תקן דיווח כספי בינלאומי 18

הצגה וגילוי בדוחות כספיים

International Financial Reporting Standard 18

Presentation and Disclosure in Financial Statements

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, *פורסם באפריל 2024. מועד התחילה של התקן הוא 1 בינואר 2027. יישום מוקדם יותר מותר.*

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2025

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 19 *חברות בנות ללא אחריות ציבורית: גילויים (פורסם במאי 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).*

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2025 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 19, אשר כלול בכרך ג'.

תוכן עניינים

	החל מסעיף
תקן דיווח כספי בינלאומי 18	
הצגה וגילוי בדוחות כספיים	
מטרת התקן	1
תחולה	2
דרישות כלליות לדוחות כספיים	9
מטרה של דוחות כספיים	9
מערכת שלמה של דוחות כספיים	10
התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים	15
זיהוי של הדוחות הכספיים	25
תדירות הדיווח	28
עקביות ההצגה, הגילוי והסיווג	30
מידע השוואתי	31
קיבוץ ופיצול	41
עקרונות לקיבוץ ולפיצול	41
קיזוז	44
דוח על רווח או הפסד	46
קטגוריות בדוח על הרווח או הפסד	47
סיכומים וסיכומי ביניים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד	69
פריטים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד או שיינתן להם גילוי בביאורים	75
דוח המציג רווח כולל	86
רווח כולל אחר	88
דוח על מצב כספי	96
סיווג של נכסים ושל התחייבויות כשוטפים או כלא שוטפים	96
פריטים שיוצגו בדוח על המצב הכספי או שיינתן להם גילוי בביאורים	103
דוח על שינויים בהון	107
מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון	107
מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או שיינתן לו גילוי בביאורים	109
ביאורים	113
מבנה	113
מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה	117
הון	126
גילויים אחרים	130

תוכן עניינים - המשך

נספחים

נספח א – מונחים מוגדרים
נספח ב – הנחיות יישום
נספח ג – מועד תחילה והוראות מעבר
נספח ד – תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* שפורסם באפריל 2024*

בסיס למסקנות*

דעות מנוגדות*

נספח:

תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*

דוגמאות להמחשה*

נספח:

תיקונים להנחיות לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*

* **לא תורגם לעברית**

תקן דיווח כספי בינלאומי 18

הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (IFRS 18) מצוין בסעיפים 1-132 ובנספחים א-ד. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. סעיפים המובאים **בכתב מודגש**, מצהירים את העקרונות העיקריים. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים *בכתב נטוי* בפעם הראשונה שהם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, *להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים* ו*למסגרת המושגית לדיווח כספי*. תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*, מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. תקן זה מציין דרישות להצגה ולגילוי של מידע ב*דוחות כספיים למטרות כלליות* (דוחות כספיים) כדי לעזור להבטיח שהם מספקים מידע רלוונטי המייצג נאמנה את הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של ישות.

תחולה

2. ישות תיישם תקן זה בהצגה ובגילוי מידע בדוחות כספיים המוכנים בהתאם *לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים*.

3. תקן זה מציין דרישות כלליות וספציפיות להצגה של מידע בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים, בדוח על המצב הכספי ובדוח על השינויים בהון. תקן זה מציין גם דרישות לגילוי מידע ב*ביאורים*. תקן חשבונאות בינלאומי 7 *דוח על תזרימי מזומנים* מציין דרישות להצגה ולגילוי של מידע על תזרימי מזומנים. אולם, הדרישות הכלליות לדוחות כספיים בסעיפים 9-43 ו-113-114 חלות על הדוח על תזרימי המזומנים.

4. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים מציינים את דרישות ההכרה, המדידה, ההצגה והגילוי לעסקאות ספציפיות ולאירועים אחרים ספציפיים.

5. תקן זה אינו חל על ההצגה ועל הגילוי של מידע בדוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים המוכנים תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 34 *דיווח כספי לתקופת ביניים*. אולם, סעיפים 41-45 ו-117-125 חלים על דוחות כספיים כאלה.

6. תקן זה משתמש במונחים שמתאימים לישויות מוכוונות-רווח (profit-oriented), כולל ישויות עסקיות במגזר הציבורי. אם ישויות, שלהן פעילויות שאינן למטרת רווח במגזר הפרטי או במגזר הציבורי, מיישמות תקן זה, ייתכן שהן יצטרכו לתקן את התיאורים שנעשה בהם שימוש עבור סעיפים (line items) מסוימים, קטגוריות מסוימות, סיכומי ביניים מסוימים או סיכומים מסוימים בדוחות הכספיים וכן עבור הדוחות הכספיים עצמם.

7. באופן דומה, ייתכן שישויות שאין להן הון כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה* (לדוגמה, קרנות נאמנות מסוימות) וישויות שהון המניות שלהן אינו הון (לדוגמה, אגודות שיתופיות מסוימות) יצטרכו להתאים את ההצגה בדוחות הכספיים של זכויות החברים או של זכויות מחזיקי יחידות ההשתתפות (unitholders).

8. ישויות רבות מספקות סקירה כספית על ידי ההנהלה, שהיא נפרדת מהדוחות הכספיים (ראה סעיף 10), אשר מתארת ומסבירה את המאפיינים העיקריים של הביצועים הכספיים ושל המצב הכספי של הישות וכן את אי-הוודאויות העיקריות שבפניהן היא ניצבת. סקירה כזו אינה בתחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

דרישות כלליות לדוחות כספיים

מטרה של דוחות כספיים

9. המטרה של דוחות כספיים היא לספק מידע כספי לגבי נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות של ישות מדווחת שהוא שימושי למשתמשים בדוחות כספיים בבחינת תחזיות לתזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו לישות ובבחינת אופן ניהול המשאבים הכלכליים על ידי ההנהלה.

מערכת שלמה של דוחות כספיים

10. מערכת שלמה של דוחות כספיים מורכבת מ:

(א) דוח (או דוחות) על ביצועים כספיים לתקופת הדיווח (ראה סעיף 12);

(ב) דוח על מצב כספי לסוף תקופת הדיווח;

(ג) דוח על שינויים בהון לתקופת הדיווח;

(ד) דוח על תזרימי מזומנים לתקופת הדיווח;

(ה) ביאורים לתקופת הדיווח;

(ו) מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 31-32; וכן

(ז) דוח על מצב כספי לתחילת התקופה הקודמת אם נדרש בהתאם לסעיף 37.

11. הדוחות המפורטים בסעיפים 10(א)-10(ד) (והמידע ההשוואתי שלהם) מכונים *דוחות כספיים עיקריים*. ישות רשאית להשתמש בכותרות עבור הדוחות השונות מהכותרות שנעשה בהן שימוש בתקן זה. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "מאזן" במקום "דוח על מצב כספי". בנוסף, אף על פי שתקן זה משתמש במונחים כמו *"רווח כולל אחר"*, *"רווח או הפסד"* ו*"סך הכול רווח כולל"*, ישות רשאית להשתמש במונחים אחרים כדי לתייג את הסיכומים, סיכומי הביניים והסעיפים הנדרשים על ידי תקן זה, כל עוד הם מתויגים באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים של הפריטים, כפי שנדרש על ידי סעיף 43. לדוגמה, ישות עשויה להשתמש במונח "רווח נקי" כדי לתייג "רווח או הפסד".

12. ישות תציג את הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים שלה:

(א) כדוח יחיד על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, שבו רווח או הפסד ורווח כולל אחר מוצגים בשני חלקים – אם חלופה זו נבחרה, ישות תציג את החלק של הרווח או הפסד ראשון ומיד לאחריו את החלק של הרווח הכולל האחר; או

(ב) כדוח על רווח או הפסד ודוח נפרד המציג רווח כולל אשר יתחיל ברווח או הפסד – אם חלופה זו נבחרה, הדוח על הרווח או הפסד יוצג מיד לפני הדוח המציג את הרווח הכולל.

13. בתקן זה:

(א) החלק של רווח או הפסד המתואר בסעיף 12(א) והדוח על הרווח או הפסד המתואר בסעיף 12(ב) מכונים הדוח על הרווח או הפסד; וכן

(ב) החלק של רווח כולל אחר המתואר בסעיף 12(א) והדוח המציג רווח כולל המתואר בסעיף 12(ב) מכונים הדוח המציג רווח כולל.

14. ישות תציג כל אחד מהדוחות הכספיים העיקריים באותה מידה של הבלטה במערכת שלמה של דוחות כספיים.

התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים

15. כדי להשיג את המטרה של דוחות כספיים (ראה סעיף 9), ישות מציגה מידע בדוחות הכספיים העיקריים ונותנת גילוי למידע בביאורים. ישות צריכה להציג או לתת גילוי רק *למידע מהותי* (ראה סעיפים 19 ו-ב1-ב5).

16. התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמציות מובְנות של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים שהוכרו של ישות מדווחת, שהן שימושיות למשתמשים בדוחות כספיים עבור:

(א) השגת סקירה כללית ניתנת להבנה של הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים שהוכרו של הישות;

(ב) ביצוע השוואות בין ישויות וכן בין תקופות דיווח עבור אותה ישות; וכן

(ג) זיהוי פריטים או תחומים שמשתמשים בדוחות כספיים עשויים לרצות מידע נוסף לגביהם בביאורים.

17. התפקיד של הביאורים הוא לספק מידע מהותי הנחוץ כדי:

(א) לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים (ראה סעיף ב6); וכן

(ב) להשלים את הדוחות הכספיים העיקריים עם מידע נוסף כדי להשיג את המטרה של דוחות כספיים (ראה סעיף ב7).

18. ישות תשתמש בתפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים המתוארים בסעיפים 16-17 כדי לקבוע אם לכלול מידע בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים. התפקידים השונים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים משמעם שהמידה שבה נדרש מידע בביאורים שונה מהמידה שבה נדרש מידע בדוחות הכספיים העיקריים. ההבדלים משמעם:

(א) שכדי לספק את התמציות המובנות המתוארות בסעיף 16, מידע המסופק בדוחות הכספיים העיקריים הוא מקובץ יותר מאשר מידע המסופק בביאורים; וכן

(ב) שכדי לספק את המידע המתואר בסעיף 17, מידע מפורט יותר לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים של הישות, לרבות *פיצול* של מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים, מסופק בביאורים.

מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים או שניתן לו גילוי בביאורים

19. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים מפרטים מידע שנדרש להציגו בדוחות הכספיים העיקריים או לתת לו גילוי בביאורים. ישות אינה צריכה לספק הצגה או גילוי ספציפיים הנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אם המידע הנובע מהצגה או מגילוי אלה אינו מהותי. זה המקרה גם אם תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים מכילים רשימה של דרישות ספציפיות או מתארים אותן כדרישות מינימום.

20. ישות תשקול אם לספק גילויים נוספים, כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ההשפעה של עסקאות ושל אירועים אחרים ותנאים אחרים על המצב הכספי של הישות ועל הביצועים הכספיים שלה.

מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים

21. סעיף 16 קובע שהתפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמציות מובנות שהן שימושיות למטרות המפורטות באותו סעיף (יכונו להלן *תמצית מובנית שימושית*). ישות תשתמש בתפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים כדי לקבוע איזה מידע מהותי להציג בדוחות אלה, כמצוין בסעיפים 22-24.

22. כדי לספק תמצית מובנית שימושית בדוח כספי עיקרי, ישות תציית לדרישות ספציפיות אשר קובעות את המבנה של הדוח. הדרישות הספציפיות הן:

(א) עבור הדוח על הרווח או הפסד - הדרישות בסעיפים 47, 69, 76 ו-78;

(ב) עבור הדוח המציג רווח כולל - הדרישות בסעיפים 86-88;

(ג) עבור הדוח על המצב הכספי - הדרישות בסעיפים 96 ו-104;

(ד) עבור הדוח על השינויים בהון - הדרישות בסעיף 107; וכן

(ה) עבור הדוח על תזרימי המזומנים - הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 7.

23. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים דורשים שסעיפים ספציפיים יוצגו בנפרד בדוחות הכספיים העיקריים (לדוגמה, סעיפים 75 ו-103 לתקן זה). ישות אינה צריכה להציג בנפרד סעיף בדוח כספי עיקרי אם הצגה כזו אינה נחוצה כדי שהדוח יספק תמצית מובנית שימושית. זה המקרה גם אם תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים מכילים רשימה של סעיפים נדרשים ספציפיים או מתארים את הסעיפים כדרישות מינימום (ראה סעיף ב8).

24. ישות תציג סעיפים נוספים וסיכומי ביניים נוספים אם הצגות כאלה נחוצות כדי שדוח כספי עיקרי יספק תמצית מובנית שימושית. כאשר ישות מציגה סעיפים נוספים או סיכומי ביניים נוספים, סעיפים אלה וסיכומי ביניים אלה (ראה סעיף ב9):

(א) יהיו מורכבים מסכומים שהוכרו ושנמדדו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים;

(ב) יתאימו למבנה הדוח שנוצר על ידי הדרישות המפורטות בסעיף 22;

(ג) יהיו עקביים מתקופה לתקופה, בהתאם לסעיף 30; וכן

(ד) יוצגו במידה של הבלטה שאינה עולה על זו של הסיכומים ושל סיכומי הביניים הנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

זיהוי של הדוחות הכספיים

25. ישות תזהה בבירור את הדוחות הכספיים ותבדיל אותם ממידע אחר שנכלל באותו מסמך שפורסם (ראה סעיף ב10).

26. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים חלים רק על דוחות כספיים, ואינם חלים בהכרח על מידע אחר שמסופק בדוח שנתי, במסמך המוגש לרשות פיקוח (regulatory filing) או במסמך אחר. לפיכך, חשוב שמשתמשים בדוחות כספיים יוכלו להבדיל מידע שהוכן תוך שימוש בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ממידע אחר שעשוי להיות שימושי למשתמשים אך אינו כפוף לדרישות אלה.

27. ישות תזהה בבירור כל דוח כספי עיקרי ואת הביאורים. בנוסף, ישות תיתן גילוי באופן בולט למידע שמפורט להלן, ותחזור עליו במידת הצורך כדי שהמידע המוצג 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) המועד של סוף תקופת הדיווח או התקופה שמכוסה על ידי הדוחות הכספיים;

(ד) מטבע ההצגה, כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ* ; וכן

(ה) מידת העיגול (rounding) שנעשה בה שימוש לסכומים בדוחות הכספיים (ראה סעיף ב11).

תדירות הדיווח

28. ישות תספק מערכת שלמה של דוחות כספיים לכל הפחות אחת לשנה. כאשר ישות משנה את סוף תקופת הדיווח שלה ומספקת דוחות כספיים לתקופה ארוכה יותר או קצרה יותר משנה אחת, ישות תיתן גילוי, בנוסף לתקופה שכוסתה על ידי הדוחות הכספיים:

(א) לסיבה לשימוש בתקופה ארוכה יותר או קצרה יותר; וכן

(ב) לעובדה שהסכומים שנכללו בדוחות הכספיים אינם ניתנים להשוואה באופן מלא.

29. באופן רגיל, ישות מכינה דוחות כספיים באופן עקבי לתקופה של שנה אחת. אולם, מסיבות מעשיות, ישויות אחדות מעדיפות לדווח, לדוגמה, לתקופה של 52 שבועות. תקן זה אינו מונע נוהג זה.

עקביות ההצגה, הגילוי והסיווג

30. ישות תשמור על ההצגה, הגילוי *והסיווג* של פריטים בדוחות הכספיים מתקופת דיווח אחת לתקופה שלאחריה, אלא אם:

(א) בעקבות שינוי משמעותי במהות של הפעילויות של הישות או בעקבות סקירה של הדוחות הכספיים שלה, ברור שהצגה, גילוי או סיווג אחרים יהיו מתאימים יותר בהתחשב בקריטריונים לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* (ראה סעיף ב12); או

(ב) תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי דורש שינוי בהצגה, בגילוי או בסיווג.

מידע השוואתי

31. ישות תספק מידע השוואתי (כלומר, מידע לתקופת הדיווח הקודמת) לגבי כל הסכומים המדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, למעט כאשר תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים מתירים או דורשים אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי אם הוא נחוץ להבנת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת (ראה סעיף ב13).

32. ישות תציג תקופת דיווח שוטפת ותקופה קודמת בכל אחד מהדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים. סעיפים ב14-ב15 מציינים דרישות המתייחסות למידע השוואתי נוסף.

שינוי במדיניות חשבונאית, הצגה מחדש או סיווג מחדש

33. אם ישות משנה את ההצגה, את הגילוי או את הסיווג של פריטים בדוחותיה הכספיים, היא תסווג מחדש סכומים השוואתיים, אלא אם סיווג מחדש אינו מעשי. כאשר ישות מסווגת מחדש סכומים השוואתיים, היא תיתן גילוי (כולל לתחילת התקופה הקודמת):

(א) למהות של הסיווג מחדש;

(ב) לסכום של כל פריט או של כל סוג של פריטים שסווגו מחדש; וכן

(ג) לסיבה לסיווג מחדש.

34. כאשר אין זה מעשי לסווג מחדש סכומים השוואתיים, ישות תיתן גילוי:

(א) לסיבה שבגינה הסכומים לא סווגו מחדש; וכן

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

35. שיפור יכולת ההשוואה הבין-תקופתית של מידע מסייע למשתמשים בדוחות כספיים בקבלת החלטות כלכליות, בייחוד על ידי מתן האפשרות לבחינה של מגמות במידע למטרות חיזוי. בנסיבות אחדות, אין זה מעשי לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופת דיווח קודמת מסוימת כדי להשיג עקביות עם התקופה השוטפת. לדוגמה, ייתכן שישות לא אספה נתונים בתקופה קודמת (בתקופות קודמות) באופן שמאפשר סיווג מחדש, וייתכן שלא יהיה זה מעשי לשחזר את המידע.

36. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מציין את ההתאמות למידע השוואתי הנדרשות כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית או מתקנת טעות.

37. ישות תציג דוח על מצב כספי שלישי לתחילת התקופה הקודמת בנוסף למידע ההשוואתי הנדרש בסעיפים 31-32 אם:

(א) היא מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע, מבצעת הצגה מחדש של פריטים בדוחותיה הכספיים או מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים; וכן

(ב) ליישום למפרע, להצגה מחדש או לסיווג מחדש יש השפעה מהותית על המידע בדוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת.

38. בנסיבות המתוארות בסעיף 37, ישות תציג שלושה דוחות על מצב כספי – דוח על המצב הכספי:

(א) לסוף תקופת הדיווח השוטפת;

(ב) לסוף התקופה הקודמת; וכן

(ג) לתחילת התקופה הקודמת.

39. כאשר ישות נדרשת להציג דוח על מצב כספי שלישי ביישום סעיף 37, היא תיתן גילוי למידע הנדרש בהתאם לסעיפים 33-36 ובהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, היא אינה צריכה לספק את הביאורים המתייחסים לדוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת.

40. המועד של הדוח השלישי על המצב הכספי יהיה תחילת התקופה הקודמת ללא קשר אם דוחות כספיים של ישות מציגים מידע השוואתי לתקופות מוקדמות יותר (כפי שמותר בהתאם לסעיפים ב14-ב15).

קיבוץ ופיצול

עקרונות לקיבוץ ולפיצול

41. לצורך תקן זה, פריט הוא נכס, התחייבות, מכשיר הוני או קרן הונית, הכנסה, הוצאה או תזרים מזומנים או *קיבוץ* כלשהו או פיצול כלשהו של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים כאלה. סעיף הוא פריט המוצג בנפרד בדוחות הכספיים העיקריים. למידע מהותי אחר לגבי פריטים ניתן גילוי בביאורים. אלא אם כן זה גובר על דרישות ספציפיות לקיבוץ או לפיצול בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, ישות (ראה סעיפים ב16-ב23):

(א) תסווג ותקבץ נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים לפריטים על בסיס מאפיינים משותפים;

(ב) תפצל פריטים על בסיס מאפיינים שאינם משותפים;

(ג) תקבץ או תפצל פריטים כדי להציג סעיפים בדוחות הכספיים העיקריים אשר ממלאים את התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים בהספקת תמציות מובנות שימושיות (ראה סעיף 16);

(ד) תקבץ או תפצל פריטים כדי לתת גילוי למידע בביאורים אשר ממלאים את התפקיד של הביאורים בהספקת מידע מהותי (ראה סעיף 17); וכן

(ה) תוודא שהקיבוץ והפיצול בדוחות הכספיים אינם מסווים מידע מהותי (ראה סעיף ב3).

42. ביישום העקרונות בסעיף 41, ישות תפצל פריטים כאשר המידע הנובע מכך הוא מהותי. אם ביישום סעיף 41(ג) ישות אינה מציגה מידע מהותי בדוחות הכספיים העיקריים, היא תיתן גילוי למידע בביאורים. סעיפים ב79 ו-ב111 מציינים דוגמאות להכנסות, הוצאות, נכסים, התחייבויות ופריטים של הון שעשויים להיות בעלי מאפיינים שונים דיים כך שהצגה בדוח על הרווח או הפסד או בדוח על המצב הכספי או גילוי בביאורים הם נחוצים כדי לספק מידע מהותי.

43. ישות תתייג ותתאר פריטים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים (כלומר, סיכומים, סיכומי ביניים וסעיפים) או פריטים שניתן להם גילוי בביאורים באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים של הפריט (ראה סעיפים ב24-ב26). כדי לייצג נאמנה פריט, ישות תספק את כל התיאורים וההסברים הנחוצים למשתמש בדוחות כספיים להבין את הפריט. במקרים אחדים, ישות עשויה להידרש לכלול בתיאורים ובהסברים את המשמעות של המונחים שהישות משתמשת בהם ומידע לגבי האופן שבו היא קיבצה או פיצלה נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים.

קיזוז

44. ישות לא תקזז בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם הדבר נדרש או מותר על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי (ראה סעיפים ב27-ב28).

45. ישות מדווחת בנפרד על נכסים והתחייבויות ועל הכנסות והוצאות. קיזוז בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים או בדוח על המצב הכספי, למעט כאשר הקיזוז משקף את המהות של העסקה או של האירוע האחר, מצמצם את היכולת של משתמשים להבין את העסקאות ואת האירועים האחרים והתנאים האחרים שהתרחשו ולבחון את תזרימי המזומנים העתידיים של הישות. מדידה של נכסים נטו בניכוי הפרשות (valuation allowances) לדוגמה, הפרשות להתיישנות בגין מלאי והפרשות להפסדי אשראי חזויים בגין נכסים פיננסיים, אינה קיזוז.

דוח על רווח או הפסד

46. ישות תכלול את כל הפריטים של הכנסה והוצאה בתקופת דיווח בדוח על הרווח או הפסד, אלא אם תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי דורש או מתיר אחרת (ראה סעיפים 88-95 וסעיף ב86).

קטגוריות בדוח על הרווח או הפסד

47. ישות תסווג הכנסות והוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד באחת מחמש קטגוריות (ראה סעיף ב29):

(א) הקטגוריה התפעולית (ראה סעיף 52);

(ב) קטגוריית ההשקעה (ראה סעיפים 53-58);

(ג) קטגוריית המימון (ראה סעיפים 59-66);

(ד) קטגוריית המסים על ההכנסה (ראה סעיף 67); וכן

(ה) קטגוריית הפעילויות שהופסקו (ראה סעיף 68).

48. סעיפים 52-68 מציינים דרישות לסיווג הכנסות והוצאות בקטגוריה התפעולית, בקטגוריית ההשקעה, בקטגוריית המימון, בקטגוריית המסים על ההכנסה ובקטגוריית הפעילויות שהופסקו. בנוסף, סעיפים ב65-ב76 מציינים דרישות לגבי אופן הסיווג לקטגוריות של הפרשי שער, של הרווח או ההפסד מפוזיציה כספית נטו ושל רווחים והפסדים בגין נגזרים ובגין מכשירים מגדרים מיועדים.

ישויות עם פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות

49. כדי לסווג הכנסות והוצאות בקטגוריה התפעולית, בקטגוריית ההשקעה ובקטגוריית המימון, ישות תבחן אם יש לה פעילות עסקית עיקרית מוגדרת – כלומר פעילות עסקית עיקרית של (ראה סעיפים ב30-ב41):

(א) השקעה בסוגים מסוימים של נכסים, המכונה להלן כהשקעה בנכסים (ראה סעיף 53); או

(ב) הספקת מימון ללקוחות.

50. ביישום סעיפים 55-58 וסעיפים 65-66, ישות עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת מסווגת בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות אחדות, שהיו מסווגות בקטגוריית ההשקעה או בקטגוריית המימון, אילו הפעילות לא הייתה פעילות עסקית עיקרית.

51. אם ישות:

(א) משקיעה בנכסים כפעילות עסקית עיקרית, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

(ב) מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

(ג) מזהה תוצאה שונה מהבחינה שלה אם היא משקיעה בנכסים או מספקת מימון ללקוחות כפעילויות עסקיות עיקריות (ראה סעיף ב41), היא תיתן גילוי:

(i) לעובדה שהתוצאה של הבחינה השתנתה ולמועד השינוי.

(ii) לסכום ולסיווג של פריטים של הכנסות והוצאות לפני מועד השינוי בתוצאה של הבחינה בתקופה השוטפת ולאחריו ולסכום ולסיווג בתקופה הקודמת של פריטים שסיווגם השתנה בעקבות התוצאה השונה של הבחינה, אלא אם כן אין זה מעשי לעשות זאת. אם ישות אינה נותנת גילוי למידע מאחר שאין זה מעשי לעשות זאת, הישות תיתן גילוי לעובדה זו.

הקטגוריה התפעולית

52. ישות תסווג בקטגוריה התפעולית את כל ההכנסות וההוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד שאינן מסווגות (ראה סעיף ב42):

(א) בקטגוריית ההשקעה;

(ב) בקטגוריית המימון;

(ג) בקטגוריית המסים על ההכנסה; או

(ד) בקטגוריית הפעילויות שהופסקו.

קטגוריית ההשקעה

53. למעט כנדרש לפי סעיפים 55-58 עבור ישות שיש לה פעילות עסקית עיקרית מוגדרת, ישות תסווג בקטגוריית ההשקעה הכנסות והוצאות המפורטות בסעיף 54 מ:

(א) השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות (ראה סעיפים ב43-ב44);

(ב) מזומנים ושווי מזומנים; וכן

(ג) נכסים אחרים אם הם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות (ראה סעיפים ב45-ב49).

54. ההכנסות וההוצאות מהנכסים שזוהו בסעיף 53 שישות תסווג בקטגוריית ההשקעה מורכבות מהסכומים שנכללו בדוח על הרווח או הפסד (ראה סעיף ב47) של:

(א) ההכנסות שהופקו מהנכסים;

(ב) ההכנסות וההוצאות הנובעות מהמדידה לראשונה ומהמדידה העוקבת של הנכסים, כולל בגריעה של הנכסים; וכן

(ג) ההוצאות התוספתיות שניתנות לייחוס במישרין לרכישה ולמימוש של הנכסים – לדוגמה, עלויות עסקה ועלויות למכירה של הנכסים.

ישויות עם פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות

55. עבור הנכסים המפורטים בסעיף 53(א) (כלומר, השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות) שישות משקיעה בהם כפעילות עסקית עיקרית (ראה סעיף ב38), הישות תסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54:

(א) בקטגוריית ההשקעה, אם הנכסים מטופלים תוך יישום שיטת השווי המאזני (ראה סעיפים ב43(א) ו-ב44(א)); או

(ב) בקטגוריה התפעולית, אם הנכסים אינם מטופלים תוך יישום שיטת השווי המאזני (ראה סעיפים ב43(ב)-(ג) ו-ב44(ב)-(ג)).

56. עבור הנכסים המפורטים בסעיף 53(ב) (כלומר, מזומנים ושווי מזומנים), ישות תסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54 בקטגוריית ההשקעה, אלא אם כן:

(א) היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בנכסים פיננסיים שבתחולת סעיף 53(ג) – במקרה כזה היא תסווג את ההכנסות וההוצאות בקטגוריה התפעולית.

(ב) היא אינה מקיימת את הדרישות ב-(א), אך מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית – במקרה כזה היא תסווג:

(i) את ההכנסות וההוצאות ממזומנים ושווי מזומנים אשר מתייחסות להספקת מימון ללקוחות, לדוגמה מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים לדרישות פיקוח מתייחסות – בקטגוריה התפעולית.

(ii) את ההכנסות וההוצאות ממזומנים שווי מזומנים אשר אינן מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – על ידי יישום בחירת מדיניות חשבונאית לסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54 בקטגוריה התפעולית

או בקטגוריית ההשקעה. בחירת המדיניות החשבונאית תהיה עקבית לזו שבוצעה על ידי הישות לצורך המדיניות החשבונאית המתייחסת להכנסות והוצאות מהתחייבויות בסעיף 65(א)(ii).

