה או ישלם את הסכומים ישירות.

56. במרבית המקרים, תישאר הישות אחראית עבור מלוא הסכום המדובר, כך שהישות תצטרך לסלק את מלוא הסכום אם הצד השלישי לא ישלם מסיבה כלשהי. במצב זה מוכרת הפרשה בגין מלוא סכום ההתחייבות, ומוכר נכס נפרד בגובה השיפוי החזוי, כאשר ודאי למעשה שהשיפוי יתקבל אם הישות תסלק את ההתחייבות.
57. במקרים מסוימים, הישות לא תהיה אחראית עבור העלויות הנדונות, אם הצד השלישי לא ישלם. במקרה כזה אין לישות התחייבות בגין עלויות אלה והן לא נכללות בהפרשה.
58. כמצוין בסעיף 29, מחויבות שבגינה הישות אחראית ביחד ולחוד היא התחייבות תלויה בגין החלק של המחויבות שחזוי להיות מסולק על ידי הצדדים האחרים.

שינויים בהפרשות

59. הפרשות יבחנו מחדש בסוף כל תקופת דיווח ויותאמו כדי לשקף את האומדן השוטף הטוב ביותר. אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי עוד, ההפרשה תבוטל.
60. כאשר מבוצע היוון, הערך בספרים של ההפרשה גדל בכל תקופה על מנת לשקף את חלוף הזמן. גידול זה מוכר כעלות אשראי.

שימוש בהפרשות

61. ההפרשה תנוצל רק בגין יציאות שעבורן הוכרה ההפרשה במקורה.
62. רק יציאות הקשורות להפרשה המקורית ייזקפו כנגד ההפרשה. זקיפת יציאות כנגד הפרשה, שהוכרה במקורה עבור מטרה אחרת, יש בה כדי להסוות את ההשפעה של שני אירועים שונים.

יישום כללי ההכרה והמדידה

הפסדים תפעוליים עתידיים

63. אין להכיר בהפרשות בגין הפסדים תפעוליים עתידיים.
64. הפסדים תפעוליים עתידיים אינם מקיימים את הגדרת התחייבות בסעיף 10 ואת הקריטריונים הכלליים להכרה בהפרשות המפורטים בסעיף 14.

65. תחזית להפסדים תפעוליים עתידיים מהווה סימן לכך שייתכן שנפגם ערכם של נכסים מסוימים של הפעילות. הישות בוחנת ירידת ערך של נכסים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*.

חוזים מכבידים

66. **אם לישות חוזה מכביד, המחויבות בהווה על פי החוזה תוכר ותימדד כהפרשה.**

67. חוזים רבים ניתנים לביטול (לדוגמה, הזמנות קנייה שגרתיות) מבלי לשלם פיצוי לצד האחר, ולכן אין מחויבות. חוזים אחרים קובעים הן זכויות והן חובות לכל אחד מהצדדים לחוזה. כאשר אירועים הופכים את החוזה למכביד, החוזה הוא בתחולת תקן זה וקיימת התחייבות, אשר מוכרת. חוזי ביצוע שאינם מכבידים הינם מחוץ לתחולת תקן זה.

68. תקן זה מגדיר חוזה מכביד כחוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על-פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו. העלויות הבלתי נמנעות על-פי חוזה משקפות את העלות נטו הקטנה ביותר של יציאה ממנו, שהיא עלות קיום החוזה או פיצויים וקנסות הנובעים מאי-עמידה בו, הנמוך שבהם.

68א. העלות לקיום חוזה מורכבת מהעלויות המתייחסות במישרין לחוזה. עלויות המתייחסות במישרין לחוזה כוללות:

(א) עלויות תוספתיות לקיום חוזה זה-לדוגמה, עלויות עבודה ישירה וחומרים; וכן

(ב) הקצאה של עלויות אחרות המתייחסות במישרין לקיום חוזים-לדוגמה, הקצאה של הוצאות פחת בגין פריט רכוש קבוע המשמש, בין היתר, בקיום חוזה זה.

69. לפני שנוצרת הפרשה נפרדת בגין חוזה מכביד, ישות מכירה בהפסד מירידת ערך שהתרחש בגין נכסים המשמשים בקיום חוזה זה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 36).