57. אם ישות ביישום סעיף 56(ב) אינה יכולה להבדיל בין מזומנים ושווי מזומנים המתוארים בסעיף 56(ב)(i) לבין אלה המתוארים בסעיף 56(ב)(ii), היא תיישם את בחירת המדיניות החשבונאית בסעיף 56(ב)(ii) לסיווג הכנסות והוצאות מכל המזומנים ושווי מזומנים בקטגוריה התפעולית.

58. עבור הנכסים המפורטים בסעיף 53(ג) (כלומר, נכסים אחרים אם הם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות) שישות משקיעה בהם כפעילות עסקית עיקרית (ראה סעיף ב40), הישות תסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54 בקטגוריה התפעולית.

קטגוריית המימון

59. כדי לקבוע אילו הכנסות והוצאות לסווג בקטגוריית המימון, ישות תבחין בין:

(א) התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון (ראה סעיפים ב50-ב51); לבין

(ב) התחייבויות מלבד אלה המתוארות ב-(א) – כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון (ראה סעיף ב53).

60. עבור ההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(א) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון), למעט כמצוין בסעיפים 63-66, ישות תסווג בקטגוריית המימון את הסכומים שנכללו בדוח על הרווח או הפסד בגין:

(א) הכנסות והוצאות הנובעות מהמדידה לראשונה ומהמדידה עוקבת של ההתחייבויות, כולל בגריעה של ההתחייבויות (ראה סעיף ב52); וכן

(ב) ההוצאות התוספתיות שניתנות לייחוס במישרין להנפקה ולסילוק של ההתחייבויות – לדוגמה, עלויות עסקה.

61. עבור ההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(ב) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון), למעט כמצוין בסעיפים 63-64, ישות תסווג בקטגוריית המימון:

(א) הכנסות ריבית והוצאות ריבית, אך רק אם הישות מזהה הכנסות והוצאות כאלה לצורך יישום דרישות אחרות בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים; וכן

(ב) הכנסות והוצאות הנובעות משינויים בשיעורי הריבית, אך רק אם הישות מזהה הכנסות והוצאות כאלה לצורך יישום דרישות אחרות בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

62. סעיפים ב56-ב57 מציינים איך על ישות ליישם את הדרישות בסעיפים 59-61 לחוזים מעורבים הכוללים חוזה מארח שהוא התחייבות.

63. הדרישות בסעיפים 60-61 אינן חלות על רווחים או הפסדים בגין נגזרים ובגין מכשירים מגדרים מיועדים. ישות תיישם את סעיפים ב70-ב76 לסיווג רווחים והפסדים כאלה.

64. ישות לא תכלול בקטגוריית המימון ותסווג בקטגוריה התפעולית:

(א) הכנסות והוצאות מחוזי השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפקו אשר הוכרו ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים* (ראה סעיף ב58); וכן

(ב) הכנסות מימון והוצאות מימון מביטוח שנכללו בדוח על הרווח או הפסד ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 17 *חוזי ביטוח*.

ישויות עם פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות

65. אם ישות מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, היא תסווג הכנסות והוצאות (ראה סעיף ב59):

(א) מההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(א) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון):

(i) אם ההתחייבויות מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – בקטגוריה התפעולית.

(ii) אם ההתחייבויות אינן מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – על ידי יישום בחירת מדיניות חשבונאית לסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 60 בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית המימון. בחירת המדיניות החשבונאית תהיה עקבית עם זו שבוצעה על ידי הישות לצורך המדיניות החשבונאית המתייחסת להכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בסעיף 56(ב)(ii).

(ב) מההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(ב) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון):

(i) אם ההכנסות וההוצאות מפורטות בסעיף 61 – בקטגוריית המימון; או

(ii) אם ההכנסות וההוצאות אינן מפורטות בסעיף 61 – בקטגוריה התפעולית.

66. אם ישות ביישום סעיף 65(א) אינה יכולה להבדיל בין ההתחייבויות המתוארות בסעיף 65(א)(i) לבין אלה בסעיף 65(א)(ii), היא תיישם את בחירת המדיניות החשבונאית בסעיף 65(א)(ii) לסיווג הכנסות והוצאות מכל התחייבויות כאלה בקטגוריה התפעולית.

קטגוריית המסים על ההכנסה

67. ישות תסווג בקטגוריית המסים על ההכנסה הוצאות מסים או הכנסות מסים אשר נכללות בדוח על הרווח או הפסד ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*, וכן הפרשי שער קשורים כלשהם (ראה סעיפים ב65-ב68).

קטגוריית הפעילויות שהופסקו

68. ישות תסווג בקטגוריית הפעילויות שהופסקו הכנסות והוצאות מפעילויות שהופסקו כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 5 *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו*.

סיכומים וסיכומי ביניים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד

69. ישות תציג סיכומים וסיכומי ביניים בדוח על הרווח או הפסד עבור:

(א) *רווח או הפסד תפעולי* (ראה סעיף 70);

(ב) *רווח או הפסד לפני מימון ומסים על ההכנסה* (ראה סעיף 71), בכפוף לסעיף 73; וכן

(ג) רווח או הפסד (ראה סעיף 72).

70. רווח או הפסד תפעולי מורכב מכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית.

71. רווח או הפסד לפני מימון ומסים על ההכנסה מורכב:

(א) מרווח או הפסד תפעולי; וכן

(ב) מכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה.

72. רווח או הפסד הוא הסיכום של ההכנסות בניכוי ההוצאות הכלולות בדוח על הרווח או הפסד. בהתאם לכך, הוא מורכב מכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בכל הקטגוריות בדוח על הרווח או הפסד (ראה סעיף 47).

73. ישות לא תיישם את סעיף 69(ב) אם היא מיישמת את המדיניות החשבונאית המצוינת בסעיף 65(א)(ii) לסיווג בקטגוריה התפעולית של הכנסות והוצאות מהתחייבויות שאינן כרוכות בהספקת מימון ללקוחות. אולם, ישות כזו תיישם את סעיף 24 כדי לקבוע אם להציג סיכום ביניים נוסף לאחר רווח תפעולי ולפני קטגוריית המימון. לדוגמה, הישות תציג סיכום ביניים עבור רווח או הפסד תפעולי והכנסות והוצאות מהשקעות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני, אם הישות קובעת שזה נחוץ כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הכנסותיה והוצאותיה.

74. אם ישות המתוארת בסעיף 73 מציגה סיכום ביניים נוסף המורכב מרווח או הפסד תפעולי ומכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה, היא לא תתייג את סיכום הביניים באופן שיירמז שסיכום הביניים אינו כולל סכומי מימון, כמו "רווח לפני מימון". ביישום סעיף 43, הישות תתייג את סיכום הביניים באופן שמייצג נאמנה את הסכומים הכלולים בסיכום הביניים.

פריטים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד או שיינתן להם גילוי בביאורים

75. ישות תציג בדוח על הרווח או הפסד סעיפים עבור (ראה סעיף ב77):

(א) סכומים הנדרשים על ידי תקן זה, כלומר:

(i) הכנסות, תוך הצגה בנפרד של הסעיפים המתוארים ב-(ב)(i) וב-(ג)(i);

(ii) הוצאות תפעוליות, תוך הצגה בנפרד של הסעיפים הנדרשים על ידי סעיפים 78 ו-82(א);

(iii) חלק ברווח או הפסד של חברות כלולות ועסקאות משותפות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני;

(iv) הוצאות מסים על ההכנסה או הכנסות מסים על ההכנסה; וכן

(v) סכום יחיד עבור הסיכום של פעילויות שהופסקו (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 5);

(ב) סכומים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כלומר:

(i) הכנסות ריבית המחושבות באמצעות שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית;

(ii) הפסדים מירידת ערך (כולל ביטולים של הפסדים מירידת ערך או רווחים מירידת ערך) שנקבעו בהתאם לתת-פרק 5.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9;

(iii) רווחים והפסדים הנובעים מגריעה של נכסים פיננסיים הנמדדים בעלות מופחתת;

(iv) רווח או הפסד כלשהם הנובעים מההפרש בין השווי ההוגן של נכס פיננסי לבין העלות המופחתת הקודמת שלו במועד הסיווג מחדש ממדידה לפי עלות מופחתת למדידה לפי שווי הוגן דרך רווח או הפסד; וכן

(v) רווח או הפסד מצטברים כלשהם שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר אשר מסווגים מחדש לרווח או הפסד במועד הסיווג מחדש של נכס פיננסי ממדידה בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר למדידה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד; וכן

(ג) סכומים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 17, כלומר:

(i) הכנסות ביטוח;

(ii) הוצאות שירותי ביטוח מחוזים שהונפקו שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17;

(iii) הכנסות או הוצאות מחוזי ביטוח משנה מוחזקים;

(iv) הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח מחוזים שהונפקו שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17; וכן

(v) הכנסות מימון או הוצאות מימון מחוזי ביטוח משנה מוחזקים.

76. ישות תציג בדוח על הרווח או הפסד (מחוץ לכל הקטגוריות המתוארות בסעיף 47) הקצאה של רווח או הפסד לתקופת הדיווח שניתן לייחוס:

(א) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ב) *לבעלים* של החברה האם.

77. סעיפים ב78-ב79 מציינים דרישות לגבי האופן שבו ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבוע אם להציג סעיפים נוספים בדוח על הרווח או הפסד או לתת גילוי לפריטים בביאורים.

הצגה וגילוי של הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית

78. בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, ישות תסווג ותציג הוצאות בסעיפים באופן שמספק את התמצית המובנית השימושית ביותר של הוצאותיה, תוך שימוש באחד ממאפיינים אלה או בשניהם (ראה סעיפים ב80-ב85):

(א) המהות של הוצאות; או

(ב) מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות.

79. כל סעיף יחיד יורכב מהוצאות תפעוליות שיקובצו על בסיס של רק אחד מהמאפיינים האלה, אך אותו מאפיין אינו חייב לשמש כבסיס לקיבוץ של כל הסעיפים (ראה סעיף ב81).

80. בסיווג הוצאות לפי מהות, ישות מספקת מידע לגבי הוצאות תפעוליות המתייחסות למהות של המשאבים הכלכליים שנצרכו כדי להגשים את הפעילויות של הישות ללא התייחסות לפעילויות שבהתייחס אליהן נצרכו המשאבים הכלכליים האלה. מידע כזה כולל מידע לגבי הוצאת חומרי גלם, הוצאת הטבות עובד, פחת והפחתה.

81. בסיווג הוצאות לפי מאפיין פעילות בישות, ישות מקצה ומקבצת הוצאות תפעוליות לפי הפעילות שאליה מתייחסים המשאבים הכלכליים שנצרכו. לדוגמה, עלות המכר היא סעיף לפי מאפיין פעילות אשר משלב הוצאות המתייחסות לפעילויות הייצור או לפעילויות אחרות מפיקות-הכנסות כמו: הוצאת חומרי גלם, הוצאת הטבות עובד, פחת והפחתה. לפיכך, כאשר ישות מסווגת הוצאות לפי מאפיין פעילות, ישות עשויה:

(א) להקצות למספר סעיפים לפי מאפיין פעילות (כמו עלות המכר ומחקר ופיתוח) הוצאות המתייחסות למשאבים כלכליים שיש להם אותה מהות (כמו הוצאת הטבות עובד); וכן

(ב) לכלול בסעיף יחיד לפי מאפיין פעילות הקצאה של הוצאות המתייחסות למשאבים כלכליים שיש להם מהות שונה (כמו הוצאת חומרי גלם, הוצאת הטבות עובד, פחת והפחתה).

82. אם ישות מציגה סעיף או מספר סעיפים אשר מורכבים מהוצאות המסווגות לפי מאפיין פעילות בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, היא:

(א) תציג סעיף נפרד עבור עלות המכר שלה, אם הישות מסווגת הוצאות תפעוליות לפי מאפייני פעילות אשר כוללים מאפיין פעילות של עלות המכר. סעיף זה יכלול את סך הכול הוצאת המלאי המתוארת בסעיף 38 לתקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי*.

(ב) תיתן גילוי לתיאור איכותי של מהות ההוצאות שנכללו בכל סעיף לפי מאפיין פעילות.

83. ישות המציגה סעיף או מספר סעיפים אשר מורכבים מהוצאות המסווגות לפי מאפיין פעילות בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, תיתן גם גילוי בביאור יחיד:

(א) לסיכום של כל אחד מאלה:

(i) פחת, המורכב מהסכומים שגילוים נדרש על ידי סעיף 73(ה)(vii) לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, על ידי סעיף 79(ד)(iv) לתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה* ועל ידי סעיף 53(א) לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*;

(ii) הפחתה, המורכבת מהסכום שגילויו נדרש על ידי סעיף 118(ה)(vi) לתקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*;

(iii) הטבות עובד, המורכבות מהסכום של הטבות עובד שהוכרו על ידי ישות ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד* ואת הסכום עבור שירותים שהתקבלו מעובדים שהוכר על ידי ישות ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 2 *תשלום מבוסס מניות*;

(iv) הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך, המורכבים מהסכומים שגילוים נדרש על ידי סעיפים 126(א) ו-126(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*; וכן

(v) הורדות ערך וביטולים של הורדות ערך של מלאי, המורכבים מהסכומים שגילוים נדרש על ידי סעיפים 36(ה) ו-36(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 2; וכן

(ב) לכל סיכום המפורט ב-(א)(i)-(v):

(i) הסכום המתייחס לכל סעיף בקטגוריה התפעולית (ראה סעיף ב84); וכן

(ii) רשימה של סעיפים כלשהם מחוץ לקטגוריה התפעולית אשר כוללים אף הם סכומים המתייחסים לסיכום.

84. סעיף 41 דורש מישות לפצל פריטים כדי לספק מידע מהותי. אולם, ישות המיישמת את סעיף 83 פטורה ממתן גילוי:

(א) בהתייחס לסעיפים לפי מאפיין פעילות שהוצגו בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד – למידע מפוצל לגבי הסכומים של הוצאות לפי מהות שנכללו בכל סעיף, מעבר לסכומים המפורטים בסעיף 83; וכן

(ב) בהתייחס להוצאות לפי מהות שקיימת לגביהן דרישה מפורשת על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי לתת

גילוי בביאורים – למידע מפוצל לגבי הסכומים של ההוצאות שנכללו בכל סעיף לפי מאפיין פעילות המוצג בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, מעבר לסכומים המפורטים בסעיף 83.

85. הפטור בסעיף 84 מתייחס לפיצול של הוצאות תפעוליות. אולם, ישות אינה פטורה מיישום דרישות גילוי ספציפיות המתייחסות להוצאות אלה בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

דוח המציג רווח כולל

86. ישות תציג בדוח המציג רווח כולל סיכומים עבור:

(א) רווח או הפסד;

(ב) רווח כולל אחר (ראה סעיפים ב86-ב87); וכן

(ג) רווח כולל, שהוא הסיכום של רווח או הפסד ושל רווח כולל אחר.

87. ישות תציג הקצאה של רווח כולל לתקופת הדיווח הניתן לייחוס:

(א) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ב) לבעלים של החברה האם.

רווח כולל אחר

88. ישות תסווג הכנסות והוצאות הנכללות בדוח המציג רווח כולל לאחת משתי קטגוריות:

(א) הכנסות והוצאות אשר יסווגו מחדש לרווח או הפסד כאשר תנאים ספציפיים יתקיימו; וכן

(ב) הכנסות והוצאות שלא יסווגו מחדש לרווח או הפסד.

89. ישות תציג, בכל אחת מהקטגוריות של הדוח המציג רווח כולל, סעיפים עבור:

(א) החלק ברווח כולל אחר של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני; וכן

(ב) פריטים אחרים של רווח כולל אחר.

90. ישות תציג בדוח המציג רווח כולל *תיאומים בגין סיווג מחדש*, המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר או תיתן להם גילוי בביאורים (ראה סעיפים ב88-ב89).

91. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים מפרטים אם ומתי סכומים שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר מסווגים מחדש לרווח או הפסד. סיווגים מחדש כאלה מכונים בתקן זה תיאומים בגין סיווג מחדש. ישות כוללת תיאום בגין סיווג מחדש יחד עם הרכיב המתייחס של רווח כולל אחר בתקופה שבה התיאום מסווג מחדש לרווח או הפסד. ייתכן שישות כללה סכומים אלה בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות ברווח כולל אחר כרווחים שלא מומשו. ישות תנכה רווחים שלא מומשו אלה מרווח כולל אחר בתקופה שבה הרווחים שמומשו מסווגים מחדש לרווח או הפסד, כדי להימנע מהכללה כפולה שלהם בסך הכול רווח כולל.

92. ישות אשר נותנת גילוי לתיאומים בגין סיווג מחדש בביאורים, תציג בדוח המציג רווח כולל את הפריטים של רווח כולל אחר לאחר תיאומים בגין סיווג מחדש מתייחסים כלשהם.

93. ישות תציג בדוח המציג רווח כולל את סכום המסים על ההכנסה המתייחס לכל פריט של רווח כולל אחר, כולל תיאומים בגין סיווג מחדש או תיתן לו גילוי בביאורים (ראה סעיפים 61א ו-63 לתקן חשבונאות בינלאומי 12).

94. ישות רשאית להציג פריטים 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 המתייחסים לפריטים אלה.

95. אם ישות בוחרת בחלופה שבסעיף 94(ב), עליה להקצות את המס בין הקטגוריות המצוינות בסעיף 88.

דוח על מצב כספי

סיווג של נכסים ושל התחייבויות כשוטפים או כלא שוטפים

96. ישות תציג נכסים שוטפים ולא שוטפים והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה בהתאם לסעיפים 99-102, אלא אם כן הצגה המבוססת על נזילות מספקת

תמצית מובנית שימושית יותר. כאשר חריג זה חל, ישות תציג את כל הנכסים וההתחייבויות לפי סדר נזילות (ראה סעיפים ב90-ב93).

97. בכל שיטת הצגה שאומצה, ישות תיתן גילוי לסכום החזוי להיות מושב או מסולק לאחר יותר מ-12 חודש עבור כל סעיף נכסים וכל סעיף התחייבויות המשלבים סכומים החזויים להיות מושבים או מסולקים:

(א) תוך לא יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח; וכן

(ב) תוך יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח.

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

נכסים שוטפים

99. ישות תסווג נכס כשוטף כאשר (ראה סעיפים ב94-ב95):

(א) היא צופה (expects) לממש את הנכס, או מתכוונת למכור אותו או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;

(ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;

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

(ד) הנכס הוא מזומן או שווה מזומן (כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 7), אלא אם הנכס מוגבל כך שלא ניתן להחליף אותו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות במשך 12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח.

100. ישות תסווג את כל הנכסים, מלבד אלו המפורטים בסעיף 99, כלא שוטפים.

התחייבויות שוטפות

101. ישות תסווג התחייבות כשוטפת כאשר:

(א) היא צופה לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה (ראה סעיפים ב96 ו-ב107-ב108);

(ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר (ראה סעיף ב97);

(ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיפים ב97-ב98 ו-ב107-ב108); או

(ד) אין לישות את הזכות בסוף תקופת הדיווח לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיפים ב99-ב108).

102. הישות תסווג את כל ההתחייבויות, מלבד אלה המפורטות בסעיף 101, כלא שוטפות.

פריטים שיוצגו בדוח על המצב הכספי או שיינתן להם גילוי בביאורים

103. ישות תציג בדוח על המצב הכספי סעיפים עבור:

(א) רכוש קבוע;

(ב) נדל"ן להשקעה;

(ג) נכסים בלתי מוחשיים;

(ד) מוניטין;

(ה) נכסים פיננסיים (למעט סכומים המוצגים לפי (ז), (י) ו-(יא));

(ו) תיקים של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שהם נכסים, המפוצלים כנדרש על ידי סעיף 78 לתקן דיווח כספי בינלאומי 17;

(ז) השקעות שמטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני;

(ח) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 *חקלאות*;

(ט) מלאי;

(י) חייבים מסחריים וחייבים אחרים;

(יא) מזומנים ושווי מזומנים;

(יב) סך הכול של נכסים שמסווגים כמוחזקים למכירה ושל נכסים שנכללים בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5;

(יג) זכאים מסחריים וזכאים אחרים;

(יד) הפרשות;

(טו) התחייבויות פיננסיות (למעט סכומים המוצגים לפי (יג) ו-(יד));

(טז) תיקים של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שהם התחייבויות, המפוצלים כנדרש על ידי סעיף 78 לתקן דיווח כספי בינלאומי 17;

(יז) התחייבויות ונכסים עבור מסים שוטפים, כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 12;

(יח) התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים, כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 12; וכן

(יט) התחייבויות שנכללות בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5.

104. ישות תציג בדוח על המצב הכספי:

(א) זכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ב) הון מונפק וקרנות שניתנים לייחוס לבעלים של החברה האם.

105. סעיפים ב109-ב111 מציינים דרישות לגבי האופן שבו ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבוע אם להציג סעיפים נוספים בדוח על המצב הכספי או לתת גילוי לפריטים בביאורים.

106. בכפוף לסעיף 96, תקן זה אינו קובע את הסדר או את המתכונת שלפיהם ישות מציגה פריטים בדוח על המצב הכספי. בנוסף, ניתן לתקן את התיאורים שנעשה בהם שימוש ואת הסדר של הפריטים או את הקיבוץ של פריטים דומים בהתאם למהות של הישות ושל העסקאות שלה, כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הנכסים, ההתחייבויות וההון של הישות. לדוגמה, מוסד כספי רשאי לתקן את התיאורים בסעיף 103 כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הנכסים, ההתחייבויות וההון של מוסד כספי.

דוח על שינויים בהון

מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון

107. ישות תציג דוח על השינויים בהון כנדרש בהתאם לסעיף 10. הדוח על השינויים בהון יכלול:

(א) סך הכול רווח כולל לתקופת הדיווח, תוך הצגה בנפרד של סך הכול הסכומים שניתנים לייחוס לבעלים של החברה האם ולזכויות שאינן מקנות שליטה;

(ב) לכל רכיב של הון, ההשפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8; וכן

(ג) לכל רכיב של הון, התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה לבין הערך בספרים בסופה, תוך הצגה בנפרד (לכל הפחות) של שינויים 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 ושל חלוקות לבעלים וכן של שינויים בזכויות הבעלות בחברות בנות שתוצאתם אינה איבוד שליטה.

108. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש תיאומים למפרע בגין שינויים במדיניות חשבונאית, במידה שהדבר מעשי, למעט כאשר הוראות המעבר של תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי אחר דורשות אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש בנוסף שהצגות מחדש כדי לתקן טעויות יבוצעו למפרע, במידה שהדבר מעשי. תיאומים למפרע והצגות מחדש למפרע אינם שינויים בהון, אך הם תיאומים ליתרת הפתיחה של העודפים, למעט כאשר תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים דורשים תיאום למפרע של רכיב אחר של הון. סעיף 107(ב) דורש מישות להציג בדוח על השינויים בהון את סך הכול התיאום לכל רכיב של ההון שנגרם כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית, ובנפרד, כתוצאה מתיקונים של טעויות. ישות תציג תיאומים אלה לכל תקופת דיווח קודמת ולתחילת התקופה.

מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או שיינתן לו גילוי בביאורים

109. לכל רכיב של הון, ישות תציג בדוח על השינויים בהון ניתוח של רווח כולל אחר לפי פריט או תיתן לו גילוי בביאורים (ראה סעיף 107(ג)(ii)).

110. ישות תציג בדוח על השינויים בהון את סכום הדיבידנדים שהוכרו כחלוקות לבעלים במהלך תקופת הדיווח ואת הסכום המתייחס של דיבידנדים למניה או תיתן להם גילוי בביאורים.

111. בסעיף 107, הרכיבים של הון כוללים, לדוגמה, כל סוג של הון מושקע (contributed), את היתרה שנצברה של כל סוג של רווח כולל אחר ואת העודפים.

112. שינויים בהון של ישות בין תחילת תקופת הדיווח לבין סופה משקפים את הגידול או את הקיטון בנכסים נטו שלה במהלך התקופה. למעט שינויים שנגרמו כתוצאה מעסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים (כגון השקעות בהון, רכישות חזרה של מכשירים הוניים של הישות עצמה ודיבידנדים) ועלויות עסקה המתייחסות במישרין לעסקאות כאלה, השינוי הכולל בהון במהלך תקופה מייצג את הסכום הכולל של הכנסות והוצאות, כולל רווחים והפסדים, שהופקו על ידי הפעילויות של הישות במהלך אותה תקופה.

ביאורים

מבנה

113. ישות תיתן גילוי בביאורים:

(א) למידע לגבי הבסיס להכנה של הדוחות הכספיים (ראה סעיפים 6א-6יג לתקן חשבונאות בינלאומי 8) ולגבי המדיניות החשבונאית הספציפית שנעשה בה שימוש (ראה סעיפים 27א-27ט לתקן חשבונאות בינלאומי 8);

(ב) למידע שנדרש על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים שאינו מוצג בדוחות הכספיים העיקריים; וכן

(ג) למידע אחר שאינו מוצג בדוחות הכספיים העיקריים, אך הוא נחוץ להבנה של אחד מהם (ראה סעיף 20).

114. ישות תציג ביאורים באופן שיטתי (ראה סעיף ב112), ככל שהדבר מעשי. בקביעת אופן שיטתי להצגת הביאורים, הישות תביא בחשבון את ההשפעה על המובנות ועל יכולת ההשוואה של הדוחות הכספיים שלה. ישות תכלול הפניה מכל פריט בדוחות הכספיים העיקריים למידע קשור כלשהו בביאורים. אם סכומים שניתן להם גילוי בביאורים נכללים בסעיף אחד או יותר בדוחות הכספיים העיקריים, ישות תיתן גילוי בביאור לסעיף שבו (לסעיפים שבהם) נכללו הסכומים.

115. ישות רשאית לתת גילוי לביאורים שמספקים מידע לגבי הבסיס להכנה של הדוחות הכספיים ולגבי מדיניות חשבונאית ספציפית שנעשה בה שימוש בחלק נפרד של הדוחות הכספיים.

116. 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 של מקום העסקים העיקרי שלה, אם שונה מהמשרד הרשום);

(ב) תיאור מהות פעולות (operations) הישות והפעילויות (activites) 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 שלה.

מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

זיהוי של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

117. *מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה* היא סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר (ראה סעיפים ב113-ב122):

(א) ישות משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים;

(ב) ישות משתמשת בו לתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה; וכן

(ג) אינו מפורט בסעיף 118 או נדרש באופן ספציפי להיות מוצג או לתת לו גילוי על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

118. סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות שאינם מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה הם:

(א) רווח או הפסד גולמי (הכנסות בניכוי עלות המכירות) וסיכומי ביניים דומים (ראה סעיף ב123);

(ב) רווח או הפסד תפעולי לפני פחת, הפחתה וירידות ערך שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 36;

(ג) רווח או הפסד תפעולי והכנסות והוצאות מכל ההשקעות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני;

(ד) עבור ישות המיישמת את סעיף 73, סיכום ביניים המורכב מרווח או הפסד תפעולי וכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה;

(ה) רווח או הפסד לפני מסים על ההכנסה; וכן

(ו) רווח או הפסד מפעילויות נמשכות.

119. ישות תניח שסיכום ביניים של הכנסות והוצאות שהיא משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים שלה מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה, אלא אם כן, ביישום סעיף 120, הישות מפריכה את ההנחה.

120. ישות רשאית להפריך את ההנחה המתוארת בסעיף 119 ולטעון שסיכום ביניים אינו מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה, אך רק אם יש לה מידע סביר וניתן לביסוס שניתן להשגה אשר מוכיח את הבסיס לטענה (ראה סעיפים ב124-ב131).

גילוי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

121. המטרה של הגילויים עבור מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה היא שישות תספק מידע שיסייע למשתמש בדוחות כספיים להבין:

(א) את ההיבט של ביצועים כספיים אשר, להשקפת ההנהלה, מתוקשר באמצעות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה;

(ב) כיצד ניתן להשוות את מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה למידות שהוגדרו על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

122. ישות תיתן גילוי למידע לגבי כל המידות אשר מקיימות את ההגדרה של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה בסעיף 117 בביאור יחיד (ראה סעיפים ב132-ב133). ביאור זה יכלול הצהרה שמידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה מספקות את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה ואינן בהכרח בנות השוואה למידות שיש להן תיוגים דומים או תיאורים דומים שסופקו על ידי ישויות אחרות.

123. ישות תתייג ותתאר כל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה באופן ברור וניתן להבנה שאינו מטעה משתמשים בדוחות כספיים (ראה סעיפים ב134-ב135). לכל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, ישות תיתן גילוי:

(א) לתיאור של ההיבט של ביצועים כספיים אשר, להשקפת ההנהלה, מתוקשר באמצעות מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה. תיאור זה יכלול הסברים מדוע, להשקפת

ההנהלה, מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספקת מידע שימושי לגבי הביצועים הכספיים של הישות.

(ב) לאופן שבו מחושבת מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

(ג) להתאמה בין מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לבין סיכום הביניים בר-ההשוואה באופן הישיר ביותר, אשר מפורט בסעיף 118 או לבין סיכום או סיכום ביניים שנדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים (ראה סעיפים ב136-ב140).

(ד) להשפעת המסים על ההכנסה (שנקבעה ביישום סעיף ב141) ולהשפעה על הזכויות שאינן מקנות שליטה לכל פריט שניתן לו גילוי במסגרת ההתאמה הנדרשת ב-(ג).

(ה) לתיאור האופן שבו הישות מיישמת את סעיף ב141 כדי לקבוע את השפעת המסים על ההכנסה הנדרשת ב-(ד).

124. אם ישות משנה את האופן שבו היא מחשבת מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, מוסיפה מידת ביצועים שהוגדרה על ידי הנהלה חדשה, מפסיקה להשתמש במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה שניתן לה גילוי קודם לכן או משנה את האופן שבו היא קובעת את השפעות המסים על ההכנסה של פריטי ההתאמה הנדרשות על ידי סעיף 123(ד), היא תיתן גילוי:

(א) להסבר שיאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את השינוי, התוספת או הפסקת השימוש ואת השפעותיהם.

(ב) לסיבות לשינוי, לתוספת או להפסקת השימוש.

(ג) למידע השוואתי שיוצג מחדש כדי לשקף את השינוי, התוספת או הפסקת השימוש, אלא אם כן אין זה מעשי לעשות זאת. בחירה של ישות במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה אינה בחירת מדיניות חשבונאית. למרות זאת, בבחינה אם הצגה מחדש של מידע השוואתי אינה מעשית, ישות תיישם את הדרישות בסעיפים 50-53 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

125. אם ישות אינה נותנת גילוי למידע ההשוואתי שהוצג מחדש שנדרש על ידי סעיף 124(ג) מאחר שאין זה מעשי לעשות זאת, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

הון

126. ישות תיתן גילוי בביאורים למידע שמאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את המטרות, המדיניות והתהליכים שלה לניהול הון.

127. כדי לציית לדרישה בסעיף 126, ישות תיתן גילוי בביאורים:

(א) למידע איכותי לגבי המטרות, המדיניות והתהליכים שלה לניהול הון, כולל:

(i) תיאור של מה שמנוהל על ידה כהון;

(ii) כאשר ישות כפופה לדרישות הון שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים, המהות של דרישות אלה ואיך דרישות אלה משולבות בניהול ההון; וכן

(iii) איך הישות מקיימת את מטרות ניהול ההון שלה.

(ב) לתמצית של נתונים כמותיים לגבי הפריטים שמנוהלים על ידה כהון. ישויות מסוימות מתייחסות להתחייבויות פיננסיות מסוימות (לדוגמה צורות אחדות של חוב נחות) כחלק מההון. ישויות אחרות מחריגות מההון רכיבי הון אחדים (לדוגמה, רכיבים שנובעים מגידורי תזרים מזומנים).

(ג) לשינויים כלשהם ב-(א) ו-(ב) מתקופת הדיווח הקודמת.

(ד) אם במהלך תקופת הדיווח היא צייתה לדרישות הון כלשהן שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים שהיא כפופה להם.

(ה) כאשר הישות לא צייתה לדרישות הון כאלה שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים, להשלכות של אי-ציות כאמור.

128. ישות תבסס את הגילויים בסעיף 127 שניתנים בביאורים על מידע שמסופק לצרכים פנימיים לאנשי מפתח בהנהלה.

129. ישות עשויה לנהל הון במספר דרכים ועשויה להיות כפופה למספר דרישות הון שונות. לדוגמה, קונגלומרט עשוי לכלול ישויות שנוטלות על עצמן פעילויות ביטוח ופעילויות בנקאיות, וייתכן שישויות אלה פועלות במספר תחומי שיפוט. כאשר גילוי מקובץ לדרישות הון ולגבי אופן ניהול ההון לא יספק מידע שימושי או יעוות את ההבנה של משתמש בדוחות כספיים לגבי משאבי ההון של ישות, הישות תיתן גילוי למידע נפרד לגבי כל דרישת הון שהישות כפופה לה.

גילויים אחרים

130. ישות תציג בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון את הפרטים הבאים או תיתן להם גילוי בביאורים:

(א) עבור כל סוג (class) של הון מניות:

(i) מספר המניות של הון רשום;

(ii) מספר המניות שהונפקו ונפרעו במלואן ושהונפקו אך לא נפרעו במלואן;

(iii) ערך נקוב למניה או הצהרה שאין למניות ערך נקוב;

(iv) התאמה בין מספר המניות הקיימות במחזור בתחילת תקופת הדיווח ובסופה;

(v) הזכויות, הבכירות והמגבלות הנלוות לסוג זה, כולל מגבלות על חלוקת דיבידנדים ועל הפדיון של הון;

(vi) מניות בישות שמוחזקות על ידי הישות או על ידי החברות הבנות שלה 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.

131. ישות ללא הון מניות, כגון שותפות או נאמנות, תיתן גילוי למידע שהוא שווה ערך למידע שנדרש לפי סעיף 130(א), תוך הצגת שינויים במהלך תקופת הדיווח בכל קטגוריה של זכויות בהון, והזכויות, בכירות ומגבלות הנלוות לכל קטגוריה של זכויות בהון.

132. ישות תיתן גילוי בביאורים:

(א) לסכום של דיבידנדים שהוצעו או שהוכרזו לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום, אך לא הוכרו כחלוקה לבעלים במהלך תקופת הדיווח, ולסכום המתייחס למניה; וכן

(ב) לסכום של דיבידנדים בכורה מצטברים כלשהם שלא הוכרו.

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי.

קיבוץ (aggregation) החיבור יחד של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים אשר חולקים מאפיינים ושהם כלולים באותו סיווג.

סיווג (classification) המיון של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים על בסיס מאפיינים משותפים.

פיצול (disaggregation) ההפרדה של פריט לחלקים המרכיבים אותו שיש להם מאפיינים שאינם משותפים.

דיווחים כספיים למטרות כלליות (general purpose financial reports) דיווחים שמספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת שהוא שימושי למשתמשים העיקריים בקבלת החלטות המתייחסות להספקת משאבים לישות. החלטות אלה כרוכות בהחלטות לגבי:

(א) קנייה, מכירה או החזקה של מכשירים הוניים ושל מכשירי חוב;

(ב) הספקה או מכירה של הלוואות ושל צורות אחרות של אשראי; או

(ג) מימוש זכויות להצביע או להשפיע בדרך אחרת על פעולות הנהלת הישות המשפיעות על השימוש במשאבים הכלכליים של הישות.

דיווחים כספיים למטרות כלליות כוללים דוחות כספיים למטרות כלליות של ישות וגילויים כספיים הקשורים לקיימות, אך אינם מוגבלים לדיווחים אלה.

דוחות כספיים למטרות כלליות (general purpose financial statements) צורה מסוימת של *דיווחים כספיים למטרות כלליות* המספקת מידע לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של הישות המדווחת.

מונחים מוגדרים (המשך)

תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים (IFRS Accounting Standards) תקני חשבונאות שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הם מורכבים מ:

(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards);

(ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards);

(ג) פרשנויות של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC Interpretations); וכן

(ד) פרשנויות של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC Interpretations).

תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים כונו בעבר תקני דיווח כספי בינלאומיים.

מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה (management-defined performance measure) סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר:

(א) ישות משתמשת בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים;

(ב) ישות משתמשת לתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה; וכן

(ג) אינו מפורט בסעיף 118 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 או לא נדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

מונחים מוגדרים (המשך)

מידע מהותי (material information)	מידע הוא מהותי אם ניתן לצפות באופן סביר שהשמטתו, הצגתו באופן מטעה או הסוואתו ישפיעו על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.
ביאורים (notes)	מידע בדוחות הכספיים המסופק בנוסף לזה המוצג בדוחות הכספיים העיקריים.
רווח או הפסד תפעולי (operating profit or loss)	הסיכום של כל ההכנסות וההוצאות שסווגו בקטגוריה התפעולית.
רווח כולל אחר (other comprehensive income)	פריטי הכנסות והוצאות (כולל תיאומים בגין סיווג מחדש) שמוכרים מחוץ לרווח או הפסד, כפי שנדרש או מותר על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים.
בעלים (owners)	אלה המחזיקים בתביעות המסווגות כהון.
דוחות כספיים עיקריים (primary financial statements)	הדוח (הדוחות) על ביצועים כספיים, הדוח על המצב הכספי, הדוח על השינויים בהון והדוח על תזרימי המזומנים.
רווח או הפסד (profit or loss)	הסיכום של הכנסות בניכוי הוצאות שנכללות בדוח על הרווח או הפסד.
רווח או הפסד לפני מימון ומסים על ההכנסה (profit or loss before financiag and income taxes)	הסיכום של רווח או הפסד תפעולי וכל ההכנסות וההוצאות שסווגו בקטגוריית ההשקעה.
תיאומים בגין סיווג מחדש (reclassification adjustments)	סכומים שסווגו מחדש לרווח או הפסד בתקופת הדיווח השוטפת, אשר נכללו ברווח כולל אחר בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות.

מונחים מוגדרים (המשך)

סך הכול רווח כולל (total comprehensive income) השינוי בהון במהלך תקופת דיווח שנגרם כתוצאה מעסקאות ומאירועים אחרים, למעט אותם שינויים שנגרמו כתוצאה מעסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים.

תמצית מובנית שימושית (useful structured summary) תמצית מובנית המסופקת בדוח כספי עיקרי של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים שהוכרו של ישות מדווחת שהיא שימושית עבור:

(א) השגת סקירה כללית ניתנת להבנה של הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים שהוכרו של הישות;

(ב) ביצוע השוואות בין ישויות וכן בין תקופות דיווח עבור אותה ישות; וכן

(ג) זיהוי פריטים או תחומים שמשתמשים בדוחות כספיים עשויים לרצות מידע נוסף לגביהם בביאורים.

נספח ב

הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי. הנספח מתאר את היישום של סעיפים 1-132 והוא מחייב באותה מידה כמו חלקים אחרים של תקן הדיווח החשבונאי הבינלאומי.

דרישות כלליות לדוחות כספיים

מהותיות

ב1. מידע הוא מהותי אם ניתן לצפות באופן סביר שהשמטתו, הצגתו באופן מטעה או הסוואתו ישפיעו על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.

ב2. מהותיות תלויה במהות או בגודל של מידע או בשניהם. ישות בוחנת אם מידע, בפני עצמו או בשילוב עם מידע אחר, הוא מהותי בהקשר לדוחותיה הכספיים בכללותם.

ב3. מידע הוא מוסווה אם הוא מתוקשר באופן שיהיה לו השפעה דומה על משתמשים עיקריים בדוחות כספיים להשמטת המידע הזה או להצגתו באופן מטעה. להלן דוגמאות לנסיבות שתוצאתן עשויה להיות מידע מהותי שהוא מוסווה:

(א) גילוי בדוחות הכספיים למידע מהותי בנוגע לפריט, לעסקה או לאירוע אחר, אך בשפה מעורפלת או לא ברורה;

(ב) מידע מהותי בנוגע לפריט, לעסקה או לאירוע אחר מפוזר על פני כל הדוחות הכספיים;

(ג) פריטים, עסקאות או אירועים אחרים שהם שונים מקובצים באופן לא הולם;

(ד) פריטים, עסקאות או אירועים אחרים שהם דומים מפוצלים באופן לא הולם; וכן

(ה) המובנות של הדוחות הכספיים פוחתת כתוצאה ממידע מהותי המוסתר על ידי מידע לא מהותי עד למידה שבה משתמש עיקרי אינו יכול לקבוע איזה מידע הוא מהותי.

ב4. כדי לבחון אם ניתן לצפות באופן סביר שמידע ישפיע על החלטות שמקבלים המשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים למטרות כלליות של ישות מדווחת ספציפית, נדרש מישות להביא בחשבון את המאפיינים של משתמשים אלה תוך הבאה בחשבון גם של הנסיבות של הישות עצמה.

ב5. הרבה משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאלים, אינם יכולים לדרוש מישויות מדווחות לספק להם במישרין מידע והם חייבים להסתמך על דוחות כספיים למטרות כלליות עבור חלק גדול מהמידע הכספי שהם צריכים. כתוצאה מכך, הם המשתמשים העיקריים שדוחות כספיים למטרות כלליות מופנים אליהם. דוחות כספיים מוכנים עבור משתמשים שהם בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות ושסוקרים ומנתחים את המידע בשקדנות. לעיתים, ייתכן שגם משתמשים מדווחים היטב ושקדנים יצטרכו לבקש סיוע מיועץ כדי להבין מידע לגבי תופעות כלכליות מורכבות.

התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים

ב6. ביישום סעיף 17(א), ישות מספקת בביאורים מידע הנחוץ למשתמשים בדוחות כספיים כדי להבין את הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים. דוגמאות של מידע כזה כוללות:

(א) פיצול של הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים;

(ב) תיאורים של המאפיינים של הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים; וכן

(ג) מידע לגבי השיטות, ההנחות ושיקולי הדעת שנעשה בהם שימוש בהכרה, במדידה ובהצגה של הפריטים שנכללו בדוחות הכספיים העיקריים.

ב7. ביישום סעיף 17(ב), ישות משלימה את הדוחות הכספיים העיקריים עם מידע נוסף הנחוץ כדי להשיג את המטרה של דוחות כספיים כלומר:

(א) מידע שנדרש באופן ספציפי על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים (ראה סעיף 19) – לדוגמה:

(i) מידע הנדרש על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים* לגבי

נכסים תלויים והתחייבויות תלויות שלא הוכרו של ישות ; וכן

(ii) מידע הנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים* לגבי החשיפה של ישות לסוגים שונים של סיכונים, כמו סיכון אשראי, סיכון נזילות וסיכון שוק ; וכן

(ב) מידע נוסף לזה הנדרש באופן ספציפי על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים (ראה סעיף 20).

מידע שמוצג בדוחות הכספיים העיקריים

ב8. סעיף 23 מסביר שישות אינה צריכה להציג בנפרד סעיף בדוח כספי עיקרי, אם הצגה כזו אינה נחוצה כדי שהדוח יספק תמצית מובנית שימושית, גם אם הסעיף נדרש על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים. לדוגמה, ישות אינה צריכה להציג סעיף המפורט בסעיף 75, אם הצגתו אינה נחוצה כדי שהדוח על הרווח או הפסד יספק תמצית מובנית שימושית של הכנסות והוצאות, או סעיף המפורט בסעיף 103, אם הצגתו אינה נחוצה כדי שהדוח על המצב הכספי יספק תמצית מובנית שימושית של נכסים, התחייבויות והון. אם ישות אינה מציגה סעיפים המפורטים בסעיפים 75 ו-103, היא תיתן גילוי לפריטים בביאורים, אם המידע שינבע מכך הוא מהותי (ראה סעיף 42).

ב9. מנגד, ביישום סעיף 24, ישות תציג סעיפים נוספים על אלה המפורטים בסעיפים 75 ו-103 אם הצגות כאלה נחוצות כדי שהדוח על הרווח או הפסד יספק תמצית מובנית שימושית של הכנסות והוצאות או שהדוח על המצב הכספי יספק תמצית מובנית שימושית של נכסים, התחייבויות והון (ראה סעיפים ב78-ב79 ו-ב109-ב111).

זיהוי של הדוחות הכספיים

ב10. סעיף 25 דורש מישות לזהות בבירור את הדוחות הכספיים ולהבדיל אותם ממידע אחר באותו מסמך שפורסם. ישות מקיימת דרישות אלה על ידי הספקת כותרות מתאימות לעמודים, לדוחות, לביאורים, לטורים וכדומה. שיקול דעת נדרש בקביעת הדרך הטובה ביותר לספק מידע כזה. לדוגמה, אם ישות מספקת את הדוחות הכספיים באופן אלקטרוני, ישות מביאה בחשבון דרכים אחרות לקיים את הדרישות – לדוגמה, על ידי תיוג דיגיטלי מתאים של מידע המסופק בדוחות הכספיים.

ב11. לעיתים קרובות, ישות גורמת לדוחות הכספיים להיות מובנים יותר באמצעות הספקת מידע באלפי יחידות או במיליוני יחידות של מטבע ההצגה. נוהג זה מקובל כל עוד הישות נותנת גילוי למידת העיגול ואינה משמיטה מידע מהותי.

עקביות ההצגה, הגילוי והסיווג

ב12. סעיף 30(א) דורש מישות לשנות את ההצגה, הגילוי או הסיווג של פריטים בדוחות הכספיים אם ברור שהצגה, גילוי או סיווג אחרים יהיו מתאימים יותר. לדוגמה, רכישה או מימוש משמעותיים, או סקירה של הדוחות הכספיים, עשויים להראות שיש צורך בשינוי הדוחות הכספיים. ישות רשאית לשנות את ההצגה, הגילוי או הסיווג של פריטים בדוחותיה הכספיים רק אם השינוי מספק מידע שהוא שימושי יותר למשתמשים בדוחות כספיים ואם סביר שהישות תמשיך להשתמש בהצגה, בגילוי או בסיווג המעודכנים כך שיכולת ההשוואה הבין-תקופתית אינה נפגמת. כאשר מבוצעים שינויים כאלה, ישות מסווגת מחדש את המידע ההשוואתי שלה בהתאם לסעיפים 33-34.

מידע השוואתי

מידע השוואתי נדרש

ב13. במקרים אחדים, מידע מילולי המסופק בדוחות הכספיים לתקופת הדיווח הקודמת (לתקופות הדיווח הקודמות) ממשיך להיות רלוונטי בתקופה השוטפת. לדוגמה, ישות נותנת גילוי בתקופה השוטפת לפרטים לגבי מחלוקת משפטית, אשר תוצאותיה לא היו ודאיות בסוף התקופה הקודמת ואשר עדיין לא התבררה. גילוי מידע לכך שאי-הוודאות הייתה קיימת בסוף התקופה הקודמת, וגילוי מידע לגבי הצעדים שננקטו במהלך התקופה כדי לברר את אי-הוודאות, עשויים להועיל למשתמשים בדוחות כספיים.

מידע השוואתי נוסף

ב14. ישות רשאית לספק מידע השוואתי בנוסף למידע ההשוואתי הנדרש לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, כל עוד מידע זה מוכן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים. מידע השוואתי נוסף זה עשוי לכלול דוח אחד או יותר מהדוחות הכספיים העיקריים שסעיף 10 מתייחס אליהם, אך אינו צריך להיות מורכב ממערכת שלמה של דוחות כספיים. כאשר זה המקרה, הישות תיתן גילוי בביאורים למידע המתייחס לדוחות כספיים עיקריים נוספים אלה.

ב15. לדוגמה, ישות עשויה להציג דוח שלישי (או דוחות שלישיים) על ביצועים כספיים (ובכך להציג את תקופת הדיווח השוטפת, את

התקופה הקודמת ותקופה אחת נוספת להשוואה). אולם, הישות אינה נדרשת להציג דוח על מצב כספי שלישי, דוח על תזרימי מזומנים שלישי או דוח על שינויים בהון שלישי (כלומר דוח כספי עיקרי נוסף להשוואה). הישות נדרשת לתת גילוי בביאורים למידע ההשוואתי המתייחס לדוח הנוסף (לדוחות הנוספים) על ביצועים כספיים.

קיבוץ ופיצול

עקרונות לקיבוץ ולפיצול

תהליך קיבוץ ופיצול

ב16. דוחות כספיים הם תוצאה של עיבוד מספר גדול של עסקאות ושל אירועים אחרים על ידי ישויות. עסקאות ואירועים אחרים אלה יוצרים נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים.

ב17. כדי ליישם את הדרישות בסעיף 41, ישות תקבץ פריטים על בסיס מאפיינים משותפים (כלומר, תקבץ פריטים שחולקים מאפיינים משותפים) ותפצל פריטים על בסיס מאפיינים שאינם משותפים (כלומר, תפצל פריטים שיש להם מאפיינים שונים). כשהישות עושה זאת, הישות:

(א) תזהה את הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים אשר נובעים מעסקאות אינדיבידואליות ומאירועים אחרים אינדיבידואליים;

(ב) תסווג ותקבץ נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים לפריטים על בסיס המאפיינים שלהם (לדוגמה, המהות שלהם, מאפיין הפעילות שלהם, בסיס המדידה שלהם או מאפיין אחר) כך שהתוצאה תהיה הצגה בדוחות הכספיים העיקריים של סעיפים וגילוי בביאורים של פריטים שיש להם לכל הפחות מאפיין משותף אחד; וכן

(ג) תפצל פריטים על בסיס מאפיינים שונים:

(i) בדוחות הכספיים העיקריים, כפי שנחוץ כדי לספק תמציות מובנות שימושיות (כמתואר בסעיף 16); וכן

(ii) בביאורים, כפי שנחוץ כדי לספק מידע מהותי (כמתואר בסעיף 17).

ב18. ישות עשויה ליישם את השלבים בסעיפים ב17(א)-ב17(ג) בסדר משתנה כדי ליישם את העקרונות לקיבוץ ולפיצול בסעיף 41.

בסיס לקיבוץ ולפיצול

ב19. סעיפים ב16-ב18 מסבירים שישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבץ ולפצל נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים מעסקאות אינדיבידואליות ומאירועים אחרים אינדיבידואליים על בסיס מאפיינים דומים ושונים. סעיפים ב78 ו-ב110 מציינים דוגמאות של מאפיינים שישות מביאה בחשבון בעת הפעלת שיקול דעתה.

ב20. ככל שהמאפיינים של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים דומים יותר, כך סביר יותר שקיבוצם ימלא את התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים (כלומר, לספק תמציות מובנות שימושיות כמתואר בסעיף 16) או של הביאורים (כלומר, לספק מידע מהותי כמתואר בסעיף 17). ככל שהמאפיינים של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים שונים יותר, כך סביר יותר שפיצולם ימלא את התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים או של הביאורים.

ב21. הפריטים המקובצים והמוצגים כסעיפים בדוחות הכספיים העיקריים יהיו בעלי מאפיין דומה אחד, לכל הפחות, מלבד העובדה שהם מקיימים את ההגדרה של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים. אולם, מאחר שהתפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמציות מובנות שימושיות, סביר שהסעיפים בדוחות הכספיים העיקריים יקבצו פריטים שיש להם מאפיינים שונים במידה מספקת כך שמידע לגבי הפריטים המפוצלים הוא מהותי.

ב22. ביישום סעיף 41, ישות תפצל פריטים שיש להם מאפיינים שונים כאשר המידע הנובע מכך הוא מהותי. מאפיין שונה יחיד יכול לגרום לכך שמידע לגבי פריטים מפוצלים יהיה מהותי.

ב23. לדוגמה, ישות עשויה להציג בדוח על המצב הכספי נכסים פיננסיים שמורכבים מהשקעות במכשירים הוניים ומהשקעות במכשירי חוב בנפרד מנכסים לא פיננסיים. לנכסים הפיננסיים יש מאפיינים שונים מאחר שיש להם בסיסי מדידה שונים – אחדים נמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד ואחרים נמדדים בעלות מופחתת. לפיכך, הישות עשויה לקבוע שכדי לספק תמצית מובנית שימושית, יהיה זה נחוץ להציג סעיפים אשר מפצלים את הנכסים הפיננסיים על בסיס בסיסי המדידה שלהם. התוצאה של פיצול זה היא סעיף המורכב מהשקעות במכשירים הוניים ובמכשירי חוב הנמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד וסעיף המורכב מהשקעות במכשירי חוב

הנמדדות בעלות מופחתת. מאחר שהשקעות במכשירים הוניים אינן דומות להשקעות במכשירי חוב בכך שהן חושפות את הישות לסיכונים שונים, הישות תבחן אם נדרש פיצול נוסף בדוח על המצב הכספי של נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד להשקעות במכשירים הוניים ולהשקעות במכשירי חוב כדי לספק תמצית מובנית שימושית. אם לא, ואם המידע הנובע מכך הוא מהותי, הישות תצטרך לתת גילוי בביאורים להשקעות במכשירים הוניים בנפרד מהשקעות במכשירי חוב. בנוסף, אם, לדוגמה, להשקעות במכשירים ההוניים היו מאפיינים שונים אחרים, הישות הייתה נדרשת לפצל עוד את ההשקעות במכשירים ההוניים האלה בביאורים, אם המידע הנובע מכך היה מהותי.

תיאור של פריטים

ב24. סעיף 43 דורש מישות לתייג ולתאר פריטים המוצגים או שניתן להם גילוי באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים של הפריט. פריטים כאלה יהיו, לעיתים קרובות, קיבוצים של פריטים הנובעים מעסקאות אינדיבידואליות או מאירועים אחרים אינדיבידואליים והם יכולים להשתנות בהיותם קיבוצים של פריטים שהמידע לגביהם הוא מהותי או קיבוצים של פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי. באופן ספציפי, בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים:

(א) פריט שהמידע לגביו הוא מהותי יכול להיות מקובץ עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם הוא גם מהותי – ישות עשויה לספק קיבוץ כזה כדי לתמצת מידע, אך תידרש גם לתת גילוי למידע לגבי כל אחד מהפריטים;

(ב) פריט שהמידע לגביו הוא מהותי יכול להיות מקובץ עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם אינו מהותי – ישות תידרש לספק מידע לגבי פריטים מפוצלים רק אם מידע שאינו מהותי הסווה את המידע המהותי; או

(ג) פריט שהמידע לגביו אינו מהותי יכול להיות מקובץ עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם אינו מהותי – ישות עשויה לספק קיבוץ כזה כדי להשלים רשימה של פריטים ולא תידרש לתת גילוי למידע לגבי פריטים מפוצלים, בכפוף לסעיף ב26(ב).

ב25. ישות תתייג פריטים המוצגים או שניתן להם גילוי כ"אחר" רק אם היא אינה יכולה למצוא תיוג אינפורמטיבי יותר. דוגמאות לאופן שבו ישות יכולה למצוא תיוג אינפורמטיבי יותר הן:

(א) אם פריט שהמידע לגביו הוא מהותי מקובץ עם פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי, מציאת תיוג שמתאר את הפריט שהמידע לגביו הוא מהותי ; וכן

(ב) אם פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי מקובצים :

(i) קיבוץ פריטים אשר חולקים מאפיינים דומים ותיאורם באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים הדומים ; או

(ii) קיבוץ פריטים עם פריטים אחרים שאינם חולקים מאפיינים דומים ותיאורם באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים השונים של הפריטים.

ב26. אם ישות אינה יכולה למצוא תיוג אינפורמטיבי יותר מלבד "אחר" :

(א) עבור כל קיבוץ – הישות תשתמש בתיוג המתאר את הפריט המקובץ במדויק ככל שניתן, לדוגמה, "הוצאות תפעוליות אחרות" או "הוצאות מימון אחרות".

(ב) עבור קיבוץ המורכב רק מפריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי – הישות תשקול אם הסכום המקובץ הוא גדול מספיק כך שמשתמשים בדוחות כספיים עשויים באופן סביר להטיל ספק אם הוא כולל פריטים שהמידע לגביהם עשוי להיות מהותי. אם זה המצב, מידע כדי ליישב ספק זה הוא מידע מהותי. בהתאם לכך, במקרים כאלה, הישות נותנת גילוי למידע נוסף לגבי הסכום – לדוגמה :

(i) הסבר לכך שלא נכללו בסכום פריטים שהמידע לגביהם עשוי להיות מהותי ; או

(ii) הסבר לכך שהסכום מורכב מפריטים אחדים שהמידע לגביהם אינו מהותי, עם אינדיקציה למהות של הפריט הגדול ביותר ולסכומו.