שינוי מבני

70. להלן דוגמאות לאירועים העשויים להיכלל בהגדרה של שינוי מבני:

- (א) מכירת תחום פעילות עסקית או חיסולו ;
- (ב) סגירת אתרים עסקיים במדינה או אזור, או העברה של פעילויות עסקיות ממדינה או אזור למדינה או אזור אחרים ;
- (ג) שינויים במבנה ההנהלה, לדוגמה, ביטול שכבה ניהולית ; וכן
- (ד) ארגון מחדש יסודי שיש לו השפעה מהותית על המהות והמיקוד של פעולות הישות.
71. הפרשה בגין עלויות לשינוי מבני מוכרת רק כאשר מתקיימים הקריטריונים הכלליים להכרה בהפרשות המפורטים בסעיף 14. סעיפים 72-83 מפרטים כיצד הקריטריונים הכלליים להכרה מיושמים לגבי שינויים מבניים.
72. מחויבות משתמעת לשינוי מבני מתעוררת רק כאשר :
- (א) **לישות יש תוכנית פורמלית מפורטת לשינוי מבני המזהה לפחות את :**
- (i) העסק הרלוונטי, או חלק העסק הרלוונטי ;
- (ii) המיקומים העיקריים המושפעים ;
- (iii) המיקום, התפקוד, והמספר המשוער של העובדים שיפוצו כתוצאה מהפסקת שירותם ;
- (iv) היציאות שיידרשו ; וכן
- (v) המועד שבו תיושם התוכנית ; וכן
- (ב) **הישות יצרה ציפייה תקפה אצל אלה המושפעים מהתוכנית, שתבצע את השינוי המבני, וזאת על ידי התחלת ביצוע התוכנית או על ידי מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה.**
73. ראיות לכך שישות החלה לבצע תוכנית לשינוי מבני הן, לדוגמה, פירוק מתקן או מכירת נכסים או הודעה פומבית בדבר מרכיביה העיקריים של התוכנית. הודעה פומבית בדבר תוכנית מפורטת לשינוי מבני מהווה מחויבות משתמעת לשינוי מבני, רק אם היא נעשית בצורה ובפירוט במידה מספקת (דהיינו, הצגת מרכיביה העיקריים של התוכנית) היוצרים אצל צדדים אחרים, כגון

לקוחות, ספקים, ועובדים (או נציגיהם), ציפיות תקפות שהישות תבצע את השינוי המבני.

74. כדי שתוכנית תהיה מספקת על מנת להביא למחויבות משתמעת בעת מסירת הודעה עליה למושפעים ממנה, יישומה חייב להיות מתוכנן להתחיל מוקדם ככל האפשר ולהסתיים במסגרת זמן באופן שיהפוך לבלתי סבירה את האפשרות לשינויים משמעותיים בתוכנית. אם חזוי עיכוב ממושך עד לתחילת השינוי המבני או שהשינוי המבני אמור להתפרס על פני פרק זמן ארוך במידה בלתי סבירה, לא יהיה זה סביר שהתוכנית תעורר ציפייה תקפה אצל אחרים שהישות מחויבת בהווה לשינוי המבני, היות שמסגרת הזמן מאפשרת לישות הזדמנויות לשנות את תכניתה.

75. החלטה של הנהלה או דירקטוריון לשינוי מבני שנתקבלה לפני סוף תקופת הדיווח אינה יוצרת מחויבות משתמעת בסוף תקופת הדיווח אלא אם הישות, לפני סוף תקופת הדיווח:

(א) החלה ליישם את התוכנית לשינוי מבני ; או

(ב) מסרה הודעה ספציפית במידה מספקת, לאלה המושפעים ממנה, על המרכיבים העיקריים של התוכנית לשינוי מבני, עד כדי יצירת ציפייה תקפה בקרבם שהישות אכן תבצע את השינוי המבני.

אם הישות מתחילה ליישם תוכנית לשינוי מבני, או מודיעה, לאלה המושפעים ממנה, על מרכיביה העיקריים רק לאחר תקופת הדיווח, גילוי על כך נדרש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*, אם השינוי המבני הוא מהותי וניתן לצפות באופן סביר כי אי גילוי אודותיו ישפיע על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים למטרות כלליות, מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.

76. אף כי מחויבות משתמעת אינה נוצרת על ידי החלטת הנהלה כשלעצמה, תיתכן יצירת מחויבות כתוצאה מאירועים אחרים קודמים ביחד עם החלטה כזאת. לדוגמה, משא ומתן עם נציגי עובדים על תשלומים בגין פיטורים, או עם קונים פוטנציאליים על מכירת פעילות, ייתכן שסוכמו בכפוף לאישור הדירקטוריון בלבד. ברגע שהושג אישור והודעה על כך נמסרה לצדדים האחרים, לישות ישנה מחויבות משתמעת לשינוי מבני, אם מתקיימים התנאים שבסעיף 72.