קיזוז

ב27. סעיף 44 אוסר על ישות לקזז בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם הדבר נדרש או מותר על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי. לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות* דורש מישות למדוד הכנסות מחוזים עם לקוחות בסכום התמורה שהישות צופה להיות זכאית לו בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו. סכום

ההכנסות שהוכרו משקף הנחות מסחריות (trade discounts) כלשהן והוזלות כמות (volume rebates) כלשהן שהישות מאפשרת. בניגוד לכך, ישות עשויה לבצע, במהלך העסקים הרגיל, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות, אלא נלוות לפעילויות הפקת ההכנסות העיקריות. ישות תציג בדוחות הכספיים העיקריים את התוצאות של עסקאות כאלה, או תיתן להן גילוי בביאורים, כאשר הצגה כזו או גילוי כזה משקפים את המהות של העסקה או של האירוע האחר על ידי קיזוז בין הכנסה כלשהי לבין הוצאות קשורות שנובעות מאותה עסקה. לדוגמה:

(א) ישות מציגה בדוחות הכספיים העיקריים רווחים והפסדים ממימוש של נכסים לא שוטפים על ידי ניכוי של הערך בספרים של הנכס ושל הוצאות המכירה הקשורות מסכום התמורה מהמימוש או נותנת להם גילוי בביאורים; וכן

(ב) ישות רשאית לקזז בין יציאות הקשורות להפרשה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37, אשר קיים בגינה שיפוי בהתאם להסדר חוזי עם צד שלישי (לדוגמה, הסכם אחריות של ספק), לבין השיפוי הקשור.

ב28. בנוסף, ישות מציגה על בסיס נטו רווחים והפסדים הנובעים מקבוצה של עסקאות דומות לדוגמה, רווחים והפסדים מהפרשי שער או רווחים והפסדים הנובעים ממכשירים פיננסיים המוחזקים למסחר שנכללים באותה קטגוריה של הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים ביישום סעיפים 47-68. אולם, ישות נותנת גילוי בנפרד בביאורים לרווחים והפסדים כאלה אם גילוי כזה מספק מידע מהותי.

דוח על רווח או הפסד

קטגוריות בדוח על הרווח או הפסד

ב29. סעיף 47 דורש מישות לסווג הכנסות והוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד באחת מחמש קטגוריות. הקטגוריה התפעולית מורכבת מכל ההכנסות וההוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד שאינן מסווגות בקטגוריות האחרות (ראה סעיף 52). הכנסות והוצאות שסווגו בקטגוריית הפעילויות שהופסקו ביישום סעיף 68 אינן כפופות לדרישות לסיווג פריטים של הכנסות ושל הוצאות בקטגוריות המפורטות בסעיפים 47(א)-(ד). הכנסות והוצאות שסווגו בקטגוריית מסים על ההכנסה ביישום סעיף 67 אינן כפופות לדרישות לסיווג פריטים של הכנסות ושל הוצאות בקטגוריות המפורטות בסעיפים 47(א)-(ג).

בחינה של פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות

ב30. סעיף 49 דורש מישות לבחון אם היא משקיעה בנכסים או מספקת מימון ללקוחות כפעילויות עסקיות עיקריות. לישות עשויה להיות יותר מפעילות עסקית עיקרית אחת. לדוגמה, ישות שמייצרת מוצר וגם מספקת מימון ללקוחות עשויה לקבוע שהן פעילות הייצור והן פעילות המימון ללקוחות הן פעילויות עסקיות עיקריות. כדי לסווג הכנסות והוצאות לקטגוריה התפעולית, לקטגוריית ההשקעה ולקטגוריית המימון כנדרש על ידי תקן זה, ישות רק צריכה לקבוע אם אחת הפעילויות של השקעה בנכסים או של הספקת מימון ללקוחות, או שתיהן, הן פעילויות עסקיות עיקריות.

ב31. דוגמאות לישויות שעשויות להשקיע בנכסים כפעילות עסקית עיקרית כוללות:

(א) ישויות השקעה כהגדרתן בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*;

(ב) חברות נדל"ן להשקעה; וכן

(ג) מבטחים.

ב32. דוגמאות לישויות שעשויות לספק מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית כוללות:

(א) בנקים ומוסדות מתן אשראי אחרים;

(ב) ישויות שמספקות מימון ללקוחות כדי לאפשר לאותם לקוחות לרכוש את מוצרי הישות; וכן

(ג) מחכירים שמספקים מימון ללקוחות בחכירות מימוניות.

ב33. הקביעה אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילויות עסקיות עיקריות היא עניין של עובדה ולא רק טענה. ישות תפעיל את שיקול דעתה כדי לבחון אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית ובחינה זו תבוסס על ראיות.

ב34. באופן כללי, סביר שהשקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות יהיו פעילות עסקית עיקרית של ישות אם הישות משתמשת בסוג מסוים של סיכום ביניים כאינדיקטור חשוב לביצועים תפעוליים. הסוג המסוים של סיכום הביניים הוא סיכום ביניים אשר דומה לרווח גולמי (ראה סעיף ב123) אשר כולל הכנסות והוצאות אשר היו מסווגות בקטגוריית ההשקעה או בקטגוריית המימון אם השקעה

בנכסים או הספקת מימון ללקוחות לא היו פעילויות עסקיות עיקריות.

ב35. ראיות לכך שסיכומי ביניים אשר דומים לרווח גולמי המתואר בסעיף ב123 הם אינדיקטורים חשובים לביצועים תפעוליים כוללות שימוש בסיכומי ביניים כאלה:

(א) להסבר הביצועים התפעוליים באופן חיצוני; או

(ב) לבחון את הביצועים התפעוליים באופן פנימי או לפקח עליהם.

ב36. מידע לגבי מגזרים עשוי לספק ראיות שהשקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות היא פעילות עסקית עיקרית אם הישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 8 *מגזרי פעילות*. באופן ספציפי:

(א) אם מגזר בר דיווח מורכב מפעילות עסקית יחידה, זה מצביע על כך שהביצועים של המגזר בר הדיווח הם אינדיקטור חשוב של הביצועים התפעוליים של הישות ועל כך שהפעילות העסקית של המגזר בר הדיווח היא פעילות עסקית עיקרית של הישות; וכן

(ב) אם מגזר פעילות מורכב מפעילות עסקית יחידה, זה מצביע על כך שהפעילות העסקית עשויה להיות פעילות עסקית עיקרית של הישות אם הביצועים של מגזר הפעילות הם אינדיקטור חשוב של הביצועים התפעוליים של הישות כמתואר בסעיף ב34.

ב37. ישות תבחן אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית לישות המדווחת בכללותה. בהתאם לכך, תוצאת הבחינה אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית על ידי ישות מדווחת שהיא קבוצה מאוחדת ועל ידי ישות מדווחת שהיא אחת מהחברות הבנות בקבוצה מאוחדת עשויה להיות שונה.

ב38. ישות תבחן אם היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות שאינן מטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני (ראה סעיפים ב43(ב)-(ג) ו- ב44(ב)-(ג)) לגבי כל נכס אינדיבידואלי או תוך שימוש בקבוצות של נכסים בעלי מאפיינים משותפים. אם ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים כמפורט בתקן חשבונאות בינלאומי 27 *דוחות כספיים נפרדים* ומבצעת את הבחינה לגבי קבוצות של נכסים, הישות תשתמש בקבוצות של נכסים שהן עקביות עם הקטגוריות שנעשה בהן שימוש בקביעת בסיס המדידה ביישום סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27. ישות אינה צריכה לבחון אם היא משקיעה

כפעילות עסקית עיקרית בחברות כלולות, בעסקאות משותפות או בחברות בנות שאינן מאוחדות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני (ראה סעיפים ב43(א) ו-ב44(א)) מאחר שהיא נדרשת לסווג את ההכנסות וההוצאות מהשקעות אלה בקטגוריית ההשקעה (ראה סעיף 55(א)).

ב39. ישות אינה צריכה לבחון אם היא משקיעה במזומנים ושווי מזומנים כפעילות עסקית עיקרית (ראה סעיף 53(ב)). ישות נדרשת לסווג הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בקטגוריית ההשקעה, אלא אם כן סעיף 56(א) או סעיף 56(ב) חלים.

ב40. ישות תבחן אם היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בנכסים אחרים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות (ראה סעיף 53(ג)) על ידי בחינה של נכס יחיד או של קבוצות של נכסים עם מאפיינים משותפים. בעת ביצוע הבחינה לגבי קבוצות של נכסים פיננסיים, ישות תשתמש בקבוצות של נכסים פיננסיים שהן עקביות עם הסוגים של נכסים פיננסיים שזוהו על ידי הישות ביישום סעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7.

ב41. ישות תבחן אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית על בסיס העובדות במועד הבחינה, כך ששינוי בתוצאת הבחינה אינו משנה את התוצאה של בחינות קודמות. בהתאם לכך, ישות מסווגת ומציגה הכנסות והוצאות ביישום השינוי בתוצאה של הבחינה באופן של מכאן ולהבא מהמועד של השינוי ואינה מסווגת מחדש סכומים שהוצגו לפני מועד השינוי. אלא אם כן אין זה מעשי לעשות זאת, סעיף 51(ג)(ii) דורש מישות לתת גילוי לסכום ולסיווג של פריטים של הכנסות והוצאות לפני מועד השינוי בתוצאה של הבחינה בתקופה השוטפת ולאחריו ולסכום ולסיווג בתקופה קודמת של פריטים שסיווגם השתנה בעקבות השינוי בתוצאה של הבחינה.

תפעולי

ב42. התוצאה של הדרישות בסעיפים 47-66 היא שישות מסווגת הכנסות והוצאות מהפעילויות העסקיות העיקריות שלה בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, למעט הכנסות והוצאות כאלה כלשהן מהשקעות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני. יתר על כן, הקטגוריה התפעולית אינה מוגבלת להכנסות ולהוצאות מהפעילויות העסקיות העיקריות של ישות. היא כוללת את כל ההכנסות וההוצאות שאינן מסווגות על ידי הישות בקטגוריות האחרות ביישום סעיפים 53-68, כולל הכנסות והוצאות כאלה שהן תנודתיות או לא נשנות.

השקעה

השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות

ב43. סעיפים 53 ו-55 מציינים דרישות לסיווג של הכנסות והוצאות מהשקעות בחברות כלולות ועסקאות משותפות. השקעות אלה כוללות:

(א) השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 16 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות* ולסעיף 10(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 27;

(ב) השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (או חלק מהן) שישות בוחרת למדוד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ביישום סעיפים 18-19 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 וסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 27; וכן

(ג) השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בדוחות כספיים נפרדים המטופלות בעלות ביישום סעיף 10(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 27 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ביישום סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 27.

ב44. סעיפים 53 ו-55 מציינים גם דרישות לסיווג של הכנסות והוצאות מחברות בנות שלא אוחדו. השקעות בחברות בנות שלא אוחדו כוללות:

(א) השקעות בחברות בנות בדוחות כספיים נפרדים המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 10(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 27;

(ב) השקעות בחברות בנות המוחזקות על ידי ישות השקעה, אשר נמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולסעיף 11א לתקן חשבונאות בינלאומי 27; וכן

(ג) השקעות בחברות בנות בדוחות כספיים נפרדים המטופלות בעלות ביישום סעיף 10(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 27 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ביישום סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 27.

נכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות

ב45. סעיף 53(ג) דורש מישות לזהות נכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות. התשואה יכולה להיות חיובית או שלילית.

ב46. נכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות בסעיף 53(ג) בדרך כלל כוללים:

(א) השקעות במכשירי חוב או במכשירים הוניים; וכן

(ב) נדל"ן להשקעה, וחייבים בגין שכירות המופקת מנכסים אלה.

ב47. הכנסות והוצאות המפורטות בסעיף 54 מנכסים כאלה בדרך כלל כוללות:

(א) ריבית;

(ב) דיבידנדים;

(ג) הכנסות שכירות;

(ד) פחת;

(ה) הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך;

(ו) רווחים והפסדים משינוי בשווי הוגן; וכן

(ז) הכנסות והוצאות מהגריעה של הנכס או מסיווגו ומדידתו מחדש כמוחזק למכירה (ראה סעיפים ב60-ב64).

נכסים שאינם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות

ב48. נכסים שישות משתמשת בהם בשילוב כדי לייצר או לספק סחורות או שירותים אינם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות. נכסים כאלה בדרך כלל כוללים:

(א) רכוש קבוע;

(ב) נכסים הנובעים מהייצור או מההספקה של סחורות או שירותים שההכנסות וההוצאות בגינם מסווגות בקטגוריה

התפעולית (לדוגמה, חייבים בגין סחורות או שירותים כאלה); וכן

(ג) אם הישות מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, הלוואות כלשהן שניתנו ללקוח.

ב49. הכנסות והוצאות מהנכסים המתוארים בסעיף ב48 מסווגות בקטגוריה התפעולית – לדוגמה:

(א) הכנסות עבור סחורות או שירותים המיוצרים או המסופקים על ידי הישות תוך שימוש בשילוב של נכסים;

(ב) הכנסות ריבית;

(ג) פחת והפחתה;

(ד) הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך;

(ה) הכנסות והוצאות מהגריעה של הנכס או מסיווגו ומדידתו מחדש כמוחזק למכירה (ראה סעיפים ב60-ב64); וכן

(ו) הכנסות והוצאות הנובעות מצירוף עסקים אשר כולל נכסים אשר מהם ייווצרו הכנסות והוצאות אשר יסווגו בקטגוריה התפעולית, כמו רווח מרכישה במחיר הזדמנותי ומדידה מחדש של תמורה מותנית.

מימון

התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון

ב50. סעיף 59(א) דורש מישות לזהות התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון. בעסקאות כאלה, ישות:

(א) מקבלת מימון בצורה של מזומן, או של סילוק של התחייבות פיננסית, או של קבלה של מכשיריה ההוניים של הישות עצמה; וכן

(ב) במועד מאוחר יותר, תחזיר בתמורה מזומן או את מכשיריה ההוניים שלה עצמה.

ב51. התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון כוללות:

(א) מכשיר חוב שיסולק במזומן, כמו כתבי התחייבות (debentures), הלוואות, שטרות, אגרות חוב (bonds) ומשכנתאות - ישות מקבלת מזומן והיא תחזיר מזומן בתמורה;

(ב) התחייבות בהתאם להסדר למימון ספקים כאשר יתרת הזכות עבור סחורות או שירותים נגרעת – ישות משתחררת מההתחייבות הפיננסית עבור סחורות או שירותים והיא תחזיר מזומן בתמורה;

(ג) אגרת חוב אשר תסולק באמצעות מסירת מניות של ישות – ישות מקבלת מזומן והיא תחזיר את מכשיריה ההוניים שלה עצמה בתמורה;

(ד) מחויבות של ישות לרכוש את מכשיריה ההוניים שלה עצמה – ישות מקבלת את מכשיריה ההוניים שלה עצמה והיא תחזיר מזומן בתמורה.

ב52. דוגמאות להכנסות ולהוצאות מהתחייבויות כאלה שסעיף 60 דורש מישות לסווג בקטגוריית המימון כוללות:

(א) הוצאות ריבית (לדוגמה, על מכשירי חוב שהונפקו);

(ב) רווחים והפסדים משינויי שווי הוגן (לדוגמה, על התחייבות המיועדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד);

(ג) דיבידנדים על מניות שהונפקו המסווגות כהתחייבויות; וכן

(ד) הכנסות והוצאות מגריעה של ההתחייבות (ראה סעיף ב61).

התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון

ב53. סעיף 59(ב) דורש מישות לזהות התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון. התחייבויות כאלה כוללות:

(א) זכאים עבור סחורות או שירותים אשר יסולקו במזומן – ישות מקבלת סחורות או שירותים ולא מימון בצורה המתוארת בסעיף ב50(א).

(ב) התחייבויות בגין חוזה – ישות תחזיר סחורות ושירותים, לא מזומן או מכשירים הוניים שלה עצמה כמתואר בסעיף ב50(ב);

(ג) התחייבויות חכירה – ישות מקבלת נכס זכות שימוש, לא מימון בצורה המתוארת בסעיף ב50(א) ;

(ד) התחייבויות הטבה מוגדרת של פנסיה – ישות מקבלת שירותי עבודה, לא מימון בצורה המתוארת בסעיף ב50(א) ;

(ה) הפרשות לפירוק או לשיקום נכס – ישות מקבלת נכס שאינו מימון בצורה המתוארת בסעיף ב50(א) ; וכן

(ו) הפרשה לתביעה – ישות אינה מקבלת מימון כמתואר בסעיף ב50(א).

ב54. דוגמאות להכנסות ולהוצאות מהתחייבויות כאלה שסעיף 61 דורש מישות לסווג בקטגוריית המימון כוללות :

(א) הוצאות ריבית על זכאים הנובעים מרכישה של סחורות או שירותים, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9 ;

(ב) הוצאות ריבית על התחייבות בגין חוזה עם רכיב מימון משמעותי כמפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 ;

(ג) הוצאות ריבית על התחייבות חכירה, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ;

(ד) הוצאת (הכנסת) ריבית נטו על התחייבות (נכס) נטו בגין הטבה מוגדרת, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19 ; וכן

(ה) הגידול בסכום המהוון של הפרשה הנובע מחלוף הזמן וההשפעה של שינוי כלשהו בשיעור הניכיון על הפרשות ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 37.

ב55. דוגמאות להכנסות ולהוצאות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון אך אינן בתחולת סעיף 61 ובהתאם לכך מסווגות בקטגוריה התפעולית, כוללות :

(א) הוצאות המוכרות עבור צריכה של סחורות או שירותים שנרכשו המתוארות בסעיף ב54(א) ;

(ב) עלות שירות שוטף ועלות שירות עבר הנובעות מתוכנית להטבה מוגדרת, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19 ; וכן

(ג) מדידות מחדש של השווי ההוגן של התחייבות בגין תמורה מותנית בצירוף עסקים שהוכרה ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*.

סיווג של הכנסות ושל הוצאות מחוזים מעורבים הכוללים חוזה מארח שהוא התחייבות

ב56. האופן שבו ישות מסווגת הכנסות והוצאות מחוזה מעורב עם חוזה מארח שהוא התחייבות תלוי בשאלה אם הנגזר המשובץ מופרד מהחוזה המארח. אם הנגזר המשובץ:

(א) מופרד מהחוזה המארח שהוא התחייבות:

(i) עבור החוזה המארח המופרד שהוא התחייבות – ישות מיישמת את הדרישות עבור הכנסות והוצאות מהתחייבויות, כמפורט בסעיפים 52, 59-61, 64(ב) ו-65-66; וכן

(ii) עבור הנגזר המשובץ המופרד – ישות מיישמת את הדרישות עבור הכנסות והוצאות מנגזרים, כמפורט בסעיפים ב70-ב76.

(ב) אינו מופרד מהחוזה המארח שהוא התחייבות ואם החוזה המעורב נובע מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון – ישות מיישמת את הדרישות עבור התחייבויות שנובעות מעסקאות כאלה, כמפורט בסעיפים 52, 60 ו-65-66.

(ג) אינו מופרד מהחוזה המארח שהוא התחייבות ואם החוזה המעורב אינו נובע מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון:

(i) אם החוזה המארח שהוא התחייבות הוא התחייבות פיננסית שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 אשר נמדדת בעלות מופחתת – ישות מסווגת בקטגוריית המימון הכנסות והוצאות המפורטות בסעיף 60 מהחוזה לאחר ההכרה לראשונה (במקום ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 61) (ראה סעיף ב59).

(ii) אם החוזה המעורב הוא חוזה ביטוח שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 – ישות מיישמת את הדרישות בסעיפים 52 ו-64(ב); וכן

(iii) אחרת – ישות מיישמת את הדרישות עבור הכנסות והוצאות מהתחייבויות שנובעות מעסקאות כאלה, כמפורט בסעיפים 52 ו-61.

ב57. ישות תיישם את סעיפים ב56(ב) ו-ב56(ג) לכל החוזים המעורבים שכוללים חוזה מארח שהוא התחייבות ושהנגזר המשובץ בו לא מופרד, ללא קשר אם הנגזר המשובץ אינו מופרד על ידי הישות

ביישום סעיף 4.3.3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או ביישום סעיף 4.3.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

התחייבויות הנובעות מחוזי השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפקו

ב58. סעיף 64(א) מציין דרישות עבור הכנסות והוצאות מהתחייבויות הנובעות מחוזי השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפקו אשר הוכרו ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9. דוגמאות לחוזי השקעה כאלה כוללות:

(א) חוזה השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפק על ידי מבטח שאינו מקיים את ההגדרה בתקן דיווח כספי בינלאומי 17 לחוזה השקעה עם מאפייני השתתפות לפי שיקול דעת; וכן

(ב) חוזה השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפק על ידי ישות השקעה.

הכנסות והוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית על ידי ישות המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית

ב59. סעיף 65 דורש מישות המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות מהתחייבויות אחדות הנובעות מעסקאות שכרוכות רק בגיוס מימון או מכולן. ישות תיישם גם את הדרישות באותו סעיף להכנסות ולהוצאות מנגזר המתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון המפורט בסעיף ב73(א), אך לא להכנסות ולהוצאות מחוזה מעורב המפורט בסעיף ב56(ג)(i).

גריעה ושינויים בסיווג

גריעה של נכס או של התחייבות או סיווג ומדידה מחדש של נכס כמוחזק למכירה

ב60. סעיף ב47(ז) ו-ב49(ה) מתייחסים להכנסות ולהוצאות מהגריעה של נכס, או מסיווגו כמוחזק למכירה. ישות תסווג הכנסות והוצאות בגריעה של נכס או בסיווגו כמוחזק למכירה ובמדידה עוקבת כלשהי בזמן שהנכס מוחזק למכירה באותה קטגוריה שבה היא סיווגה הכנסות והוצאות מהנכס מיד לפני הגריעה שלו. לדוגמה, ישות תסווג רווחים והפסדים:

(א) במימוש של רכוש קבוע – בקטגוריה התפעולית;

(ב) במימוש של נדל"ן להשקעה שישות אינה משקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית – בקטגוריית ההשקעה; וכן

(ג) ממדידה מחדש של השקעה בחברה כלולה שטופלה קודם לכן תוך יישום שיטת השווי המאזני בעת רכישה בשלבים של חברה בת – בקטגוריית ההשקעה.

ב61. יישות תסווג הכנסות והוצאות מהגריעה של התחייבות על ידי יישום הדרישות בסעיפים 52 ו-59-60. לדוגמה, היישות מסווגת הכנסות והוצאות מהגריעה של התחייבות:

(א) בקטגוריית המימון – אם ההתחייבות נובעת מעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון על ידי יישות שאינה מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית; וכן

(ב) בקטגוריה התפעולית – אם כחלק מהסדר למימון ספקים יישות גורעת יתרת זכות לספק ומכירה בהתחייבות בהתאם להסדר זה.

שינוי בשימוש של נכס

ב62. עסקה או אירוע אחר עשויים לשנות את הקטגוריה בדוח על הרווח או הפסד שבה יישות מסווגת הכנסות והוצאות מנכס, מבלי שהנכס נגרע. במקרים כאלה, היישות תסווג את ההכנסות ואת ההוצאות מהעסקה או מהאירוע האחר בקטגוריה שבה היא סיווגה הכנסות והוצאות מהנכס מיד לפני העסקה או האירוע. לדוגמה, יישות תסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות כלשהן או הוצאות כלשהן שהוכרו בדוח על הרווח או הפסד מהעברת נדל"ן מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 16 לנדל"ן להשקעה בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 40.

קבוצות של נכסים ושל התחייבויות

ב63. סעיפים ב60-ב62 מציינים דרישות עבור הכנסות והוצאות מנכס או מהתחייבות כתוצאה מגריעה שלהם, מסיווג וממדידה עוקבת בזמן שהם מוחזקים למכירה, או משינוי בשימוש בהם. התוצאות האלה של עסקה או של אירוע אחר עשויות להיות עבור קבוצה של נכסים (או קבוצה של נכסים ושל התחייבויות) אשר הפיקה הכנסות והוצאות שישות סיווגה בקטגוריות שונות מיד לפני העסקה או האירוע האחר. ישות תסווג הכנסות או הוצאות מעסקה כזו או מאירוע אחר כזה:

(א) בקטגוריית ההשקעה אם, מלבד נכסי מסים על ההכנסה כלשהם, כל הנכסים בקבוצה הפיקו הכנסות והוצאות שהישות סיווגה בקטגוריית ההשקעה מיד לפני העסקה או האירוע האחר; וכן

(ב) בקטגוריה התפעולית, בכל מקרה אחר.

ב64. לדוגמה, ישות מסווגת:

(א) בקטגוריה התפעולית – רווחים והפסדים מהמימוש של חברה בת שאוחדה, אם החברה הבת כללה נכסים שהפיקו הכנסות והוצאות שהישות סיווגה בקטגוריה התפעולית מיד לפני המימוש. הרווחים וההפסדים כוללים את הסיווג מחדש מההון לרווח או הפסד של הפרשי שער הנדרש בהתאם לסעיף 48 לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

(ב) בקטגוריה התפעולית – הפסד מירידת ערך הנובע מסיווג של קבוצת מימוש כמוחזקת למכירה על ידי ישות ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 5, אם קבוצת המימוש כללה נכסים שהפיקו הכנסות והוצאות שהישות סיווגה בקטגוריה התפעולית מיד לפני הסיווג שלה כמוחזקת למכירה.

(ג) בקטגוריית ההשקעה – רווחים והפסדים ממימוש של חברה בת שאוחדה, אם הנכסים היחידים של החברה הבת היו נדל"ן להשקעה, שהישות המדווחת המאחדת לא השקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית, ונכסי מסים על ההכנסה מתייחסים. הרווחים וההפסדים כוללים את הסיווג מחדש מההון לרווח או הפסד של הפרשי שער הנדרש בהתאם לסעיף 48 לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

סיווג של הפרשי שער ושל הרווח או ההפסד על הפוזיציה הכספית נטו

ב65. כדי ליישם את סעיף 47, ישות תסווג הפרשי שער שנכללו בדוח על הרווח או הפסד ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 21 באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות מהפריטים שבגינם נוצרו הפרשי שער, אלא אם כן הדבר יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים (ראה סעיף ב68).

ב66. לדוגמה, ישות מסווגת הפרשי שער על:

(א) יתרת חייבים המתוארת בסעיף ב48(ב) הנקובה במטבע חוץ באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות מנכס זה – כלומר, בקטגוריה התפעולית; וכן

(ב) מכשיר חוב שהוא התחייבות המתואר בסעיף ב51(א) הנקוב במטבע חוץ, באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות על התחייבות זו – כלומר, בקטגוריית המימון (אלא אם כן הישות מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית ומסווגת את ההכנסות וההוצאות מההתחייבות בקטגוריה התפעולית ביישום סעיף 65).

ב67. ישות עשויה לסווג ביותר מקטגוריה אחת הכנסות והוצאות מעסקה שאינה כרוכה רק בגיוס מימון. לדוגמה, הרכישה של שירותים בעסקה הנקובה במטבע חוץ ושנקבעה במשא ומתן עם תנאי אשראי מוארכים יכולה ליצור הוצאה בגין הרכישה של השירותים המסווגת בקטגוריה התפעולית (ראה סעיף ב55(א)) והוצאות ריבית המסווגות בקטגוריית המימון (ראה סעיף ב54(א)). במקרים כאלה, בכפוף לסעיף ב68, ישות תפעיל את שיקול דעתה כדי לקבוע אם הפרש השער מתייחס לסכום המסווג בקטגוריית המימון – ותסווג אותו בקטגוריה זו – או אם הוא מתייחס לסכום המסווג בקטגוריה אחרת – ותסווג אותו בקטגוריה זו. ישות לא תקצה בין קטגוריות הפרש שער הנובע מהתחייבות מעסקה שאינה כרוכה רק בגיוס מימון. בהפעלת שיקול דעתה לגבי אופן הסיווג של הפרשי השער, ישות אינה צריכה לסווג באותה קטגוריה את הפרשי השער על כל התחייבויות כאלה. אולם, ישות תסווג באותה קטגוריה הפרשי שער על התחייבויות דומות.

ב68. אם יישום של הדרישות בסעיפים ב65 ו-ב67 יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, ישות תסווג, במקום זאת, את הפרשי השער המושפעים בקטגוריה התפעולית. ישות תבחן אם סיווג הפרשי שער כמתואר בסעיפים ב65 ו-ב67 כרוך בעלות או במאמץ מופרזים לכל פריט שבגינו נוצרים הפרשי שער. הבחינה היא ספציפית לעובדות ולנסיבות המתייחסות לכל פריט. אם אותן עובדות ונסיבות מתייחסות למספר פריטים, ישות יכולה ליישם את אותה בחינה לכל אחד מהפריטים.

ב69. ביישום סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 29 *דיווח כספי בכלכליות היפר-אינפלציוניות*, ישות עשויה להציג את הרווח או ההפסד על הפוזיציה הכספית נטו עם פריטי הכנסות והוצאות אחרים המתייחסים לפוזיציה הכספית נטו, כמו הכנסות ריבית והוצאות ריבית והפרשי שער. אם הישות אינה מציגה את הרווח או ההפסד על הפוזיציה הכספית נטו עם ההכנסות וההוצאות המתייחסות, היא תסווג את הרווח או ההפסד בקטגוריה התפעולית.

סיווג של רווחים והפסדים בגין נגזרים ובגין מכשירים מגדרים מיועדים

ב70. סעיף 47 דורש מישות לסווג הכנסות והוצאות בקטגוריות בדוח על הרווח או הפסד. כדי ליישם את סעיף 47, ישות תסווג רווחים והפסדים שנכללו בדוח על הרווח או הפסד בגין מכשיר פיננסי שיועד כמכשיר מגדר ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9 באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות שהושפעו על ידי הסיכונים שהמכשיר הפיננסי משמש לניהולם. אולם, אם לשם כך יידרש גילום של רווחים והפסדים, ישות תסווג כל רווחים והפסדים כאלה בקטגוריה התפעולית (ראה סעיפים ב74-ב75).

ב71. ישות תסווג רווחים והפסדים על רכיב לא מיועד של מכשיר מגדר מיועד באותה קטגוריה כמו רווחים והפסדים על הרכיב המיועד. ישות תסווג את החלק הלא אפקטיבי של רווח או הפסד באותה קטגוריה כמו החלקים האפקטיביים.

ב72. ישות תיישם גם את הדרישות בסעיף ב70 לרווחים והפסדים על נגזר שאינו מיועד כמכשיר מגדר ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אך משמש לנהל סיכונים מזוהים. אולם, אם לשם כך יידרש גילום של רווחים או הפסדים (ראה סעיפים ב74-ב75) או שהדבר יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, הישות, במקום זאת, תסווג את כל הרווחים וההפסדים על הנגזר בקטגוריה התפעולית.

ב73. ישות תסווג רווחים והפסדים על נגזר שאינו משמש לנהל סיכונים מזוהים:

(א) בקטגוריית המימון, אם הנגזר מתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון (לדוגמה, אופציית רכש שנרכשה אשר מאפשרת לישות המנפיקה להחליף סכום קבוע של מטבע חוץ עבור מספר קבוע של מכשירים הוניים של הישות), אלא אם כן הישות המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית מסווגת רווחים והפסדים בקטגוריה התפעולית ביישום סעיף ב59; וכן

(ב) בקטגוריה התפעולית, אם התנאים ב-(א) אינם מתקיימים.

ב74. סעיפים ב70 ו-ב72 אוסרים על גילום של רווחים והפסדים על מכשירים פיננסיים שיועדו כמכשירים מגדרים ועל נגזרים שלא יועדו כמכשירים מגדרים. הגילום של רווחים או הפסדים עשוי לנבוע ממצבים שבהם:

(א) ישות משתמשת במכשירים פיננסיים כאלה לנהל את הסיכונים של קבוצה של פריטים עם פוזיציות סיכון מקזזות (ראה סעיף 6.6.1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לקריטריונים לקבוצה של פריטים להיות פריט מגודר כשיר); וכן

(ב) הסיכונים המנוהלים משפיעים על סעיפים ביותר מקטגוריה אחת של הדוח על הרווח או הפסד.

ב75. לדוגמה, ישות יכולה להשתמש בנגזר כדי לנהל את סיכון מטבע חוץ נטו הן על הכנסות (המסווגות בקטגוריה התפעולית) והן על הוצאות הריבית (המסווגות בקטגוריית המימון). במקרים כאלה, הפרשי השער על ההכנסות מקוזזים על ידי הפרשי השער על הוצאות הריבית ועל ידי הרווחים או ההפסדים על הנגזר. אולם, הישות מסווגת את הפרשי השער על ההכנסות בקטגוריה שונה מהפרשי השער על הוצאות הריבית. כדי להציג את הרווח או ההפסד על

הנגזר בכל קטגוריה, ישות הייתה צריכה להציג בכל קטגוריה רווח או הפסד גדול יותר מזה שהתרחש על הנגזר. ביישום הדרישות בסעיפים ב70-ב73, ישות לא תגלם את הרווחים או ההפסדים באופן זה ובמקום זאת תסווג רווח או הפסד כלשהו על הנגזר בקטגוריה התפעולית.

ב76. הדרישות בסעיפים ב70-ב75 מפרטות רק את אופן הסיווג של הכנסות והוצאות לקטגוריות בדוח על הרווח או הפסד. הן אינן קובעות את הסעיף (או הסעיפים) שבהם יכללו הכנסות והוצאות כאלה והן גם אינן גוברות על הדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים.

פריטים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד או שיינתן להם גילוי בביאורים

ב77. ישות עשויה להידרש להציג סעיף המפורט בסעיף 75 או סעיף המפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי אחר ביותר מקטגוריה אחת המפורטת בסעיף 47. לדוגמה, ישות שאינה משקיעה בנכסים או שאינה מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית עשויה להידרש להציג את הסעיף המפורט בסעיף 75(ב)(ii) של הפסדים מירידת ערך שנקבעו בהתאם לתת-פרק 5.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9:

(א) בקטגוריה התפעולית – אם הם מתייחסים לחייבים בגין סחורות ושירותים כמתואר בסעיף ב48(ב); וכן

(ב) בקטגוריית ההשקעה – אם הם מתייחסים לנכסים פיננסיים המפיקים תשואה בנפרד ובאופן בלתי תלוי במידה רבה במשאבים אחרים של הישות כמתואר בסעיף ב46.

ב78. סעיפים 24 ו-41(ג) דורשים מישות להציג סעיפים נוספים בדוח על הרווח או הפסד, אם הצגה כזו נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית של ההכנסות וההוצאות של הישות. ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לבצע קביעה זו (כולל אם נחוץ לפצל את הסעיפים המפורטים בסעיף 75). סעיפים 20 ו-41(ד) דורשים מישות לפצל פריטים כדי לתת גילוי למידע מהותי בביאורים. ישות מפעילה את שיקול דעתה גם כדי לבצע קביעה זו. סעיף 41 דורש מהישות לבסס את שיקול דעתה על בחינה אם לפריטים יש מאפיינים משותפים (מאפיינים דומים) או מאפיינים שאינם משותפים (מאפיינים שונים). מאפיינים כאלה כוללים:

(א) מהות (ראה סעיף 80);

(ב) מאפיין פעילות (תפקיד) בתוך הפעילויות העסקיות של הישות (ראה סעיף 81);

(ג) התמדה (persistence) (כולל התדירות של הפריט של הכנסות או הוצאות או אם הפריט הוא נשנה (recurring) או שאינו נשנה) ;

(ד) בסיס המדידה ;

(ה) אי-ודאות במדידה או אי-ודאות בתוצאה (או סיכונים אחרים המיוחסים לפריט) ;

(ו) גודל ;

(ז) מיקום גיאוגרפי או סביבה רגולטורית ;

(ח) השפעות מסים (לדוגמה, אם שיעורי מס שונים חלים על פריטים של הכנסות או הוצאות) ; וכן

(ט) אם ההכנסות או ההוצאות נובעות מהכרה לראשונה בעסקה או באירוע או משינוי עוקב באומדן המתייחס לעסקה או לאירוע.

ב79. הכנסות והוצאות שעשויות להיות בעלות מאפיינים שונים במידה מספקת כך שהצגה בדוח על הרווח או הפסד נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית או שגילוי בביאורים נחוץ כדי לספק מידע מהותי כוללות :

(א) הורדות ערך של מלאי, וכן ביטולים של הורדות ערך כאלה ;

(ב) הפסדים מירידת ערך של רכוש קבוע, וכן ביטולים של הפסדים מירידת ערך כאלה ;

(ג) הכנסות והוצאות משינוי מבני של פעילויות של ישות וביטולים של הפרשות כלשהן לשינוי מבני ;

(ד) הכנסות והוצאות ממימושים של רכוש קבוע ;

(ה) הכנסות והוצאות ממימושים של השקעות ;

(ו) הכנסות והוצאות מיישוב של תביעות ;

(ז) ביטול של הפרשות ; וכן

(ח) הכנסות והוצאות לא נשנות, אשר לא נכללו ב(א)-(ז).

הצגה וגילוי של הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית

שימוש במאפיינים של מהות ושל מאפיין פעילות

ב80. בקביעת אופן השימוש במאפיינים של מהות ושל מאפיין פעילות כדי לספק את התמצית המובנית השימושית ביותר כפי שנדרש על ידי סעיף 78, ישות תביא בחשבון:

(א) אילו סעיפים מספקים את המידע השימושי ביותר לגבי הרכיבים העיקריים של הרווחיות של הישות או המניעים העיקריים של הרווחיות. לדוגמה, עבור ישות קמעונאית רכיב עיקרי של רווחיות או מניע עיקרי של רווחיות יכול להיות עלות המכירות. הצגת סעיף של עלות המכירות עשויה לספק מידע רלוונטי לגבי המידה שבה ההכנסות שהופקו ממכירת הסחורות מכסות את החלק שמהווה עבור קמעונאיים בעיקר עלויות ישירות ובאיזה מרווח. אולם, לא סביר שעלות המכירות תספק מידע רלוונטי לגבי הרכיבים החשובים של הרווחיות או המניעים החשובים של הרווחיות אם הקשר בין הכנסות לבין עלויות הוא ישיר פחות. לדוגמה, עבור ישויות נותנות שירותים אחדות, מידע לגבי הוצאות תפעוליות המסווגות לפי מהות, כמו הטבות עובד, עשוי להיות רלוונטי יותר למשתמשים בדוחות כספיים מאחר שהוצאות אלה הן המניעים העיקריים של רווחיות.

(ב) אילו סעיפים מייצגים באופן הקרוב ביותר את האופן שבו העסק מתנהל ואת האופן שבו ההנהלה מדווחת באופן פנימי. לדוגמה, ישות יצרנית המנוהלת על בסיס מאפייני פעילות עיקריים (major) עשויה לסווג הוצאות לפי מאפיין פעילות לצרכי הדיווח הפנימי. בניגוד לכך, ישות שיש לה מאפיין פעילות שולט יחיד, כמו הספקת מימון ללקוחות, עשויה לקבוע שסעיפים המורכבים מהוצאות המסווגות לפי מהות מספקים את המידע השימושי ביותר לצרכי דיווח פנימי.

(ג) מהו הנוהג המקובל בתעשייה. אם ההוצאות מסווגות באותו אופן על ידי ישויות בתעשייה, משתמשים בדוחות כספיים יכולים להשוות הוצאות בצורה קלה יותר בין ישויות באותה תעשייה.

(ד) אם ההקצאה של הוצאות מסוימות למאפייני פעילות תהיה שרירותית במידה שבה הסעיפים שיוצגו לא יספקו מצג נאמן של מאפייני הפעילות. במקרים כאלה, ישות תסווג הוצאות אלה לפי מהות.

ב81. במקרים אחדים, ישות המביאה בחשבון את הגורמים המצוינים בסעיף ב80 יכולה לקבוע שסיווג והצגה של הוצאות אחדות לפי

מהות ושל הוצאות אחרות לפי מאפיין פעילות מספקים את התמצית המובנית השימושית ביותר. לדוגמה:

(א) הגורמים בסעיפים ב80(א)-(ב) עשויים להצביע שסיווג והצגה של הוצאות לפי מאפיין פעילות מספקים את התמצית המובנית השימושית ביותר, למעט הוצאות מסוימות שהקצאה שלהן לפי מאפיין פעילות תהיה שרירותית (ראה סעיף ב80(ד)); וכן

(ב) ישות שיש לה שני סוגים של פעילויות עסקיות עיקריות עשויה לסווג ולהציג הוצאות אחדות לפי מאפיין פעילות והוצאות אחרות לפי מהות כדי לספק מידע לגבי המניעים העיקריים של הרווחיות שלה.

ב82. אם ישות מסווגת ומציגה בדוח על הרווח או הפסד הוצאות אחדות לפי מהות והוצאות אחרות לפי מאפיין פעילות, היא תתייג את הסעיפים הנובעים מכך באופן שמזהה באופן ברור אילו הוצאות נכללות בכל סעיף. לדוגמה, אם ישות כוללת הטבות עובד אחדות בסעיף לפי מאפיין פעילות והטבות עובד אחרות בסעיף לפי מהות, התיוג של הסעיף לפי מהות יזהה באופן ברור שהוא אינו כולל את כל הטבות העובד (לדוגמה, "הטבות עובד מלבד אלה שנכללו בעלות המכירות").

ב83. ביישום סעיף 30, ישות תסווג ותציג הוצאות באופן עקבי מתקופת דיווח אחת לזו שלאחריה, אלא אם כן סעיפים 30(א) או 30(ב) חלים. לדוגמה, אם ישות מציגה הפסד מירידת ערך של מוניטין כסעיף לפי מהות בתקופת דיווח אחת, עליה להציג גם בתקופות דיווח עוקבות הפסד מירידת ערך דומה כלשהו של מוניטין כסעיף לפי מהות, אלא אם כן סעיפים 30(א) או 30(ב) חלים. אם בתקופה עוקבת אין הפסד דומה מירידת ערך של מוניטין, העובדה שההוצאה היא אפס באותה תקופה עוקבת אינה מהווה שינוי בסיווג ובהצגה.

ב84. ישות תציג הוצאות לפי מהות, או ביישום סעיף 83, תיתן גילוי להוצאות אחדות לפי מהות. הסכומים שיוצגו או שיינתן להם גילוי אינם צריכים להיות הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופה. הם יכולים לכלול סכומים שהוכרו כחלק מהערך בספרים של נכס. אם ישות:

(א) מציגה סכומים שאינם הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופה, היא תציג גם סעיף נוסף עבור השינוי בערך בספרים של הנכסים המושפעים. לדוגמה, ביישום סעיף 39 לתקן חשבונאות בינלאומי 2, ישות עשויה להציג סעיף עבור השינויים במלאי של מוצרים מוגמרים ובמלאי עבודה בתהליך.

(ב) נותנת גילוי, ביישום סעיף 83(ב), לסכומים שאינם הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופה, הישות תיתן הסבר איכותי לעובדה זו, תוך זיהוי הנכסים המעורבים.

קיבוץ של הוצאות תפעוליות

ב85. כדי ליישם את סעיף 78, ישות תביא בחשבון איזו רמה של קיבוץ של הוצאות תפעוליות מספקת את התמצית המובנית השימושית ביותר. לדוגמה, לישות עשויות להיות מגוון פעילויות ניהוליות (כמו משאבי אנוש, טכנולוגיות מידע, מחלקה משפטית וחשבונאות). כדי לספק תמצית מובנית שימושית, הישות עשויה לקבץ הוצאות תפעוליות המתייחסות לפעילויות אלה בהתבסס על המאפיין המשותף שלהן - כולן הוצאות עבור משאבים שנצרכו בפעילויות ניהוליות. בהתאם לכך, הישות עשויה להציג אותן בסעיף שיתויג "הוצאות ניהוליות". לישות עשויות להיות הוצאות עבור משאבים שנצרכו בפעילויות מכירה. להוצאות אלה יש מאפיין שונה מהוצאות ניהוליות – הוצאות מכירה נובעות ממשאבים שנצרכו בפעילויות מכירה והוצאות ניהוליות נובעות ממשאבים שנצרכו בפעילויות ניהוליות. מאפיינים אלה הם שונים במידה מספקת כך שפיצול – הצגה בסעיפים נפרדים להוצאות מכירה ולהוצאות ניהוליות – עשוי להיות נחוץ כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הוצאות הישות.

דוח המציג רווח כולל

רווח כולל אחר

ב86. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים מפרטים נסיבות שבהן ישות כוללת פריטים מסוימים מחוץ לדוח על הרווח או הפסד בתקופת הדיווח השוטפת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מפרט שתי נסיבות כאלה: התיקון של טעויות וההשפעה של שינויים במדיניות חשבונאית. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים דורשים מישות או מתירים לה שלא לכלול ברווח או הפסד רכיבים של רווח כולל אחר אשר מקיימים את ההגדרה של הכנסות (income) או את ההגדרה של הוצאות ב*מסגרת המושגית לדיווח כספי* (ראה סעיף ב87).

ב87. נספח א מגדיר "רווח כולל אחר". הרכיבים של רווח כולל אחר כוללים:

(א) שינויים בקרן הערכה מחדש (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38);

(ב) מדידות מחדש של תוכניות להטבה מוגדרת (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19);

(ג) רווחים והפסדים הנובעים מתרגום של הדוחות הכספיים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21) ;

(ד) רווחים והפסדים מהשקעות במכשירים הוניים שיועדו בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ;

(ה) רווחים והפסדים בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.2א לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ;

(ו) החלק האפקטיבי של רווחים והפסדים בגין מכשירים מגדרים בגידור תזרים מזומנים וכן הרווחים וההפסדים בגין מכשירים מגדרים אשר מגדרים השקעות במכשירים הוניים שיועדו לשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (ראה פרק 6 של תקן דיווח כספי בינלאומי 9) ;

(ז) לגבי התחייבויות מסוימות שיועדו לשווי הוגן דרך רווח או הפסד, הסכום של השינוי בשווי הוגן שניתן לייחוס לשינויים בסיכון האשראי של ההתחייבות (ראה סעיף 5.7.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9) ;

(ח) שינויים בשווי של ערך הזמן של אופציות כאשר ישות מפרידה את הערך הפנימי ואת ערך הזמן של חוזה אופציה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינויים בערך הפנימי (ראה פרק 6 של תקן דיווח כספי בינלאומי 9) ;

(ט) שינויים בשווי של אלמנטים של המחיר העתידי של חוזי אקדמה כאשר ישות מפרידה את אלמנט המחיר העתידי ואלמנט המחיר המיידי של חוזה אקדמה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינויים באלמנט המחיר המיידי, וכן השינויים בשווי של מרווחי מטבע חוץ בסיסיים של מכשיר פיננסי כאשר הישות מוציאה אותם מהייעוד של מכשיר פיננסי זה כמכשיר המגדר (ראה פרק 6 של תקן דיווח כספי בינלאומי 9) ;

(י) הכנסות מימון והוצאות מימון מביטוח מחוזים מונפקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שלא נכללו ברווח או הפסד כאשר סך הכול הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח מפוצלות כדי לכלול ברווח או הפסד סכום הנקבע על ידי הקצאה שיטתית ביישום סעיף 88(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17, או על ידי סכום אשר מבטל חוסר הקבלה חשבונאית עם הכנסות המימון או הוצאות המימון הנובעות מפריטי הבסיס, ביישום סעיף 89(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17 ; וכן

(יא) הכנסות מימון והוצאות מימון מחוזי ביטוח משנה מוחזקים שלא נכללו ברווח או הפסד כאשר סך הכול הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח משנה מפוצלות כדי לכלול ברווח או הפסד סכום הנקבע על ידי הקצאה שיטתית ביישום סעיף 88(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

ב88. תיאומים בגין סיווג מחדש נוצרים, לדוגמה, במימוש של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21) וכאשר תזרימי מזומנים חזויים מגודרים משפיעים על רווח או הפסד (ראה סעיף 6.5.11 סעיף (ד) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 בהקשר לגידורי תזרים מזומנים).

ב89. סעיף 90 דורש מישות להציג בדוח המציג רווח כולל או לתת גילוי בביאורים לתיאומים בגין סיווג מחדש, המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר. תיאומים בגין סיווג מחדש אינם נוצרים בגין שינויים בקרן הערכה מחדש המוכרים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 או בגין מדידות מחדש של תוכניות להטבה מוגדרת שמוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19. ישות מכירה ברכיבים אלה ברווח כולל אחר ואינה מסווגת אותם מחדש לרווח או הפסד בתקופות דיווח עוקבות. ישות עשויה להעביר שינויים בקרן הערכה מחדש לעודפים בתקופות עוקבות ככל שנעשה שימוש בנכס או כאשר הוא נגרע (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38). בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, תיאומים בגין סיווג מחדש אינם נוצרים אם כתוצאה מגידור תזרים מזומנים או מהטיפול החשבונאי בערך הזמן של אופציה (או באלמנט המחיר העתידי של חוזה אקדמה או במרווחי מטבע חוץ בסיסיים של מכשיר פיננסי) ישות מעבירה סכומים מקרן גידור תזרים המזומנים או מרכיב נפרד של הון, בהתאמה, וכוללת אותם במישרין בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של נכס או של התחייבות. ישות מעבירה סכומים אלה במישרין לנכסים או להתחייבויות.

דוח על מצב כספי

סיווג של נכסים ושל התחייבויות כשוטפים או כלא שוטפים

ב90. ביישום סעיף 96, כאשר ישות מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור, סיווג נפרד בדוח על המצב הכספי של נכסים ושל התחייבויות שוטפים ולא שוטפים מספק מידע שימושי באמצעות ההבחנה בין הנכסים נטו שממוחזרים באופן מתמשך כהון חוזר לבין אלה המשמשים לצורך הפעילויות לזמן ארוך של הישות. סיווג נפרד כזה גם מבליט נכסים שהישות צופה לממש במהלך המחזור התפעולי השוטף, והתחייבויות שמועד הסילוק שלהן יחול במהלך אותה תקופה.

ב91. עבור ישויות אחדות, כמו מוסדות כספיים, הצגה של נכסים ושל התחייבויות בסדר עולה או בסדר יורד של נזילות מספקת תמצית מובנית שימושית יותר מאשר הצגה על בסיס שוטף/לא שוטף, מאחר שהישות אינה מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור.

ב92. ביישום סעיף 96, ישות רשאית להציג חלק מהנכסים ומההתחייבויות שלה תוך שימוש בסיווג על בסיס שוטף/לא שוטף ואחרים לפי סדר נזילות כאשר הצגה זו מספקת תמצית מובנית שימושית יותר. הצורך בהצגה על בסיס מעורב עשוי להיווצר כאשר לישות יש פעילויות מגוונות.

ב93. מידע לגבי המועדים החזויים למימוש של נכסים ושל התחייבויות הוא שימושי לצורך בחינת הנזילות וכושר הפירעון של ישות. תקן דיווח כספי בינלאומי 7 דורש גילוי לניתוח מועדי הפירעון של נכסים פיננסיים ושל התחייבויות פיננסיות. נכסים פיננסיים כוללים חייבים מסחריים וחייבים אחרים, והתחייבויות פיננסיות כוללות זכאים מסחריים וזכאים אחרים. מידע לגבי מועד ההשבה החזוי של נכסים לא כספיים כמו מלאי ולגבי מועד הסילוק החזוי של התחייבויות כמו הפרשות הוא גם שימושי, בין אם נכסים והתחייבויות מסווגים כשוטפים ובין אם הם מסווגים כלא שוטפים. לדוגמה, ישות נותנת גילוי בביאורים לסכום המלאי שחזוי שיושב לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח.

נכסים שוטפים

ב94. סעיף 100 דורש מישות לסווג כנכסים לא שוטפים את כל הנכסים שלא סווגו כשוטפים. תקן זה משתמש במונח "לא שוטף" כדי לכלול נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים פיננסיים שהם לזמן ארוך במהותם. התקן אינו אוסר על השימוש בתיאורים חלופיים כל עוד המשמעות ברורה.

ב95. המחזור התפעולי של ישות הוא הזמן בין הרכישה של נכסים לצורך עיבוד לבין המימוש שלהם למזומנים או לשווי מזומנים. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של ישות, ההנחה היא שהוא 12 חודש. נכסים שוטפים כוללים נכסים (כמו מלאי וחייבים מסחריים) שנמכרים, נצרכים או ממומשים כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל גם כאשר לא חזוי שהם ימומשו בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. נכסים שוטפים כוללים גם נכסים שמוחזקים בעיקר לצורך מסחר (דוגמאות כוללות נכסים פיננסיים אחדים שמקיימים את ההגדרה של מוחזק למסחר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9) ואת החלק השוטף של נכסים פיננסיים לא שוטפים.

התחייבויות שוטפות

מחזור תפעולי רגיל (ראה סעיף 101(א))

ב96. התחייבויות שוטפות אחדות, כגון זכאים מסחריים וצבירות אחדות בגין עלויות של עובדים ובגין עלויות תפעוליות אחרות, הן חלק מההון החוזר שנעשה בו שימוש במחזור התפעולי הרגיל של ישות. ישות מסווגת פריטים כאלה כהתחייבויות שוטפות, גם אם מועד הסילוק שלהם יחול לאחר יותר מ- 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. אותו מחזור תפעולי רגיל חל על הסיווג של נכסים של ישות ושל התחייבויותיה. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של הישות, ההנחה היא שהוא 12 חודש.

החזקה בעיקר לצורך מסחר (ראה סעיף 101(ב)) או מועד הסילוק יחול במהלך 12 חודש (ראה סעיף 101(ג))

ב97. התחייבויות שוטפות אחרות אינן מסולקות כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל, אך מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, או שהן מוחזקות בעיקר לצורך מסחר. דוגמאות הן התחייבויות פיננסיות אחדות שמקיימות את ההגדרה של מוחזק למסחר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, משיכות יתר בבנק והחלק השוטף של התחייבויות פיננסיות לא שוטפות, דיבידנדים לשלם, זכאים בגין מסים על הכנסה וזכאים אחרים שאינם זכאים מסחריים. התחייבויות פיננסיות, שמספקות מימון לזמן ארוך (כלומר אינן חלק מההון החוזר שנעשה בו שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות) ושמועד הסילוק שלהן לא יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, הן התחייבויות לא שוטפות, בכפוף לסעיפים ב99-ב103.

ב98. ישות מסווגת את ההתחייבויות הפיננסיות שלה כשוטפות כאשר מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, גם אם:

(א) התקופה המקורית הייתה ארוכה יותר מ-12 חודש; וכן

(ב) הסכם לזמן ארוך למיחזור (refinance), או לדחיית מועדי פירעון של תשלומים הושלם לאחר תקופת הדיווח ולפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום.

זכות לדחות סילוק למשך לפחות 12 חודש (סעיף 101(ד))

ב99. זכות של ישות לדחות סילוק של התחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח חייבת להיות ממשית וכן כפי שמומחש בסעיפים ב100-ב103, חייבת להיות קיימת בסוף תקופת הדיווח.

ב100. זכות של ישות לדחות סילוק של התחייבות הנובעת מהסדר הלוואה למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח עשויה להיות כפופה לכך שהישות תציית לתנאים המפורטים בהסדר הלוואה זה (יכונו להלן: "אמות מידה"). לצורך יישום סעיף 101(ד), אמות מידה כאלה:

(א) משפיעות על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח – כמומחש בסעיפים ב102-ב103 – אם ישות נדרשת לציית לאמת המידה בסוף תקופת הדיווח או לפני סוף תקופת הדיווח. אמת מידה כזו משפיעה על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח גם אם ציות לאמת המידה נבחן רק לאחר תקופת הדיווח (לדוגמה, אמת מידה המבוססת על המצב הכספי של הישות בסוף תקופת הדיווח אך היא נבחנת רק לאחר תקופת הדיווח).

(ב) אינן משפיעות על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח אם ישות נדרשת לציית לאמת המידה רק לאחר תקופת הדיווח (לדוגמה, אמת מידה המבוססת על המצב הכספי של הישות שישה חודשים לאחר סוף תקופת הדיווח).

ב101. אם לישות יש זכות בסוף תקופת הדיווח לגלגל (roll over) מחויבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח בהתאם למסגרת הלוואה (loan facility) קיימת, היא מסווגת את המחויבות כלא שוטפת, גם אם מועד הסילוק ללא הגלגול של המחויבות היה חל במהלך תקופה קצרה יותר. אם לישות אין זכות כזו, הישות אינה מביאה בחשבון את הפוטנציאל למחזר את המחויבות והמחויבות מסווגת כשוטפת.

ב102. כאשר ישות מפירה בסוף תקופת הדיווח או לפני מועד זה אמת מידה של הסדר הלוואה לזמן ארוך, וכתוצאה מכך ההתחייבות הופכת להיות עומדת לפירעון לפי דרישה, הישות מסווגת את ההתחייבות כשוטפת, גם אם המלווה הסכים, לאחר תקופת הדיווח ולפני האישור של הדוחות הכספיים לפרסום, שלא לדרוש תשלום כתוצאה מההפרה. הישות מסווגת את ההתחייבות כשוטפת מאחר שבסוף תקופת הדיווח אין לישות את הזכות לדחות את הסילוק שלה למשך לפחות 12 חודש לאחר מועד זה.

ב103. אולם, ישות מסווגת את ההתחייבות כלא שוטפת אם המלווה הסכים עד לסוף תקופת הדיווח לספק תקופת ארכה (period of grace) שמסתיימת לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, שבמהלכה הישות יכולה לתקן את ההפרה ושבמהלכה המלווה אינו יכול לדרוש פירעון מיידי.