77. במספר מדינות, הסמכות העליונה מוקנית לדירקטוריון שבין חבריו ישנם נציגים המייצגים אינטרסים שאינם של הנהלה

(לדוגמה עובדים) או שיתכן שנדרשת הודעה לנציגים כאלה לפני שתתקבל החלטה של הדירקטוריון. היות שהחלטה על ידי דירקטוריון כזה כרוכה בדיווח לנציגים אלה, דיווח כזה יכול שיצור מחויבות משתמעת לשינוי מבני.

78. לא נוצרת מחויבות למכירה של פעילות עד אשר הישות מחויבת למכירה, דהיינו, קיים הסכם מכירה מחייב.

79. גם כאשר ישות קיבלה החלטה למכור פעילות ומסרה הודעה פומבית על כך, היא אינה מחויבת למכירה עד אשר מזוהה קונה וקיים הסכם מכירה מחייב. עד אשר יהיה הסכם מכירה מחייב, תוכל הישות לשנות את דעתה, וכמובן יהיה עליה לנקוט בדרך פעולה אחרת אם לא ניתן לאתר קונה בתנאים קבילים. כאשר מתעוררת האפשרות למכירת פעילות במסגרת שינוי מבני, נסקרת ירידת ערך של הנכסים של הפעילות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36. כאשר מכירה היא רק חלק משינוי מבני, יכולה להתעורר מחויבות משתמעת בגין החלקים האחרים של השינוי המבני לפני שקיים הסכם מכירה מחייב.

80. הפרשה בגין שינוי מבני חייבת לכלול רק את היציאות הישירות הנובעות מהשינוי המבני, והמקיימות את שני התנאים הבאים:

(א) כרוכות בהכרח בשינוי המבני; וכן

(ב) אינן מיוחסות לפעילויות הממשיכות של הישות.

81. הפרשה בגין שינוי מבני לא תכלול עלויות כגון:

(א) הכשרה מחדש של צוות העובדים הקיים או העברתו לאתר חדש;

(ב) שיווק; או

(ג) השקעה במערכות חדשות וברשתות הפצה.

יציאות אלה קשורות להתנהלות העסק בעתיד ואינן התחייבויות בגין שינוי מבני בסוף תקופת הדיווח. היציאות האמורות מוכרות לפי אותו בסיס לפיו היו מוכרות אילו נבעו באופן בלתי תלוי מהשינוי המבני.

82. הפסדים תפעוליים עתידיים מזוהים עד לתאריך של שינוי מבני לא נכללים בהפרשה, אלא אם הם קשורים לחוזה מכביד, כהגדרתו בסעיף 10.

83. כנדרש בסעיף 51, רווחים ממימוש חזוי של נכסים אינם נלקחים בחשבון במדידה של הפרשה לשינוי מבני, אף אם מכירת הנכסים מתוכננת כחלק מהשינוי המבני.

גילוי

84. בגין כל סוג של הפרשה, ישות תיתן את הגילוי המפורט להלן:

- (א) ערך בספרים לתחילת התקופה ולסופה;
- (ב) הפרשות נוספות שנוצרו בתקופה, כולל גידול בהפרשות קיימות;
- (ג) סכומים שנוצלו (דהיינו, התהוו ונזקפו כנגד ההפרשה) במשך התקופה;
- (ד) סכומים שלא נוצלו ושבוטלו במשך התקופה; וכן
- (ה) גידול במשך התקופה בסכום, שהוצג בערכו הנוכחי, הנובע מחלוף הזמן, וההשפעה של שינוי כלשהו בשיעור ההיוון.

מידע השוואתי אינו נדרש.

85. בגין כל סוג של הפרשה, ישות תיתן את הגילוי המפורט להלן:

- (א) תיאור מילולי קצר של מהות המחויבות ועיתויים החזוי של התזרימים השליליים של הטבות כלכליות הנובעים ממחויבות זו;
- (ב) ציון בדבר אי-הוודאויות לגבי הסכום או העיתוי של התזרימים השליליים האמורים. ישות תיתן גילוי בדבר ההנחות העיקריות שהניחה בנוגע לאירועים עתידיים, כמתואר בסעיף 48, במקרים שבהם יש צורך במידע כזה; וכן
- (ג) הסכום של שיפוי חזוי כלשהו, תוך ציון סכום נכס כלשהו שהוכר בגין אותו שיפוי חזוי.