ב104. סיווג של התחייבות אינו מושפע מהסבירות שהישות תממש את זכותה לדחות סילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. אם ההתחייבות מקיימת את הקריטריונים בסעיפים 101-102 לסיווג כלא שוטפת, היא מסווגת כלא שוטפת גם אם ההנהלה מתכוונת או צופה שהישות תסלק את ההתחייבות תוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, או גם אם הישות מסלקת את ההתחייבות בין סוף תקופת הדיווח לבין המועד שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום. אולם, בכל אחת מהנסיבות האלה, ייתכן שהישות תצטרך לתת גילוי למידע לגבי העיתוי של הסילוק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ההשפעה של ההתחייבות על המצב הכספי של הישות (ראה סעיף 6ג(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 וסעיף ב105(ד)).

ב105. אם האירועים המפורטים להלן מתרחשים בין סוף תקופת הדיווח לבין המועד שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, אזי יינתן גילוי לאירועים אלה כאירועים שאינם חייבי-תיאום בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*:

(א) מיחזור לזמן ארוך של התחייבות המסווג כשוטף (ראה סעיף ב98);

(ב) תיקון של הפרה של הסדר הלוואה לזמן ארוך המסווג כשוטף (ראה סעיף ב102);

(ג) הענקת תקופת ארכה על ידי המלווה כדי לתקן הפרה של הסדר הלוואה לזמן ארוך המסווגת כשוטפת (ראה סעיף ב103); וכן

(ד) סילוק של התחייבות המסווגת כלא שוטפת (ראה סעיף ב104).

ב106. ביישום סעיפים 101-102 ו-ב96-ב103, ישות עשויה לסווג התחייבויות הנובעות מהסדרי הלוואה כלא שוטפות כאשר הזכות של הישות לדחות סילוק של התחייבויות אלה כפופה לציות של הישות לאמות מידה בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיף ב100(ב)). במצבים כאלה, הישות תיתן גילוי למידע בביאורים המאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את הסיכון שההתחייבויות עשויות לעמוד לפירעון בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, כולל:

(א) מידע לגבי אמות המידה (כולל המהות של אמות המידה ומתי הישות נדרשת לציית להן) והערך בספרים של ההתחייבויות המתייחסות.

(ב) עובדות ונסיבות, אם קיימות, אשר מצביעות על כך שלישות עשוי להיות קושי לציית לאמות המידה – לדוגמה, הישות פעלה במהלך תקופת הדיווח או לאחריה כדי להימנע מהפרה פוטנציאלית או לצמצמה. עובדות ונסיבות כאלה יכולות גם לכלול את העובדה שהישות לא הייתה מצייתת לאמות המידה אם הציות להן היה נבחן בהתבסס על הנסיבות של הישות בסוף תקופת הדיווח.

סילוק (סעיפים 101(א), 101(ג) ו-101(ד))

ב107. לצורך סיווג התחייבות כשוטפת או כלא שוטפת, סילוק מתייחס להעברה לצד שכנגד שתוצאתה ביטול (extinguishment) של ההתחייבות. ההעברה יכולה להיות של:

(א) מזומנים או משאבים כלכליים אחרים - לדוגמה, סחורות או שירותים; או

(ב) מכשירים הוניים של הישות עצמה, אלא אם כן סעיף ב108 חל.

ב108. תנאים של התחייבות אשר לבחירת הצד שכנגד תוצאתם יכולה להיות סילוק שלה על ידי ההעברה של מכשירים הוניים של הישות עצמה אינם משפיעים על הסיווג של ההתחייבות כשוטפת או כלא שוטפת אם ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 32 הישות מסווגת את האופציה כמכשיר הוני ומכירה באופציה בנפרד מההתחייבות כרכיב הוני של מכשיר פיננסי מורכב.

פריטים שיוצגו בדוח על המצב הכספי או שיינתן להם גילוי בביאורים

ב109. סעיפים 24 ו-41(ג) דורשים מישות להציג סעיפים נוספים בדוח על המצב הכספי אם הצגה כזו נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הנכסים, ההתחייבויות וההון של הישות. ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לבצע קביעה זו (כולל אם נחוץ לפצל את הסעיפים המפורטים בסעיף 103). סעיף 41 דורש מהישות לבסס את שיקולי דעתה על בחינה אם לפריטים יש מאפיינים משותפים (מאפיינים דומים) או מאפיינים שאינם משותפים (מאפיינים שונים). לגבי סעיפים נוספים עבור נכסים והתחייבויות, ישות מבססת את שיקולי דעתה על בחינה של המהות או של מאפיין הפעילות של הנכסים או של ההתחייבויות. המאפיינים המפורטים בסעיפים ב110(ג)-(יא) עשויים לסייע לישות בזיהוי המהות או מאפיין הפעילות של נכסים ושל התחייבויות.

ב110. סעיפים 20 ו-41(ד) דורשים מישות לפצל פריטים כדי לתת גילוי למידע מהותי בביאורים. ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לבצע קביעה זו בהתבסס על בחינה אם לפריטים יש מאפיינים משותפים (מאפיינים דומים) או מאפיינים שאינם משותפים (מאפיינים שונים). מאפיינים כאלה כוללים:

(א) מהות;

(ב) מאפיין פעילות (תפקיד) בתוך הפעילויות העסקיות של הישות;

(ג) משך ההשבה ועיתויה או משך הסילוק ועיתויו (כולל אם נכס או התחייבות מסווגים כשוטפים או כלא שוטפים או אם ההשבה או הסילוק שלהם מהווים חלק מהמחזור התפעולי של הישות);

(ד) נזילות;

(ה) בסיס המדידה;

(ו) אי-ודאות במדידה או אי-ודאות בתוצאה (או סיכונים אחרים המיוחסים לפריט);

(ז) גודל;

(ח) מיקום גיאוגרפי או סביבה רגולטורית;

(ט) סוג, לדוגמה, סוג הסחורה, השירות או הלקוח;

(י) השפעות מסים - לדוגמה, אם בסיסי מס שונים חלים על פריטים של הכנסות או הוצאות; וכן

(יא) מגבלות על השימוש בנכס או על יכולת ההעברה של התחייבות.

ב111. נכסים, התחייבויות ופריטים של הון, שעשויים להיות בעלי מאפיינים שונים במידה מספקת, כך שהצגה בדוח על המצב הכספי נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית או שגילוי בביאורים נחוץ כדי לספק מידע מהותי כוללים:

(א) רכוש קבוע מפוצל לסוגים (classes) בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16;

(ב) חייבים מפוצלים לסכומים לקבל מלקוחות מסחריים, לסכומים לקבל מצדדים קשורים, למקדמות ולסכומים אחרים;

(ג) מלאי מפוצל, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 2, לפריטים כמו סחורה (merchandise), חומרי עזר לייצור, חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים;

(ד) זכאים מסחריים מפוצלים, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 7, כדי לספק בנפרד את הסכומים של אותם זכאים מסחריים שהם חלק מהסדרים למימון ספקים;

(ה) הפרשות מפוצלות בהתאם למהותן, כמו הפרשות להטבות עובד, התחייבויות לפירוק או פריטים אחרים; וכן

(ו) הון מניות וקרנות מפוצלים לסוגים שונים, כמו הון מניות נפרע, פרמיה על מניות וקרנות.

ביאורים

מבנה

ב112. סעיף 114 דורש מישות להציג ביאורים באופן שיטתי, ככל שהדבר מעשי. דוגמאות לסידור שיטתי או לקיבוץ שיטתי של הביאורים כוללות:

(א) מתן הבלטה לתחומי הפעילות שלה שהישות מחשיבה כחשובים ביותר להבנה של הביצועים הכספיים שלה ושל המצב הכספי שלה, כמו קיבוץ יחד של מידע לגבי פעילויות עסקיות מסוימות;

(ב) קיבוץ יחד של מידע לגבי פריטים שנמדדים באופן דומה כמו נכסים שנמדדים בשווי הוגן; או

(ג) סידור לפי הסדר של הסעיפים בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים ובדוח על המצב הכספי, כמו:

(i) הצהרה על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים (ראה סעיף 26ב לתקן חשבונאות בינלאומי 8);

(ii) מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית (ראה סעיף 27א לתקן חשבונאות בינלאומי 8);

(iii) מידע התומך בפריטים המוצגים בדוח על המצב הכספי, בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים, בדוח על השינויים בהון ובדוח על תזרימי המזומנים, בסדר שבו כל דוח מסופק וכל סעיף מוצג ; וכן

(iv) גילויים אחרים, כולל :

(1) התחייבויות תלויות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 37) והתקשרויות חוזיות שלא הוכרו ; וכן

(2) גילויים לא כספיים, לדוגמה המטרות והמדיניות של ניהול הסיכונים הפיננסיים של הישות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 7).

מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

זיהוי של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

ב113. סעיף 117 מגדיר מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה. ייתכן שלישות לא יהיו כלל מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה, שתהיה מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה אחת או יותר מאחת. לדוגמה, ישות שמתקשרת באופן ציבורי את הביצועים הכספיים שלה למשתמשים בדוחות כספיים תוך שימוש רק בסיכומים ובסיכומי ביניים שנדרש להציגם או לתת להם גילוי על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, אין לה מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

ב114. כדי לקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, המידה חייבת לתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. לדוגמה, אם סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר מתייחס למגזר בר דיווח שניתן לו גילוי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 אינו מספק מידע לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה, סיכום ביניים זה אינו מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

ב115. אולם, לעיתים סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר מתייחס למגזר בר דיווח יכול לספק מידע לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. לדוגמה, אם מגזר בר דיווח כולל פעילות עסקית עיקרית יחידה של הישות וסיכום ביניים של הכנסות והוצאות המתייחס למגזר בר דיווח זה מוצג בדוח על הרווח או הפסד, זה מצביע על כך שסיכום הביניים מספק מידע לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. במקרים כאלה, סיכום

ביניים של הכנסות והוצאות המתייחס למגזר בר דיווח זה יקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, אם הוא מקיים את החלקים האחרים של ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות

ב116. מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה היא סיכום ביניים של הכנסות והוצאות. דוגמאות למידות שאינן מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה מאחר שאינן סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות כוללות:

(א) סיכומי ביניים רק של הכנסות או רק של הוצאות (לדוגמה, מידה העומדת בפני עצמה של הכנסות מותאמות שאינה חלק מסיכום ביניים שכולל גם הוצאות);

(ב) נכסים, התחייבויות, הון או שילובים של מרכיבים אלה;

(ג) יחסים פיננסיים (לדוגמה, תשואה על נכסים) (ראה סעיף ב117);

(ד) מידות של נזילות או של תזרימי מזומנים (לדוגמה, תזרים מזומנים חופשי); או

(ה) מידות ביצועים לא כספיות.

ב117. יחס פיננסי אינו מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מאחר שאינו סיכום ביניים של הכנסות והוצאות. אולם, סיכום ביניים שהוא המונה או המכנה ביחס פיננסי הוא מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, אם סיכום הביניים היה מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, אם לא היה חלק מיחס. בהתאם לכך, ישות תיישם את דרישות הגילוי בסעיפים 121-125 למונה כזה או למכנה כזה.

ב118. סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בסעיף 117 הוא מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בין אם הוא מוצג בדוח על הרווח או הפסד ובין אם לאו.

תקשורת לציבור

ב119. סיכום ביניים מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה רק אם ישות משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ

לדוחותיה הכספיים. תקשורת לציבור כוללת סקירת הנהלה, הודעות לעיתונות ומצגות למשקיעים. לצורך הגדרת מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה, תקשורת לציבור אינה כוללת תקשורת בעל פה, תמלול כתוב של תקשורת בעל פה ופוסטים ברשתות חברתיות.

ב120. מידות ביצועים שהוגדרו על ההנהלה מתייחסות לאותה תקופת דיווח כמו הדוחות הכספיים. בפרט, סיכום ביניים:

(א) המתייחס לדוחות כספיים לתקופות ביניים, אך לא לדוחות הכספיים השנתיים יכול להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה רק בדוחות הכספיים לתקופות ביניים; וכן

(ב) המתייחס לדוחות כספיים שנתיים, אך לא לדוחות כספיים לתקופות ביניים, יכול להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה רק בדוחות הכספיים השנתיים.

ב121. ישות תביא בחשבון רק תקשורת לציבור המתייחסת לתקופת הדיווח כדי לזהות מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה לתקופת הדיווח, אלא אם כן כחלק מתהליך הדיווח הכספי שלה, הישות מוציאה באופן שגרתי תקשורת כזו לציבור לאחר מועד הפרסום של דוחותיה הכספיים. אם זהו המקרה, ישות תביא בחשבון תקשורת לציבור שמתייחסת לתקופת הדיווח הקודמת כדי לזהות מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה לתקופת הדיווח השוטפת.

ב122. אולם, מידה שנעשה בה שימוש בתקשורת לציבור המתייחסת לתקופת הדיווח הקודמת אינה נדרשת להיות מזוהה כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לתקופת הדיווח השוטפת אם קיימות ראיות שמצביעות על כך שהיא לא תיכלל בתקשורת לציבור שתפורסם המתייחסת לתקופת הדיווח השוטפת. אם ניתן גילוי למידה כזו כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בתקופת הדיווח הקודמת והיא אינה מזוהה ככזו בתקופת הדיווח השוטפת, זה יהיה שינוי למידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, או הפסקת שימוש במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, שעליהם דרישות הגילוי בסעיף 124 חלות.

סיכומי ביניים דומים לרווח גולמי

ב123. בהתאם לסעיף 118(א), סיכומי ביניים דומים לרווח גולמי אינם מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה. סיכום ביניים הוא דומה לרווח גולמי כאשר הוא מתאר את ההפרש בין סוג של הכנסות לבין הוצאות המיוחסות במישרין שהתהוו בהפקת אותן הכנסות. דוגמאות כוללות:

(א) הכנסות ריבית נטו ;

(ב) הכנסות מדמי שירות (fees) או מעמלות נטו ;

(ג) תוצאת שירותי ביטוח ;

(ד) תוצאת מימון נטו (הכנסות מהשקעות בניכוי הכנסות מימון מביטוח והוצאות מימון מביטוח) ; וכן

(ה) הכנסות שכירות נטו.

הנחה לגבי תקשור השקפת ההנהלה

ב124. סעיף 119 קובע כי יש להניח שסיכום ביניים של הכנסות והוצאות שנעשה בו שימוש בתקשורת לציבור מחוץ לדוחותיה הכספיים מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. ביישום סעיף 120, ישות רשאית להפריך הנחה זו אם יש לה מידע סביר וניתן לביסוס שניתן להשגה אשר מוכיח כי :

(א) סיכום הביניים אינו מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה (ראה סעיפים ב125-ב128) ; וכן

(ב) לישות יש סיבה לשימוש בסיכום ביניים זה בתקשורת לציבור שלה מלבד לתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה (ראה סעיף ב129).

ב125. דוגמאות למידע סביר וניתן לביסוס אשר מוכיח שסיכום ביניים אינו מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של ישות בכללותה הן :

(א) ישות מתקשרת את סיכום הביניים ללא הבלטה (ראה סעיף ב126) ; וכן

(ב) ההנהלה אינה משתמשת בסיכום הביניים באופן פנימי לבחון את הביצועים הכספיים של הישות או לפקח עליהם (ראה סעיפים ב127-ב128).

ב126. הקביעה אם ישות מתקשרת סיכום ביניים ללא הבלטה נתונה לשיקול דעת בהתבסס על מספר גורמים, לדוגמה:

(א) המידה של הפניות לסיכום הביניים – הפניות מעטות מצביעות על היעדר הבלטה, הפניות רבות מצביעות על הבלטה; וכן

(ב) התוכן של סקירה או של ניתוח לגבי סיכום הביניים או התוכן של סקירה או של ניתוח המסתמכים עליו, לדוגמה:

(i) תיאור של סיכום הביניים כמידע שאינו מתקשר את השקפת ההנהלה ושמסופק רק בתגובה לבקשות תכופות ממשתמשים אחדים בדוחות כספיים מצביעה על היעדר הבלטה;

(ii) שימוש בסיכום הביניים כדי לתמוך בניתוח ההנהלה ובסקירת ההנהלה על הביצועים הכספיים של הישות וכדי לספק הסברים לסיבות לשינויים בסיכום הביניים מתקופה לתקופה מצביעה על הבלטה; וכן

(iii) השוואה של סיכום הביניים לסיכומי ביניים של מתחרים או לאמת מידה (benchmark) בתעשייה מצביעה על הבלטה.

ב127. השימוש של ההנהלה בסיכום ביניים כדי לבחון היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה או לפקח עליו מוכיח שסיכום הביניים מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. אולם, אם הנהלה משתמשת בסיכום ביניים באופן פנימי, אך לא בתקשורת לציבור של ישות, סיכום הביניים אינו מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

ב128. ישות עשויה לתאם סיכום ביניים שתוקשר בתקשורת לציבור שלה לצורך שימוש פנימי על ידי ההנהלה כדי לבחון היבט של הביצועים הכספיים של ישות או לפקח עליו. במקרים כאלה, הישות תפעיל את שיקול דעתה כדי לבחון אם סיכום הביניים שהיא משתמשת בו באופן פנימי הוא דומה מספיק לסיכום הביניים שהיא משתמשת בו בתקשורת לציבור כך שסעיף 127 חל. ככל שסיכומי הביניים דומים יותר, כך סביר יותר שסיכום הביניים שנעשה בו שימוש בתקשורת לציבור של הישות מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה.

ב129. דוגמאות למידע סביר וניתן לביסוס אשר מוכיח שלישות יש סיבה לשימוש בסיכום ביניים זה בתקשורת לציבור שלה מלבד לתקשר למשתמשים בדוחות הכספיים שלה את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה הן שסיכום הביניים :

(א) נדרש בתקשורת לציבור על ידי חוק או על ידי תקנה ;

(ב) מתקשר ביצועים המתייחסים לדוחות כספיים המוכנים בהתאם למסגרת חשבונאית מלבד תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ;

(ג) משמש בתקשורת לציבור כדי למלא בקשה של צד חיצוני ; או

(ד) משמש בתקשורת לציבור לצורך תקשור מידע מלבד ביצועים כספיים.

ב130. סעיף 120 חל על סיכום ביניים ולא על פריטים אינדיבידואליים של הכנסה והוצאה אשר מרכיבים את סיכום הביניים. בהתאם לכך, ישות אינה יכולה לטעון שסיכום ביניים אינו מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה בהתבסס על מידע המוכיח שפריט אינדיבידואלי (שפריטים אינדיבידואליים) של הכנסה או הוצאה בתוך סיכום הביניים אינו מייצג (אינם מייצגים) השקפה כזו.

ב131. ישות עשויה לשנות את השימוש שלה בסיכום ביניים כדי לתקשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. כתוצאה מכך, ייתכן שסיכום ביניים יהפוך להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה או יפסיק להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה. שיקול דעת נדרש כדי לזהות אם מידה שלא זוהתה במקור כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה הפכה לכזו, או אם מידה שזוהתה קודם לכן כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה הפסיקה להיות כזו. לדוגמה, ישות עשויה להידרש על ידי הרגולטור לדווח על סיכום ביניים מסוים אשר, כאשר נעשה בו שימוש לראשונה, אינו מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. לאורך זמן התהליך של הפקת סיכום הביניים עשוי להוביל לכך שההנהלה תשתמש במידה באופן פנימי כדי לבחון את הביצועים הכספיים של הישות ולפקח עליהם או כדי להרחיב את הסקירות ואת ההסברים בתקשורת לציבור מעבר לדרישות הרגולטוריות, כשהתוצאה היא שהמידה מקיימת את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

גילוי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

ביאור יחיד עבור מידע לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

ב132. סעיף 122 דורש מישות לכלול בביאור יחיד את כל המידע לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה הנדרש על ידי סעיפים 125-121. אם ישות נותנת גילוי גם למידע אחר בביאור זה, המידע בביאור יתויג באופן שיבדיל באופן ברור את המידע הנדרש על ידי סעיפים 125-121 ממידע אחר.

ב133. לדוגמה, אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 8 והמידע לגבי מגזרים בני דיווח כולל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, הישות עשויה לתת גילוי למידע הנדרש לגבי מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה באותו ביאור שבו ניתן גילוי למגזרים בני-דיווח אחרים, בכפוף לכך שהישות:

(א) כוללת בביאור זה מידע שנדרש על ידי סעיפים 125-121 לגבי כל מידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה שלה, וכדי למלא את הדרישות בסעיף ב132, מתייגת את המידע בביאור באופן שיבדיל באופן ברור את המידע הנדרש על ידי סעיפים 125-121 מהמידע שנדרש לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 8; או

(ב) מספקת ביאור נפרד אשר כולל את המידע הנדרש לגבי כל מידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה שלה, כולל אלה שהישות כוללת לגביהם מידע במידע לגבי מגזרים בני דיווח.

באופן ברור וניתן להבנה

ב134. סעיף 123 דורש מישות לתייג ולתאר את מידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה שלה באופן ברור וניתן להבנה שאינו מטעה משתמשים בדוחות כספיים. כדי לספק תיאור כזה, ישות תיתן גילוי אשר יאפשר למשתמש בדוחות כספיים להבין את הפריטים של הכנסות או הוצאות שנכללו או שלא נכללו בסיכום הביניים. לפיכך, ישות:

(א) תתייג ותתאר את המידה באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים שלה בהתאם לסעיף 43 (ראה סעיף ב135); וכן

(ב) תספק מידע ספציפי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה – כלומר:

(i) אם הישות חישבה את המידה אחרת מאשר שימוש במדיניות החשבונאית שהיא השתמשה בה לפריטים בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים, הישות תציין עובדה זו ואת החישובים שהיא השתמשה בהם עבור המידה; וכן

(ii) אם, בנוסף, החישוב של המידה שונה מהמדיניות החשבונאית הנדרשת או המותרת לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, הישות תציין עובדה נוספת זו, ובמידת הצורך, הסבר של המשמעות של המונחים שהיא משתמשת בהם (ראה סעיף ב135(ב)).

ב135. כדי לתייג ולתאר את המידה באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים שלה, ישות:

(א) תתייג את המידה באופן שמייצג את המאפיינים של סיכום הביניים (לדוגמה, תוך שימוש בתיוג "רווח תפעולי לפני הוצאות לא נשנות" רק עבור סיכום ביניים שמוציא מהרווח התפעולי את כל ההוצאות שזוהו על ידי הישות כהוצאות לא נשנות); וכן

(ב) תסביר את המשמעות של מונחים שהיא משתמשת בהם בתיאורים שלה שהם נחוצים לצורך הבנת ההיבט של ביצועים כספיים שמתוקשר (לדוגמה, הסבר כיצד הישות מגדירה "הוצאות לא נשנות").

התאמה לסיכום או לסיכום הביניים בר-ההשוואה באופן הישיר ביותר

ב136. סעיף 123(ג) דורש מישות להתאים כל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לסיכום הביניים בר-ההשוואה באופן הישיר ביותר, אשר מפורט בסעיף 118 או לסיכום או לסיכום ביניים שנדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים. לדוגמה, ישות שנותנת גילוי בביאורים למידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה של רווח או הפסד תפעולי מותאם תכלול התאמה בין מידה זו לבין רווח או הפסד תפעולי. בקיבוץ או בפיצול של פריטי ההתאמה שניתן להם גילוי, ישות תיישם את ההוראות בסעיפים 41-43.

ב137. לכל פריט התאמה, ישות תיתן גילוי:

(א) לסכום המתייחס (לסכומים המתייחסים) לכל סעיף בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים; וכן

(ב) תיאור האופן שבו הפריט מחושב ותורם לכך שמידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספקת מידע שימושי (ראה סעיפים ב138-ב140), אם הדבר נחוץ כדי לספק את המידע הנדרש על ידי סעיפים 123(א) ו-123(ב).

ב138. התיאור שנדרש בסעיף ב137(ב) נדרש אם קיים יותר מפריט התאמה אחד וכל פריט מחושב תוך שימוש בשיטה אחרת או תורם להספקת מידע שימושי בדרך אחרת. לדוגמה, ישות עשויה שלא לכלול במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספר פריטי הוצאות, חלקם מאחר שהם זוהו כהוצאות שאינן בשליטת ההנהלה ואחרים מאחר שהם זוהו כהוצאות לא נשנות. במקרים כאלה, גילוי אילו פריטים תרמו לאיזה סוג של תיאום יידרש כדי להסביר את האופן שבו מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספקת מידע שימושי.

ב139. הסבר יחיד עשוי לחול על יותר מפריט אחד או עשוי לחול על כל פריטי ההתאמה באופן קולקטיבי. לדוגמה, ישות עשויה שלא לכלול מספר פריטים של הכנסות או הוצאות בחישוב מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בהתבסס על יישום ספציפי לישות של "לא נשנה". במקרה כזה, הסבר יחיד שכולל את הגדרת הישות של "לא נשנה" אשר חלה לגבי כל פריטי ההתאמה עשוי לקיים את הדרישה בסעיף ב137(ב).

ב140. ביישום סעיף 123(ג), ישות רשאית להתאים מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לסיכום או לסיכום ביניים שאינו מוצג בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים. במקרים כאלה, ישות:

(א) תתאים סיכום זה או סיכום ביניים זה לסיכום או לסיכום הביניים בר-ההשוואה באופן הישיר ביותר המוצג בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים; וכן

(ב) אינה נדרשת לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 123(ד) ו-123(ה) עבור ההתאמה ב-(א).

השפעת מסים על ההכנסה לכל פריט שניתן לו גילוי במסגרת ההתאמה

ב141. ישות נדרשת על ידי סעיף 123(ד) לתת גילוי להשפעת המסים על ההכנסה לכל פריט שניתן לו גילוי במסגרת ההתאמה בין מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לבין סיכום הביניים בר-ההשוואה באופן הישיר ביותר, אשר מפורט בסעיף 118, או לבין סיכום או סיכום ביניים שנדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים. ישות תקבע את השפעת המסים על ההכנסה הנדרשת על ידי סעיף 123(ד) על ידי חישוב השפעות המסים על ההכנסה של עסקת הבסיס (עסקאות הבסיס):

(א) לפי שיעור המס הסטטוטורי שחל על העסקה בתחום השיפוט המיסויי המתאים (שיעורי המס הסטטוטוריים שחלים על העסקאות בתחומי השיפוט המיסויים המתאימים) ;

(ב) בהתבסס על הקצאה יחסית באופן סביר של המסים השוטפים ושל המסים הנדחים של הישות בתחום השיפוט המיסויי המתאים (בתחומי השיפוט המיסויים המתאימים) ; או

(ג) על ידי שימוש בשיטה אחרת שמשיגה הקצאה מתאימה יותר בנסיבות.

ב142. אם ביישום סעיף ב141, ישות משתמשת ביותר משיטה אחת לחישוב השפעות המסים על ההכנסה של פריטי התאמה, היא תיתן גילוי לאופן שבו היא קבעה את השפעות המסים לכל פריט התאמה.

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי.

מועד תחילה

ג1. ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2027 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של התקן מותר. אם ישות מיישמת את התקן לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו בביאורים.

הוראות מעבר

ג2. ישות תיישם תקן זה למפרע ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, ישות אינה נדרשת להציג את המידע הכמותי המפורט בסעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

ג3. בדוחותיה הכספיים השנתיים, ישות תיתן גילוי, עבור תקופת ההשוואה הקודמת הסמוכה לתקופה שבה התקן מיושם לראשונה, להתאמה לכל סעיף בדוח על הרווח או הפסד בין:

(א) הסכומים שהוצגו מחדש המוצגים ביישום תקן זה; לבין

(ב) הסכומים שהוצגו קודם לכן ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*.

ג4. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 34 בהכנת דוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים בשנה הראשונה ליישום תקן זה, הישות תציג בדוחות הכספיים התמציתיים לתקופות ביניים כל כותרת שהיא צופה להשתמש בה ביישום התקן ואת סיכומי הביניים הנדרשים על ידי סעיפים 69-74 לתקן זה, למרות הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34. ישות לא תיישם את הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לגבי כותרות וסיכומי ביניים בדוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים עד שהיא תפרסם את המערכת הראשונה של דוחות כספיים שנתיים המוכנים בהתאם לתקן זה.