86. למעט מקרים שבהם האפשרות לתזרים שלילי בסילוק היא קלושה, ישות תיתן גילוי, לכל סוג של התחייבות תלויה לסוף תקופת הדיווח, בצורת תיאור קצר של המהות של ההתחייבות התלויה וכן, אם מעשי:

(א) אומדן ההשפעה הכספית שלה, כשהיא נמדדת על-פי סעיפים 36-52;

(ב) ציון בדבר אי-הוודאויות הקשורות לסכום או לעיתוי של תזרים שלילי כלשהו; וכן

(ג) האפשרות לשיפוי כלשהו.

87. לצורכי הקביעה אילו הפרשות או התחייבויות תלויות ניתן לקבץ לסוג אחד, יש צורך לשקול אם המהות של הפריטים דומה במידה מספקת כך שניתן יהיה לכלול אותם באמירה אחת (single statement) שתעמוד בדרישות סעיפים 85(א) ו-86(ב) ו-86(א) ו-86(ב). לפיכך, יתכן שיהיה זה מתאים לראות בסכומים הקשורים לאחריות על מוצרים שונים כסוג אחד של הפרשה, אך לא יהיה זה מתאים לראות כסוג אחד סכומים הקשורים למתן אחריות רגילה לסכומים המצויים בהליכים משפטיים.

88. כאשר הפרשה והתחייבות תלויה נובעות מאותה מערכת של נסיבות, הגילויים הנדרשים לפי סעיפים 84-86 ניתנים על ידי ישות בדרך שתשקף את הקשר בין ההפרשה לבין ההתחייבות התלויה.

89. אם צפוי תזרים חיובי של הטבות כלכליות, הישות תיתן גילוי בצורת תיאור קצר של מהות הנכסים התלויים בסוף תקופת הדיווח, וכן, אם מעשי, אומדן של השפעתם הכספית, שנמדד תוך שימוש בכללים המפורטים לגבי הפרשות בסעיפים 36-52.

90. חשוב שגילויים בדבר נכסים תלויים לא ייצרו רושם מטעה לגבי הסיכוי שתנבע מהם הכנסה.

91. אם לא ניתן גילוי למידע כלשהו הנדרש על פי סעיפים 86 ו-89, היות שלא מעשי לעשות זאת, יש לציין עובדה זאת.

92. במקרים נדירים ביותר גילוי המידע, הנדרש על ידי סעיפים 84-89, או חלקו, עלול לפגוע באופן רציני (prejudice seriously) בעמדתה של הישות במחלוקת עם צדדים אחרים בנושא הקשור להפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי. במקרים כאלה, ישות אינה צריכה לגלות את המידע, אך עליה לגלות את המהות הכללית של המחלוקת, תוך ציון העובדה שלא ניתן גילוי למידע והסיבה לכך.

הוראות מעבר

93. ההשפעה של אימוץ תקן זה במועד תחילתו (או קודם לכן) תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ התקן לראשונה. התקן מעודד ישויות, אך לא מחייב, להתאים את יתרת העודפים לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים ולהציג מחדש מידע השוואתי. אם מידע השוואתי אינו מוצג מחדש, על הישות לתת גילוי לעובדה זו.

94. [בוטל]

94א. חוזים מכבידים-עלות לקיום חוזה, שפורסם במאי 2020, הוסיף את סעיף 68א ותיקן את סעיף 69. ישות תיישם תיקונים אלה לחוזים לגביהם היא טרם קיימה את כל מחויבויותיה בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה היא מיישמת לראשונה את התיקונים (מועד היישום לראשונה). הישות לא תציג מחדש מידע השוואתי. במקום זאת, הישות תכיר בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה של התיקונים כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים, במועד היישום לראשונה.

מועד תחילה

95. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 ביולי 1999 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה על דוחות כספיים לתקופות המתחילות לפני 1 ביולי 1999, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

96. [בוטל]

97. [בוטל]

98. [בוטל]

99. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012 שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיף 5 כתוצאה מהתיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 3. ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לצירופי עסקים שהתיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 חל עליהם.

100. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 5 וביטל את סעיף 6. ישות

- תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.
101. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 2 וביטל את סעיפים 97 ו-98. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.
102. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
103. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2023, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].
104. הגדרה של מהותי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8), שפורסם באוקטובר 2018, תיקן את סעיף 75. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2020 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את התיקונים להגדרה של מהותי בסעיף 7 בתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולסעיפים 5 ו-6 בתקן חשבונאות בינלאומי 8.
105. חוזים מכבידים-עלות לקיום חוזה, שפורסם במאי 2020, הוסיף את סעיפים 68 ו-94א ותיקן את סעיף 69. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2022 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.