ג5. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 34 בהכנת דוחות כספיים לתקופות ביניים בשנה הראשונה ליישום תקן זה, הישות תיתן גילוי, כחלק מהמידע הנדרש על ידי סעיף 16א(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 34, להתאמות לכל סעיף המוצג בדוח על הרווח

או הפסד לתקופת ההשוואה הקודמת הסמוכה לתקופה השוטפת ולתקופה המצטברת השוטפת. ההתאמות נדרשות בין:

(א) הסכומים שהוצגו מחדש המוצגים ביישום המדיניות החשבונאית לתקופת ההשוואה ולתקופת ההשוואה המצטברת כאשר ישות מיישמת תקן זה; לבין

(ב) הסכומים שהוצגו קודם לכן ביישום המדיניות החשבונאית לתקופת ההשוואה ולתקופת ההשוואה המצטברת כאשר הישות יישמה את תקן חשבונאות בינלאומי 1.

ג6. ישות רשאית, אך אינה נדרשת, לתת גילוי להתאמות המתוארות בסעיפים ג3 ו-ג5 עבור התקופה השוטפת או תקופות השוואה מוקדמות יותר.

ג7. במועד היישום לראשונה של תקן זה, ישות אשר כשירה ליישם את סעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 28, רשאית לשנות את בחירתה למדידת השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת משיטת השווי המאזני לשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. אם ישות מבצעת שינוי כזה, הישות תיישם את השינוי למפרע ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 8. ישות המיישמת את סעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 תבצע את אותו שינוי בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 1

ג8. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 1.

נספח ד

תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים

נספח זה מציין את התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים.

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

סעיפים 1, 3, 4, 4א, 5, 22, 32, ד30 ו-ה2 ונספח א מתוקנים. סעיפים 32(כט) ו-39אי נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא להבטיח *שהדוחות הכספיים הראשונים* של ישות *לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים* והדיווחים הכספיים לתקופות ביניים לגבי חלק מהתקופה הכלולה בדוחות כספיים אלה, כוללים מידע באיכות גבוהה אשר:

(א) שקוף למשתמשים ובר השוואה לכל התקופות המוצגות;

(ב) מספק נקודת מוצא מתאימה לטיפול החשבונאי לפי <u>*תקני דיווח חשבונאי בינלאומיים*</u> ~~*תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs)*~~; וכן

(ג) ניתן להפיקו בעלות שאינה עולה על התועלת.

תחולה

...

3. דוחות כספיים ראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים הם הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם הישות מאמצת תקני דיווח כספי בינלאומיים, על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת בדוחות כספיים אלה על ציות (compliance) לתקני דיווח כספי בינלאומיים <u>חשבונאיים</u>. דוחות כספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים נחשבים כדוחות כספיים ראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אם, לדוגמה, הישות:

(א) הציגה את דוחותיה הכספיים הקודמים האחרונים:

...

(ii) באופן תואם, מכל הבחינות, לתקני דיווח כספי בינלאומיים, פרט לכך שהדוחות הכספיים לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים;

(iii) שכללו הצהרה מפורשת על ציות לחלק מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, אך לא לכולם;

...

(ג) הכינה חבילת דיווח בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לצורכי איחוד, מבלי שהכינה מערכת שלמה של דוחות כספיים כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~; או

...

4. תקן זה חל כאשר ישות מאמצת לראשונה תקני דיווח כספי בינלאומיים. התקן אינו חל כאשר, לדוגמה, ישות:

(א) מפסיקה להציג דוחות כספיים בהתאם לדרישות לאומיות, כאשר קודם לכן הציגה אותם נוסף למערכת של דוחות כספיים שכללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים;

(ב) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת בהתאם לדרישות לאומיות ודוחות כספיים אלה כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים; או

(ג) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת שכללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, אפילו אם רואה החשבון המבקר הסתייג בדוח רואה החשבון המבקר שלו על אותם דוחות כספיים.

4א. למרות הדרישות בסעיפים 2 ו-3, ישות אשר יישמה תקני דיווח כספי בינלאומיים בתקופת דיווח בעבר, אך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים שלה לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, חייבת ליישם תקן זה או ליישם למפרע את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם

לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~ כאילו הישות מעולם לא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

...

5. תקן זה אינו חל על שינויים במדיניות חשבונאית, הנעשים על ידי ישות, שכבר מיישמת תקני דיווח כספי בינלאומיים. שינויים כאלה כפופים:

(א) לדרישות לגבי שינויים במדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~; וכן

...

הצגה וגילוי

...

מידע השוואתי

...

מידע השוואתי שלא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים ותמציות היסטוריות

22. ישויות מסוימות מציגות תמציות היסטוריות של נתונים נבחרים לתקופות שלפני התקופה הראשונה, שהן מציגות לגביה מידע השוואתי מלא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. תקן זה אינו דורש שתמציות אלה יצייתו לדרישות ההכרה והמדידה של תקני דיווח כספי בינלאומיים. מעבר לכך, ישויות מסוימות מציגות מידע השוואתי לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים וכן מידע השוואתי הנדרש בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~. בכל דוחות כספיים, הכוללים תמציות היסטוריות או מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, ישות:

...

הסבר המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים

...

דיווחים כספיים לתקופות ביניים

32. כדי לציית לסעיף 23, אם ישות מציגה דיווח כספי לתקופת ביניים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לחלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים,

הישות תקיים את הדרישות של תקן חשבונאות מספר 34, אלא אם כן מצוין אחרת, נוסף לדרישות הבאות ~~הדרישות הבאות נוסף לדרישות תקן חשבונאות בינלאומי 34~~ :

(כט) ישות תציג כל כותרת שהיא צופה להשתמש בה ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ואת סיכומי הביניים הנדרשים על ידי סעיפים 69-74 לתקן האמור, למרות הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34. ישות תיישם את הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לגבי כותרות וסיכומי ביניים בדוחות כספיים תמציתיים לאחר שהיא מפרסמת את דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים שהוכנו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

מועד תחילה

...

39אי. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 1, 3, 4, 4א, 5, 22, 32, ד30 ו-ה2, תיקן את נספח א והוסיף את סעיף 32(כט). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

נספח א

מונחים מוגדרים

...

דוחות כספיים ראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (first IFRS financial statements)	הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם ישות מאמצת **תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים**, על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים.

תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים **~~(International Financial Reporting Standards [IFRSs])~~** **(IFRS Accounting Standards)**	תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים הם תקני חשבונאות ~~תקניפ ופרשנויות~~ שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ~~(IASB)~~. הם מורכבים מ: (א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards); (ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards); (ג) פרשנויות שפותחו על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC Interpretations); וכן (ד) פרשנויות שפותחו על ידי הוועדה המתמדת לפרשנויות שקדמה לוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (SIC Interpretations). תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים כונו בעבר תקני דיווח כספי בינלאומיים.

...

נספח ד

פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

...

היפר-אינפלציה חמורה

...

ד30. כאשר מועד נירמול מטבע הפעילות חל בתקופת ההשוואה של 12 חודש, תקופת ההשוואה עשויה להיות קצרה מ- 12 חודש, בכפוף לכך שמערכת שלמה של דוחות כספיים (כנדרש על ידי סעיף 10 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~) מסופקת לתקופה קצרה יותר זו.

...

נספח ה

פטורים קצרי טווח מתקני דיווח כספי בינלאומיים

פטור מהדרישה להציג מחדש מידע השוואתי בגין תקן דיווח כספי בינלאומי 9

...

ה2. ישות שבוחרת להציג מידע השוואתי שאינו מציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (שפורסם בשנת 2014) בשנה הראשונה למעבר שלה:

...

(ד) תיישם את סעיף <u>ג6(ג)</u> לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~(ג)17~~ ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~ כדי לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות ספציפיות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, אירועים אחרים מסוימים ותנאים מסוימים על המצב הכספי ועל הביצועים הכספיים של הישות.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 39יא. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* <u>באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.</u>

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 39טז. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* <u>כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.</u>

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיפים 39יז ו-39יח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* <u>כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.</u>

הערת השוליים להגדרה של *תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים* בנספח א נמחקה. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

~~* הגדרה של תקני דיווח כספי בינלאומיים תוקנה לאחר שהוצגו שינויי השמות על ידי החוקה המעודכנת של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בשנת 2010.~~

תקן דיווח כספי בינלאומי 2 *תשלום מבוסס מניות*

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 59ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 63ה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*

סעיפים 50 ו-64ב מתוקנים. סעיף 64יח נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

שיטת הרכישה (The acquisition method)

...

תקופת מדידה

...

50. לאחר שמסתיימת תקופת המדידה, הרוכש יעדכן את הטיפול החשבונאי בצירוף עסקים רק כדי לתקן טעות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

...

מועד תחילה ומעבר

מועד תחילה

...

64יח. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 50 ו-64ב. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

נספח ב

הנחיות יישום

...

גילויים (יישום סעיפים 59 ו-61)

64ב. כדי לקיים את המטרה שנקבעה בסעיף 59, הרוכש ייתן גילוי למידע המפורט להלן לכל צירוף עסקים שהתרחש במהלך תקופת הדיווח:

...

(יז) המידע הבא:

...

אם גילוי למידע כלשהו מהמידע שנדרש לפי סעיף משנה זה אינו מעשי, הרוכש ייתן גילוי לעובדה זו ויסביר מדוע הגילוי אינו מעשי. המשמעות של המונח "אינו מעשי" לצורך תקן זה זהה למשמעות המונח בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

סעיפים 2, 3, 5א, 5ב, 13, 17, 26א, 28, 33-36א, 38, 39 ו-41 והכותרות לפני סעיפים 31 ו-38 מתוקנים. סעיף 31 אינו מתוקן אך נכלל לצורך הקלה על הבנת ההקשר. סעיף 44יד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

תחולה

2. דרישות הסיווג, ~~ההצגה~~ והגילוי של תקן זה חלות על כל *הנכסים הלא שוטפים* שהוכרו ועל כל *קבוצות המימוש* של ישות. דרישות המדידה של תקן זה חלות על כל הנכסים הלא שוטפים שהוכרו ועל כל קבוצות המימוש (כפי שנקבע בסעיף 4), למעט אותם נכסים המפורטים בסעיף 5, אשר יוסיפו להימדד בהתאם לתקן שצוין.

3. נכסים המסווגים כלא שוטפים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים*~~ לא יסווגו מחדש *כנכסים שוטפים* עד שהם יקיימו את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן זה. נכסים השייכים לסוג (class) שהישות בדרך כלל מתייחסת אליו כלא שוטף, שנרכשים בלעדית למטרת מכירה מחדש, לא יסווגו כשוטפים, אלא אם הם מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה בהתאם לתקן זה.

...

5א. דרישות הסיווג, ההצגה, ~~המדידה~~ והגילוי בתקן זה החלות על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג כמוחזק למכירה חלות גם על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג כמוחזק לחלוקה לבעלים בתפקידם כבעלים (מוחזק לחלוקה לבעלים).

5ב. תקן זה מפרט את הגילויים הנדרשים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו. גילויים בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים אינם חלים על נכסים (או קבוצות מימוש) אלה, אלא אם כן תקני דיווח כספי בינלאומיים אלה דורשים:

(א) גילויים ספציפיים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו; או

(ב) גילויים לגבי מדידה של נכסים והתחייבויות שנכללים בקבוצת מימוש, אך אינם בתחולה של דרישת המדידה של

תקן דיווח כספי בינלאומי 5, ואשר לא ניתן להם גילוי בביאורים אחרים לדוחות הכספיים.

ייתכן שיהיה צורך בגילויים נוספים לגבי נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו כדי לציית לדרישות הגילוי ~~הכלליות~~ של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ולדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~, בייחוד לסעיפים 6א ו-31א לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~15 ו-125 לאותו תקן~~.

סיווג של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים

...

נכסים לא שוטפים המיועדים לנטישה

13. ישות לא תסווג נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שמיועד לנטישה כמוחזק למכירה. זאת, משום שערכו בספרים יושב בעיקר באמצעות שימוש מתמשך. אולם, אם קבוצת המימוש שמיועדת לנטישה מקיימת את הקריטריונים שנקבעו בסעיפים 32(א)- 32(ג), הישות תציג את התוצאות ואת תזרימי המזומנים של קבוצת המימוש כפעילויות שהופסקו, או תיתן להם גילוי, בהתאם לסעיפים 33 ו-34 במועד שבו מופסק השימוש בה. נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמיועדים לנטישה כוללים נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמיועדים לשימוש עד לסוף החיים הכלכליים שלהם ונכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) שמיועדים לסגירה (to be closed) ולא למכירה.

...

מדידה של נכסים לא שוטפים (או של קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה

מדידה של נכס לא שוטף (או של קבוצת מימוש)

...

17. כאשר המכירה חזויה להתרחש (occur) מעבר לשנה אחת, הישות תמדוד את העלויות למכירה לפי ערכן הנוכחי. כל גידול בערך הנוכחי של העלויות למכירה שנגרם בשל חלוף הזמן יסווג ~~יוצג~~ ברווח או הפסד על ידי יישום הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 המתייחסות להכנסות ולהוצאות הנובעות מהמדידה מחדש של נכס לא שוטף (או קבוצות מימוש) המסווג כמוחזק למכירה ~~כעלות מימון~~.

...

שינויים לתוכנית מכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים

...

26א. אם ישות מסווגת מחדש נכס (או קבוצת מימוש) במישרין ממוחזק למכירה למוחזק לחלוקה לבעלים, או במישרין ממוחזק לחלוקה לבעלים למוחזק למכירה, אז השינוי בסיווג נחשב המשך של התוכנית המקורית למימוש. הישות:

(א) לא תיישם את ההנחיות בסעיפים 27-29 כדי לטפל בשינוי זה. הישות תיישם את דרישות הסיווג, ההצגה, ~~ו~~המדידה והגילוי בתקן זה אשר חלות על השיטה החדשה למימוש.

...

28. הישות תכלול כל תיאום שנדרש לערך בספרים של נכס לא שוטף, שסיווגו כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים הופסק, ברווח או הפסד מפעולות נמשכות בתקופה שבה הקריטריונים בסעיפים 7-9 או 12א, בהתאמה, אינם מתקיימים עוד. דוחות כספיים לתקופות ממועד הסיווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים יתוקנו בהתאם אם קבוצת המימוש או הנכס הלא שוטף שחדלו להיות מסווגים כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים הם חברה בת, פעילות משותפת, עסקה משותפת, חברה כלולה, או חלק מזכות בעסקה משותפת או בחברה כלולה. הישות תציג תיאום זה באותו סעיף ~~(caption)~~ בדוח על הרווח הכולל אשר שימש להצגת רווח או הפסד, אם קיים, שהוכר בהתאם לסעיף 37.

...

הצגה וגילוי

...

~~הצגת~~ פעילויות שהופסקו

31. *רכיב של ישות* מורכב מפעילויות ותזרימי מזומנים שניתנים להבחנה בבירור (clearly), מבחינה תפעולית ולמטרות דיווח כספי, משאר הישות. במילים אחרות, רכיב של ישות אשר היה יחידה מניבה-מזומנים או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים, אם הוא היה מוחזק לשימוש.

...

33. הישות תציג את הפרטים הבאים או תיתן להם גילוי:

...

(ב) ~~לניתוח~~ של הסכום היחיד שהוצג בסעיף 33(א) לפי:

(i) ההכנסות, ההוצאות והרווח או ההפסד לפני מס של פעילויות שהופסקו;

(ii) ההוצאה הקשורה של מסים על ההכנסה, כפי שנדרש בסעיף 81(ח) בתקן חשבונאות בינלאומי 12;

(iii) הרווח או ההפסד שהוכר בעת המדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או במימוש של הנכסים או של קבוצת (קבוצות) המימוש שמהווים את הפעילות שהופסקה; וכן

(iv) ההוצאה הקשורה של מסים על ההכנסה, כפי שנדרש בסעיף 81(ח) בתקן חשבונאות בינלאומי 12.

ניתן להציג את הניתוח בדוח על רווח כולל או לתת לו גילוי בביאורים ~~או בדוח על הרווח הכולל~~. אם הניתוח מוצג בדוח על הרווח הכולל, הוא ~~יוצג~~ יסווג בקטגוריית הפעילויות שהופסקו ~~בחלק שמזוהה כקשור לפעילויות שהופסקו~~, כלומר בנפרד מפעילויות נמשכות. הניתוח אינו נדרש לגבי קבוצות מימוש שהן חברות בנות שנרכשו לאחרונה אשר מקיימות את הקריטריונים לסיווג כמוחזקות למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11).

(ג) ~~לתזרימי~~ המזומנים נטו שניתן לייחסם לפעילויות התפעוליות, לפעילויות ההשקעה ולפעילויות המימון של הפעילויות שהופסקו. ניתן להציג את ~~אותם גילויים~~המידע הזה בדוח על תזרימי המזומנים או לתת לו גילוי בביאורים ~~או בדוחות הכספיים~~. הגילויים אינם נדרשים לגבי קבוצות מימוש שהן חברות בנות שנרכשו לאחרונה, אשר מקיימות את הקריטריונים לסיווג כמוחזקות למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11).

(ד) לסכום ההכנסה מפעילויות נמשכות ומפעילויות מופסקות אשר ניתן לייחוס לבעלים של החברה האם. ניתן להציג ~~גילויים אלה~~ מידע זה בדוח על הרווח הכולל או לתת לו גילוי בביאורים ~~או בדוח על הרווח הכולל~~.

33א. אם ישות מציגה את הפריטים של רווח או הפסד בדוח על רווח או הפסד נפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011)~~, ~~החלק~~ הקטגוריה המזוהה כמתייחסת לפעילויות שהופסקו ~~יוצג בדוח זה~~מוצגת בדוח על הרווח או הפסד.

34. ישות תציג מחדש (re-present) את ההצגות ואת הגילויים בסעיף 33 לתקופות קודמות שמוצגות בדוחות הכספיים כך שההצגות והגילויים יתייחסו לכל הפעילויות שהופסקו עד לסוף תקופת הדיווח לתקופה המוצגת האחרונה.

35. תיאומים בתקופה השוטפת לסכומים ~~שהוצגו~~ שסווגו לפני כן בקטגוריית ה~~ב~~פעילויות שהופסקו שמתייחסים באופן ישיר למימוש של פעילות שהופסקה בתקופה קודמת יסווגו גם בנפרד בקטגוריית הפעילויות שהופסקו. יינתן גילוי לאופי ולסכום של תיאומים כאלה. דוגמאות לנסיבות שבהן תיאומים אלה יכולים להיגרם כוללות את המקרים הבאים:

...

36. אם ישות מפסיקה לסווג רכיב של ישות כמוחזק למכירה, התוצאות של הפעילויות של הרכיב ~~שהוצגו~~ שסווגו לפני כן בקטגוריית הפעילויות שהופסקו בהתאם לסעיפים 33-35 יסווגו מחדש ויכללו בהכנסה מפעילויות נמשכות לכל התקופות המוצגות. הסכומים בגין תקופות קודמות יתוארו כסכומים שהוצגו מחדש (re-presented).

36א. ישות שמחויבת לתוכנית מכירה אשר כרוכה באיבוד שליטה על חברה בת, תציג את ~~תינתן גילוי ל~~המידע הנדרש בסעיפים 33-36, או תיתן לו גילוי, כאשר החברה הבת היא קבוצת מימוש אשר מקיימת את ההגדרה של פעילות שהופסקה בהתאם לסעיף 32.

...

~~הצגה של~~ נכס לא שוטף או ~~של~~ קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה

38. ישות תציג נכס לא שוטף המסווג כמוחזק למכירה ואת הנכסים של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה בנפרד מנכסים אחרים בדוח על המצב הכספי. ההתחייבויות של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד מהתחייבויות אחרות בדוח על המצב הכספי. הנכסים וההתחייבויות האלה לא יקוזזו ולא יוצגו בסכום אחד. ~~יינתן גילוי בנפרד בדוח על המצב הכספי או בביאורים ל~~הסווגים העיקריים של הנכסים ושל ההתחייבויות המסווגים כמוחזקים למכירה יוצגו בנפרד בדוח על המצב הכספי או יינתן להם גילוי בביאורים, למעט כפי שמותר בסעיף 39. ישות תציג בנפרד הכנסה מצטברת או הוצאה מצטברת כלשהן שהוכרו ברווח כולל אחר הקשורות לנכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה.

39. אם קבוצת המימוש היא חברה בת שנרכשה לאחרונה, אשר מקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזקת למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11), הצגה או גילוי של ה~~ל~~סווגים העיקריים של נכסים והתחייבויות אינו נדרש.

...

גילויים נוספים

41. ישות תיתן גילוי למידע המפורט להלן בביאורים בתקופה שבה נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) סווג כמוחזק למכירה או נמכר:

...

(ג) הרווח או ההפסד שהוכר בהתאם לסעיפים 20-22, והסעיף ~~(caption)~~ בדוח על הרווח הכולל שכולל את הרווח או ההפסד הזה, אלא אם הוא מוצג בנפרד בדוח על הרווח הכולל;

...

מועד תחילה

...

44יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 2, 3, 5א, 5ב, 13, 17, 26א, 28, 33-36א, 38, 39 ו-41 ואת הכותרות לפני סעיפים 31 ו-38. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44ט. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 44יב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש משאבים מינרליים והערכתם

סעיף 6 מתוקן. סעיף 26ב נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הכרה בנכסי חיפוש והערכה

פטור זמני מיישום סעיפים 11 ו-12 לתקן חשבונאות בינלאומי 8

6. בעת פיתוח המדיניות החשבונאית שלה, ישות שמכירה בנכסי חיפוש והערכה תיישם את סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

...

מועד תחילה

...

26ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 26א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*

סעיפים 3, 8, 20, 21, 24ג, 24ה, 24ו, 24ז, ב5, ב7 ו-ב46 מתוקנים. סעיפים 19א-19ב והכותרת המתייחסת אליהם וסעיף 44ככ נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

תחולה

3. תקן זה יושם על ידי כל הישויות לכל הסוגים של מכשירים פיננסיים, למעט:

...

(ו) מכשירים אשר יש דרישה לסווגם כמכשירים הוניים בהתאם לסעיפים 16א ו-16ב או סעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32. אולם, הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 19א-19ב נדרשים עבור מכשירים כאלה.

...

משמעותיות של מכשירים פיננסיים למצב כספי ולתוצאות פעולות

...

דוח על המצב הכספי

קטגוריות של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות

8. ~~ל~~הערכים בספרים של כל אחת מהקטגוריות הבאות, כמפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, ~~יידתן גילוי~~ יוצגו בדוח על המצב הכספי או יינתן להם גילוי בביאורים:

...

מכשירים פיננסיים המסווגים כהון בהתאם לסעיפים 16א-16ב או לסעיפים 16ג-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32

19א. עבור מכשירים בני-מכר המסווגים כמכשירים הוניים בהתאם לסעיפים 16א-16ב לתקן חשבונאות בינלאומי 32, ישות תיתן גילוי (במידה שלא ניתן גילוי במקום אחר):

(א) לתמצית נתונים כמותיים לגבי הסכום שסווג כהון;

(ב) למטרות, למדיניות ולתהליכים שלה לניהול מחויבויותיה לרכוש חזרה או לפדות את המכשירים כאשר תידרש לעשות כן על ידי מחזיקי המכשירים, כולל שינויים כלשהם מהתקופה הקודמת;

(ג) לתזרים המזומנים השלילי החזוי בעת פדיון או רכישה חזרה של סוג זה של מכשירים פיננסיים; וכן

(ד) למידע לגבי האופן שבו נקבע תזרים המזומנים השלילי החזוי בעת פדיון או רכישה חזרה.

19ב. אם ישות סיווגה מחדש מכשיר כלשהו מהמכשירים הבאים בין התחייבויות פיננסיות לבין הון, היא תיתן גילוי לסכום שסווג מחדש לכל קטגוריה וממנה (התחייבויות פיננסיות או הון), ולעיתוי ולסיבה לסיווג מחדש זה:

(א) מכשיר פיננסי בר מכר שסווג כמכשיר הוני ביישום סעיפים 16א-16ב לתקן חשבונאות בינלאומי 32; או

(ב) מכשיר שמטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי של הנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק ושמסווג כמכשיר הוני ביישום סעיפים 16ג-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32.

דוח על הרווח הכולל

פריטי הכנסה, הוצאה, רווחים או הפסדים

20. ישות תציג, בכפוף לדרישות ההצגה בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, ~~תיתן גילוי ל~~את הפריטים הבאים של הכנסה, הוצאה, רווחים או הפסדים בדוח על הרווח הכולל או תיתן להם גילוי בביאורים:

...

גילויים אחרים

מדיניות חשבונאית

21. בהתאם לסעיף 27א לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~117 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~, ישות נותנת גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית. ניתן לצפות שמידע לגבי בסיס (או בסיסי) המדידה של מכשירים פיננסיים ששימש (ששימשו) בהכנת הדוחות הכספיים יהיה מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית.

חשבונאות גידור

...

ההשפעות של חשבונאות גידור על המצב הכספי ועל תוצאות הפעולות

...

24ג. ישות תיתן גילוי, בפורמט של טבלה, לסכומים הבאים בנפרד לפי קטגוריות סיכון עבור סוגי הגידורים כלהלן:

...

(ב) לגבי גידורי תזרים מזומנים ולגבי גידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ:

...

(iv) הסכום שסווג מחדש מקרן גידור תזרים המזומנים או מקרן תרגום מטבע חוץ לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~חשבונאות בינלאומי 1~~) (תוך הבחנה בין סכומים שחשבונאות גידור שימשה קודם לכן לגביהם, אך תזרימי המזומנים העתידיים שגודרו אינם חזויים עוד להתרחש, לבין סכומים שהועברו מאחר שהפריט המגודר השפיע על רווח או הפסד);

(v) הסעיף בדוח על הרווח הכולל אשר כולל את התיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~חשבונאות בינלאומי 1~~); וכן

...

24ה. ישות תספק התאמה לכל רכיב של הון וניתוח של רווח כולל אחר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~חשבונאות בינלאומי 1~~ אשר במשותף:

...

24ו. ישות ~~תיתן גילוי~~ תספק את ה~~ל~~מידע הנדרש בסעיף 24ה בנפרד לפי קטגוריות סיכון. ניתן ~~לספק~~ לתת גילוי ל~~פ~~יצול זה לפי סיכון בביאורים לדוחות הכספיים.

אפשרות לייעד חשיפת אשראי כנמדדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד

24ז. אם ישות ייעדה מכשיר פיננסי, או חלק יחסי ממנו, כנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד מאחר שהיא משתמשת בנגזר אשראי לנהל את סיכון האשראי של מכשיר פיננסי זה, היא תיתן גילוי:

...

(ג) בעת הפסקה של מדידת מכשיר פיננסי, או חלק יחסי ממנו, בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, לשווי ההוגן של המכשיר הפיננסי שהפך לערך בספרים החדש שלו בהתאם לסעיף 6.7.4 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 והסכום הנומינלי או סכום הקרן המתייחס (למעט הספקת מידע השוואתי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~חשבונאות בינלאומי 1~~, ישות אינה צריכה להמשיך גילוי זה בתקופות עוקבות).

מועד תחילה והוראות מעבר

...

44ככ. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024 תיקן את סעיפים 3, 8, 20, 21, 24ג, 24ה, 24ו, 24ז, ב5, ב7 ו-ב46 והוסיף את סעיפים 19א-19ב ואת הכותרת המתייחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

נספח ב
הנחיות יישום

סוגים של מכשירים פיננסיים ורמת גילוי (סעיף 6)

...

גילוי אחר - מדיניות חשבונאית (סעיף 21)

ב5. סעיף 21 דורש לתת גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית אשר ניתן לצפות שיכלול מידע לגבי בסיס (או בסיסי) המדידה של מכשירים פיננסיים ששימש (ששימשו) בהכנת הדוחות הכספיים. לגבי מכשירים פיננסיים, גילויים כאלה עשויים לכלול:

...

סעיף 27ז לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~ גם דורש מישויות, לצד מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית או במסגרת ביאורים אחרים, לתת גילוי לשיקולי הדעת, מלבד אלה שכרוכים באמידה, שהופעלו על ידי ההנהלה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות

ושיש להם את ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים.

מהות והיקף של סיכונים הנובעים ממכשירים פיננסיים (סעיפים 31-42)

...

גילויים כמותיים (סעיף 34)

ב7. סעיף 34(א) דורש לתת גילוי לתמצית נתונים כמותיים אודות חשיפתה של ישות לסיכונים, בהתבסס על המידע המוכן לצרכים פנימיים לאנשי מפתח בהנהלה של הישות. כאשר ישות משתמשת במספר שיטות לניהול חשיפה לסיכון, הישות תיתן גילוי למידע באמצעות שימוש בשיטה או בשיטות, שמספקות את המידע הרלוונטי והמהימן ביותר. תקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~ דן ברלוונטיות ובמהימנות.

...

גריעה (סעיפים 42ג-42ח)

...

קיזוז נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות (סעיפים 13א-13ו)

...

גילוי לסכומים נטו המוצגים בדוח על המצב הכספי (סעיף 13ג(ג))

...

ב46. הסכומים שנדרש להם גילוי על ידי סעיף 13ג(ג) יותאמו לסכומי הסעיפים האינדיבידואליים המוצגים בדוח על המצב הכספי. לדוגמה, אם ~~ה~~ישות ביישום הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 מקבצת או מפצלת סכומים שהוצגו ~~קובעת שהקיבוץ או הפיצול של סכומים של~~ בסעיפים אינדיבידואליים בדוח הכספי, כאשר הישות מספקת את הסכומים הנדרשים על ידי סעיף 13ג(ג) ~~מספקים מידע רלוונטי יותר~~, היא תבצע התאמה של ~~ה~~סכומים אלה שקובצו או שפוצלו, ~~שניתן להם גילוי בסעיף 13ג(ג)~~, לסכומי הסעיפים האינדיבידואליים המוצגים בדוח על המצב הכספי.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44ג. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44יז. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 44אא. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 44וו. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44טט. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה את הדרישות לגילוי מדיניות חשבונאית מהותית בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן דיווח כספי בינלאומי 8 *מגזרי פעילות*

סעיף 23 מתוקן וסעיף 36ד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

גילוי

...

מידע לגבי רווח או הפסד, נכסים והתחייבויות

23. ישות תדווח על מידה של רווח או הפסד לגבי כל מגזר בר דיווח. ישות תדווח על מידה של סך הכול הנכסים ושל סך הכול ההתחייבויות לגבי כל מגזר בר דיווח אם סכומים כאלה מסופקים באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי. בנוסף, ישות תיתן גילוי לסכומים הבאים לגבי כל מגזר בר דיווח אם הסכומים המוגדרים נכללים במידה של הרווח או הפסד המגזרי שנסקרת על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, או אם הם מסופקים בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, גם אם הם אינם נכללים במידה זו של הרווח או הפסד המגזרי:

...

(ו) פריטים מהותיים של הכנסה ושל הוצאה שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 42 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*97 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~;

...

הוראות מעבר ומועד תחילה

...

36ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 23. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 36א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*

סעיפים 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 ו-ב2א.4.1 מתוקנים וסעיף 7.1.11. נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

פרק 5 מדידה

...

5.6 סיווג מחדש של נכסים פיננסיים

...

5.6.5 אם ישות מסווגת מחדש נכס פיננסי מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר ולקטגוריית המדידה של עלות מופחתת, הנכס הפיננסי מסווג מחדש לפי שוויו ההוגן במועד הסיווג מחדש. אולם, הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר מועבר מההון ומותאם כנגד השווי ההוגן של הנכס הפיננסי במועד הסיווג מחדש. כתוצאה מכך, הנכס הפיננסי נמדד במועד הסיווג מחדש כאילו הוא נמדד בעלות מופחתת מאז ומתמיד. תיאום זה משפיע על רווח כולל אחר אך אינו משפיע על רווח או הפסד ולכן אינו תיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים*~~). שיעור הריבית האפקטיבי והמדידה של הפסדי האשראי החזויים אינם מתואמים כתוצאה מהסיווג מחדש. (ראה סעיף ב5.6.1).

...

5.6.7 אם ישות מסווגת מחדש נכס פיננסי מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר ולקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד, הנכס הפיננסי ממשיך להימדד בשווי הוגן. הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר מסווג מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~) במועד הסיווג מחדש.

5.7 רווחים והפסדים

...

נכסים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר

5.7.10 רווח או הפסד בגין נכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף ב2א.4.1.4 יוכר ברווח כולל אחר, למעט רווחים או הפסדים מירידת ערך (ראה תת-פרק 5.5) ורווחים או הפסדים מהפרשי שער (ראה סעיפים ב5.7.2-ב2א.5.7.), עד שהנכס

הפיננסי נגרע או מסווג מחדש. כאשר הנכס הפיננסי נגרע, הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר מסווג מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה <u>תקן דיווח כספי בינלאומי 18</u> ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~). אם הנכס הפיננסי מסווג מחדש מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר, הישות תטפל ברווח או בהפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר בהתאם לסעיפים 5.6.5 ו-5.6.7. ריבית המחושבת תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית מוכרת ברווח או הפסד.

...

פרק 6 חשבונאות גידור

...

6.5 הטיפול החשבונאי ביחסי גידור כשירים

...

גידורי תזרים מזומנים

6.5.11 כל עוד גידור תזרים מזומנים מקיים את הקריטריונים לכשירות בסעיף 6.4.1, יחסי הגידור יטופלו כלהלן:

...

(ד) הסכום שהצטבר בקרן גידור תזרים המזומנים בהתאם ל-(א) יטופל כלהלן:

(i) אם התוצאה של עסקה חזויה מגודרת היא הכרה בנכס לא פיננסי או בהתחייבות לא פיננסית, או שעסקה חזויה מגודרת לנכס לא פיננסי או להתחייבות לא פיננסית הופכת להתקשרות איתנה שבגינה מיושמת חשבונאות גידור שווי הוגן, הישות תסיר סכום זה מקרן גידור תזרים המזומנים ותכלול אותו ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של הנכס או ההתחייבות. העברה זו אינה תיאום בגין סיווג מחדש (ראה <u>תקן דיווח כספי בינלאומי 18</u> ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~) ולפיכך אין לה השפעה על רווח כולל אחר.

(ii) עבור גידורי תזרים מזומנים מלבד אלה המכוסים על ידי (i), סכום זה יסווג מחדש מקרן גידור תזרים המזומנים לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה <u>תקן דיווח כספי בינלאומי 18</u> ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~) באותה תקופה או באותן תקופות שבמהלכן תזרימי המזומנים העתידיים החזויים המגודרים משפיעים על רווח או הפסד (לדוגמה,

בתקופות שהכנסת ריבית או הוצאת ריבית מוכרות או כאשר מכירה חזויה מתרחשת).

(iii) אולם, אם סכום זה הוא הפסד והישות צופה שכל ההפסד או חלקו לא יושב בתקופה עתידית, אחת או יותר, היא תסווג מחדש באופן מיידי את הסכום שהיא אינה צופה להשיב לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~).

6.5.12 כאשר ישות מפסיקה חשבונאות גידור עבור גידור תזרים מזומנים (ראה סעיפים 6.5.6 ו-6.5.7 סעיף (ב)), היא תטפל בסכום שהצטבר בקרן גידור תזרים המזומנים בהתאם לסעיף 6.5.11 סעיף (א) כלהלן:

...

(ב) אם תזרימי המזומנים העתידיים המגודרים אינם חזויים עוד להתרחש, סכום זה יסווג מחדש באופן מיידי מקרן גידור תזרים המזומנים לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~). תזרים מזומנים עתידי מגודר שהתרחשותו אינה צפויה עוד ברמה גבוהה (highly probable) יכול עדיין להיות חזוי להתרחש.

גידורי השקעה נטו בפעילות חוץ

...

6.5.14 הרווח או ההפסד המצטברים בגין המכשיר המגדר, המתייחסים לחלק האפקטיבי של הגידור שהצטברו בקרן תרגום מטבע חוץ, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~) בהתאם לסעיפים 48-49 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 בעת מימוש או מימוש חלקי של פעילות החוץ.

טיפול חשבונאי בערך הזמן של אופציות

6.5.15 כאשר ישות מפרידה את הערך הפנימי ואת ערך הזמן של חוזה אופציה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינוי בערך הפנימי של האופציה (ראה סעיף 6.2.4 סעיף (א)), היא תטפל בערך הזמן של האופציה כלהלן (ראה סעיפים ב6.5.29-ב6.5.33):

...

(ב) השינוי בשווי ההוגן של ערך הזמן של אופציה שמגדרת פריט מגודר המתייחס לעסקה יוכר ברווח כולל אחר במידה שבה הוא מתייחס לפריט המגודר וייצבר ברכיב נפרד בהון. השינוי

המצטבר בשווי ההוגן הנובע מערך הזמן של האופציה שהצטבר ברכיב נפרד בהון (ה"סכום") יטופל כלהלן:

(i) אם התוצאה של הפריט המגודר היא הכרה בנכס לא פיננסי או בהתחייבות לא פיננסית, או התקשרות איתנה לנכס לא פיננסי או להתחייבות לא פיננסית שבגינה מיושמת חשבונאות גידור, הישות תסיר את הסכום מהרכיב הנפרד בהון ותכלול אותו ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של הנכס או ההתחייבות. העברה זו אינה תיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~) ולפיכך אין לה השפעה על רווח כולל אחר.

(ii) עבור יחסי גידור מלבד אלה המכוסים על ידי (i), הסכום יסווג מחדש מהרכיב הנפרד בהון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~) באותה תקופה או באותן תקופות שבמהלכן תזרימי המזומנים העתידיים החזויים המגודרים משפיעים על רווח או הפסד (לדוגמה, כאשר מכירה חזויה מתרחשת).

(iii) אולם, אם אין זה חזוי שסכום זה, כולו או חלקו, יושב בתקופה עתידית, אחת או יותר, הסכום שאינו חזוי שיושב יסווג מחדש באופן מיידי לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~).

(ג) השינוי בשווי ההוגן של ערך הזמן של אופציה שמגדרת פריט מגודר המתייחס לתקופת זמן יוכר ברווח כולל אחר במידה שבה הוא מתייחס לפריט המגודר וייצבר ברכיב נפרד בהון. ערך הזמן במועד הייעוד של האופציה כמכשיר מגדר, במידה שבה הוא מתייחס לפריט המגודר, יופחת על בסיס שיטתי והגיוני על פני התקופה שבה תיאום גידור (hedge adjustment) בגין הערך הפנימי של האופציה יכול להשפיע על רווח או הפסד (או רווח כולל אחר, אם הפריט המגודר הוא מכשיר הוני שהישות בחרה להציג את השינויים בשוויו ההוגן ברווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5). לפיכך, בכל תקופת דיווח, סכום ההפחתה יסווג מחדש מהרכיב הנפרד בהון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~). אולם, אם חשבונאות גידור מופסקת עבור יחסי הגידור אשר כוללים את השינוי בערך הפנימי של האופציה כמכשיר המגדר, הסכום נטו (כלומר, כולל ההפחתה שנצברה) אשר הצטבר ברכיב הנפרד בהון יסווג מחדש באופן מיידי לרווח או הפסד

כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~).

...

6.7 אפשרות לייעד חשיפת אשראי כנמדדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד

...

טיפול חשבונאי בחשיפות אשראי שיועדו לשווי הוגן דרך רווח או הפסד

6.7.2 אם מכשיר פיננסי מיועד בהתאם לסעיף 6.7.1 כנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד לאחר ההכרה לראשונה בו, או כאשר הוא לא הוכר קודם לכן, ההפרש במועד הייעוד בין הערך בספרים, אם קיים, לבין השווי ההוגן יוכר מיידית ברווח או הפסד. לגבי נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.2א, הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר יסווג מחדש מיידית מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~).

...

פרק 7 מועד תחילה והוראות מעבר

7.1 מועד תחילה

...

7.1.11. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 ו-ב4.1.2א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

נספח ב
הנחיות יישום

...

סיווג (פרק 4)

סיווג של נכסים פיננסיים (תת-פרק 4.1)

המודל העסקי של הישות לניהול נכסים פיננסיים

...

ב4.1.2א המודל העסקי של ישות מתייחס לאופן שבו ישות מנהלת את נכסיה הפיננסיים כדי להפיק תזרימי מזומנים. כלומר, המודל העסקי של ישות קובע אם תזרימי מזומנים ינבעו מגביית תזרימי מזומנים חוזיים, ממכירת נכסים פיננסיים או משתיהן. כתוצאה מכך, בחינה זו אינה מבוצעת על בסיס תרחישים שהישות אינה צופה באופן סביר שיתרחשו, כמו תרחישים המכונים "התרחיש הגרוע ביותר" או "תרחיש מצוקה" (stress case). לדוגמה, אם ישות צופה שהיא תמכור תיק מסוים של נכסים פיננסיים רק בתרחיש של מצוקה, תרחיש זה אינו משפיע על בחינת הישות של המודל העסקי עבור נכסים אלה אם הישות צופה באופן סביר שתרחיש כזה לא יתרחש. אם תזרימי מזומנים ממומשים בדרך שונה מהציפיות של הישות במועד שבו הישות בחנה את המודל העסקי (לדוגמה, אם הישות מוכרת יותר או פחות נכסים פיננסיים מאשר היא צפתה בעת סיווג הנכסים), עובדה זו אינה יוצרת טעות בתקופה קודמת בדוחות הכספיים של הישות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאית וטעויות*) ואינה משנה את הסיווג של יתרת הנכסים הפיננסיים המוחזקים במסגרת מודל עסקי זה (כלומר, נכסים אלה שהישות הכירה בתקופות קודמות ועדיין מחזיקה בהם) כל עוד הישות הביאה בחשבון את כל המידע הרלוונטי שהיה ניתן להשגה במועד שבו היא ביצעה את הבחינה של המודל העסקי. אולם, כאשר ישות בוחנת את המודל העסקי עבור נכסים פיננסיים חדשים שנוצרו או נכסים פיננסיים חדשים שנרכשו, היא חייבת להביא בחשבון מידע לגבי האופן שבו תזרימי מזומנים מומשו בעבר, יחד עם כל מידע רלוונטי אחר.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף 7.2.1. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף ג2. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות,*" בסעיף ג1ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות

סעיף ב14 מתוקן וסעיף ג1ה נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

נספח ב

הנחיות יישום

...

מידע פיננסי מתומצת לגבי חברות בנות, עסקאות משותפות וחברות כלולות (סעיפים 12 ו-21)

...

ב14. המידע הפיננסי המתומצת ~~שמוצג~~ שניתן לו גילוי בהתאם לסעיפים ב12 ו-ב13 יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה (ולא חלק הישות בסכומים אלה). אם הישות מטפלת בזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני:

(א) הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה יותאמו כדי לשקף תיאומים שנעשו על ידי הישות בעת שימוש בשיטת השווי המאזני, כמו תיאומי שווי הוגן שנעשו במועד הרכישה ותיאומים בגין הבדלים במדיניות החשבונאית.

(ב) הישות תספק התאמה בין המידע הפיננסי המתומצת ~~שהוצג~~ שניתן לו גילוי לבין הערך בספרים של הזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה.

...

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה והוראות מעבר

...

ג1ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף ב14. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף ג1ד. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*

סעיף 51 מתוקן וסעיף ג7 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

מדידה

...

יישום לנכסים פיננסים ולהתחייבויות פיננסיות בעלות פוזיציות מקזזות בסיכוני שוק או בסיכון אשראי של הצד שכנגד

...

51. ישות תבצע החלטת מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ושגיאות*~~ כדי להשתמש בחריג בסעיף 48. ישות שמשתמשת בחריג תיישם את מדיניות חשבונאית זו, כולל המדיניות שלה להקצאת תיאומים בין מחיר רכישה מוצע לבין מחיר מכירה מוצע (ראה סעיפים 53-55) ותיאומי אשראי (ראה סעיף 56), אם רלוונטי, בעקביות מתקופה לתקופה עבור תיק מסוים.

...

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

...

ג7. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 51. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן דיווח כספי בינלאומי 14 *חשבונות פיקוח נדחים*

סעיפים 19, ב13 ו-ב14 מתוקנים וסעיף ג2 נוסף. כותרת המשנה לפני סעיף 9 גם מתוקנת. סעיף 9 אינו מתוקן, אך נכלל לצורך הקלה על הבנת ההקשר. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה

פטור זמני מסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים ~~מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~*

9. ישות שיש לה פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים ושהיא בתחולת תקן זה ובוחרת ליישמו, תיישם את סעיפים 10 ו-12 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בפיתוח המדיניות החשבונאית שלה לגבי ההכרה, המדידה, ירידת הערך והגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים.

...

הצגה

שינויים בהצגה

...

19. על אף הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, ~~בנוסף לפריטים שנדרשים להיות מוצגים בדוח על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגה של דוחות כספיים*~~, ישות אשר מיישמת תקן זה תציג את כל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים ואת התנועה ביתרות אלה בהתאם לסעיפים 20-26.

...

נספח ב

הנחיות יישום

...

ישימות של תקנים אחרים

...

יישום תקן חשבונאות בינלאומי 33 *רווח למניה*

ב13. סעיף 66 לתקן חשבונאות בינלאומי 33 דורש מישויות מסוימות להציג בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה הן לגבי רווח או הפסד מפעילויות נמשכות והן לגבי רווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם. כמו כן, סעיף 68 לתקן חשבונאות בינלאומי 33 דורש מישות אשר מדווחת על פעילות שהופסקה, להציג בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר את ~~לתת גילוי ל~~סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה, או לתת להם גילוי בביאורים ~~בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בביאורים~~.

ב14. לגבי כל סכום של רווח למניה שמוצג בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 33, ישות המיישמת תקן זה תציג סכומי רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה נוספים אשר מחושבים באותה דרך, פרט לכך שסכומים אלה לא יכללו את התנועה נטו ביתרות חשבונות פיקוח נדחים. ~~באופן עקבי עם הדרישה בסעיף 73 לתקן חשבונאות בינלאומי 33~~, על אף הדרישות בסעיף 73ג(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 33, ישות תציג את הרווח למניה הנדרש לפי סעיף 26 לתקן זה באותה מידה של הבלטה של הרווח למניה הנדרש לפי תקן חשבונאות בינלאומי 33 לכל התקופות המוצגות.

...

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה

...

ג2. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 19, ב13 ו-ב14 ואת כותרת המשנה לפני סעיף 9. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*

סעיף 43 מתוקן וסעיף ג1ד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הכרה

...

קיום מחויבויות ביצוע

...

מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע

...

שיטות למדידת התקדמות

...

43. ככל שהנסיבות משתנות לאורך זמן, ישות תעדכן את מידת ההתקדמות שלה כדי לשקף שינויים כלשהם בתוצאה של מחויבות הביצוע. שינויים כאלה למידת ההתקדמות של הישות יטופלו כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

...

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה

...

ג1ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 43. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף ג3(א). טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*

סעיף 49 מתוקן וסעיף ג1ה נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

חוכר

...

הצגה

...

49. בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, חוכר יציג הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה בנפרד מהוצאות הפחת בגין הנכס זכות שימוש. סעיף 61 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* דורש מישות לסווג בקטגוריית המימון של הדוח על הרווח או הפסד הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה שזוהתה על ידי הישות ביישום סעיף 36(א)~~מהווה רכיב של עלויות מימון, שסעיף 82(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* דורש להציג בנפרד בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר~~.

...

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה

...

ג1ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 49. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף ג5(א). טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן דיווח כספי בינלאומי 17 *חוזי ביטוח*

סעיפים 91, 96, 103 ו-129ב מתוקנים וסעיף ג2ב נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הכרה והצגה בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים (סעיפים ב120-ב136)

...

הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח (ראה סעיפים ב128-ב136)

...

91. אם ישות מעבירה קבוצה של חוזי ביטוח או גורעת חוזה ביטוח ביישום סעיף 77:

(א) היא תסווג מחדש לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~) סכומים נותרים כלשהם של הקבוצה (או החוזה) שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר מאחר שהישות בחרה במדיניות החשבונאית המפורטת בסעיף 88(ב).

(ב) היא לא תסווג מחדש לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~) סכומים נותרים כלשהם של הקבוצה (או החוזה) שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר מאחר שהישות בחרה במדיניות החשבונאית המפורטת בסעיף 89(ב).

...

גילוי

...

96. סעיפים 41-43 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~סעיפים 29-31 לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~ מפרטים דרישות המתייחסות ~~למהותיות~~ ו~~לקיבוץ~~ של מידע ו~~לפיצולן~~. דוגמאות ~~לבסיסי קיבוץ~~ למאפיינים שיכולים להיות מתאימים כבסיס ~~ל~~לפיצול ~~מ~~ידע שניתן לו גילוי לגבי חוזי ביטוח הן:

(א) סוג חוזה (לדוגמה, קווי מוצר עיקריים);

(ב) אזור גיאוגרפי (לדוגמה, מדינה או מחוז); או

(ג) מגזר בר דיווח, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 8 *מגזרי פעילות*.

הסבר לגבי סכומים שהוכרו

...

103. ישות תיתן בהתאמות הנדרשות בסעיף 100 גילוי נפרד לכל אחד מהסכומים הבאים המתייחסים לשירותים, אם מתאים:

...

(ג) רכיבי השקעה שלא נכללו בהכנסות ביטוח ובהוצאות שירותי ביטוח (יחד עם החזרי פרמיות, אלא אם כן ניתן גילוי להחזרי הפרמיות ~~מוצגים~~ כחלק מתזרימי המזומנים בתקופה המתוארים בסעיף 105(א)(i)).

...

נספח ב

הנחיות יישום

...

הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח (סעיפים 87-92)

...

ב129. סעיפים 88-89 דורשים מישות לבצע בחירת מדיניות חשבונאית ולבחור אם לפצל הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח לתקופה בין רווח או הפסד לבין רווח כולל אחר. ישות תיישם את הבחירה שלה של מדיניות חשבונאית לתיקים של חוזי ביטוח. בבחינת המדיניות החשבונאית המתאימה לתיק של חוזי ביטוח, ביישום סעיף 13 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ושגיאות*~~, הישות תשקול לגבי כל תיק את הנכסים שהיא מחזיקה ואת אופן הטיפול בנכסים אלה.

...

נספח ג

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה

...

ג2ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 91, 96, 103 ו-ב129. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף ג3(א). טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי*

סעיף 39 מתוקן וסעיף 40ח נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

גילוי

...

39. ישויות מסווגות מסווגות הוצאות לפי מהות בקטגוריה התפעולית של הדוח על ~~מאמצות צורת הצגה של~~ הרווח או הפסד, באופן ~~שתוצאתה~~ שתוצאתו ~~גילוי לסכומים,~~ שמוצגים סכומים, מלבד עלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה. ~~בהתאם לצורת הצגה זו, ישות מציגה ניתוח הוצאות תוך שימוש בסיווג, המבוסס על מהות ההוצאות.~~ במקרה זה, הישות מציגה ~~נותנת גילוי ל~~עלויות שהוכרו כהוצאות לגבי חומרי גלם וחומרים אחרים שנצרכו, הטבות עובד ועלויות אחרות ביחד עם סכום השינוי נטו במלאי במהלך התקופה.

מועד תחילה

...

40ח. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 39. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 7 *דוח על תזרימי מזומנים*

סעיפים 6, 10, 12, 14, 16-18, 20, 31, 32, 35, 46 ו-47 מתוקנים. סעיפים 33א, 34א-34ד ו-64 נוספים. סעיפים 33 ו-34 נמחקים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הגדרות

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

...

פעילויות השקעה (Investing activities) **הן הרכישה והמימוש של נכסים לזמן ארוך ושל השקעות אחרות שאינן כלולות בשווי מזומנים <u>והקבלה של ריבית ושל דיבידנדים כמתואר בסעיפים 34א-34ד.</u>**

...

הצגה של דוח על תזרימי מזומנים

10. הדוח על תזרימי המזומנים ידווח על תזרימי מזומנים במהלך התקופה המסווגים לפי פעילויות תפעוליות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון. <u>בהכנת הדוח על תזרימי המזומנים, ישות תיישם את תקן זה ותיישם גם את הדרישות הכלליות לדוחות כספיים בסעיפים 9-43 ו-113-114 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*.</u>

...

12. עסקה בודדת עשויה לכלול תזרימי מזומנים המסווגים באופן שונה. ~~לדוגמה, כאשר ההחזר של הלוואה במזומנים כולל גם ריבית וגם קרן, מרכיב הריבית עשוי להיות מסווג כפעילות תפעולית ומרכיב הקרן מסווג כפעילות מימון.~~

פעילויות תפעוליות

...

14. תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות נגזרים בעיקר מהפעילויות העיקריות לייצור-הכנסות של הישות. לפיכך, הם בדרך כלל נובעים מהעסקאות ומהאירועים האחרים שמובאים בחשבון בקביעת רווח או הפסד. דוגמאות לתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות הן:

(א) תקבולי מזומנים ממכירת סחורות ומהספקת שירותים;

(ב) תקבולי מזומנים מתמלוגים, משכר טרחה (fees), מעמלות (commissions) ומהכנסות אחרות;

(ג) תשלומי מזומנים לספקים בגין סחורות ושירותים ;

(ד) תשלומי מזומנים לעובדים ובעבורם ;

(ה) [בוטל]

(ו) תשלומים והחזרים במזומנים של מסים על הכנסה, אלא אם כן הם ניתנים לזיהוי ספציפי עם פעילויות מימון ועם פעילויות השקעה ; ~~וכך~~

(ז) תקבולים ותשלומים במזומנים מחוזים המוחזקים למטרות מסחר (dealing or trading)~~.~~ ; וכן

(ח) תקבולים במזומנים של דיבידנדים ותקבולים ותשלומים במזומנים של ריבית כמתואר בסעיפים 34ב-34ד.

עסקאות אחדות, כמו המכירה של פריט ציוד, עשויות ליצור רווח או הפסד אשר נכלל ברווח או הפסד שהוכר. תזרימי המזומנים המתייחסים לעסקאות כאלה הם תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה. אולם, תשלומי מזומנים לייצור נכסים המוחזקים להשכרה לאחרים או לרכישתם שלאחר מכן מוחזקים למכירה, כמתואר בסעיף 68א לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, הם תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות. תקבולי מזומנים מדמי השכירות וממכירות לאחר מכן של נכסים כאלה גם הם תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות.

...

פעילויות השקעה

16. ~~הגילוי~~ ההצגה הנפרדת לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה ~~הואה~~היא חשובה, משום שתזרימי המזומנים מייצגים את המידה שבה בוצעו יציאות לצורך השגת משאבים המיועדים להפקת הכנסה עתידית ותזרימי מזומנים עתידיים. רק יציאות שכתוצאה מהן מוכר נכס בדוח על המצב הכספי כשירות לסיווג כפעילויות השקעה. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הן :

(א) תשלומי מזומנים לרכישת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך. תשלומים אלה כוללים את אלה המתייחסים לעלויות פיתוח שהוונו ולרכוש קבוע בהקמה עצמית~~.~~ ;

(ב) תקבולי מזומנים ממכירות רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך;

(ג) תשלומי מזומנים לרכישת מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות כולל זכויות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (למעט תשלומים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים או בגין מכשירים כאמור המוחזקים למטרות מסחר);

(ד) תקבולי מזומנים ממכירות מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות כולל זכויות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (למעט תקבולים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים ובגין מכשירים כאמור המוחזקים למטרות מסחר);

(ה) מקדמות והלוואות במזומנים שניתנו לצדדים אחרים (למעט מקדמות והלוואות שבוצעו על ידי מוסד פיננסי);

(ו) תקבולי מזומנים מההחזר של מקדמות ושל הלוואות שניתנו לצדדים אחרים (למעט מקדמות והלוואות של מוסד פיננסי);

(ז) תשלומי מזומנים בגין חוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציה וחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר או כאשר התשלומים מסווגים כפעילויות מימון; ~~וכך~~

(ח) תקבולי מזומנים מחוזים עתידיים, מחוזי אקדמה, מחוזי אופציה ומחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר או כאשר התקבולים מסווגים כפעילויות מימון.

(ט) תקבולי מזומנים של ריבית ושל דיבידנדים כמתואר בסעיפים 34א-34ד.

כאשר חוזה מטופל כגידור של פוזיציה הניתנת לזיהוי, תזרימי המזומנים בגין החוזה מסווגים באופן זהה לסיווג של תזרימי המזומנים בגין הפוזיציה המגודרת.

פעילויות מימון

17. ~~הגילוי~~ ההצגה הנפרדת לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון ~~הוא~~היא חשובה, משום ~~שהוא~~ שהיא שימושית בחיזוי תביעות

לתזרימי מזומנים עתידיים על ידי אלה המספקים הון לישות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הן:

(א) תקבולי מזומנים מהנפקת מניות או מכשירים הוניים אחרים;

(ב) תשלומי מזומנים לבעלים כדי לרכוש או לפדות את מניות הישות;

(ג) תקבולי מזומנים מהנפקת כתבי התחייבות (debentures), שטרות (notes) ואגרות חוב (bonds) ומנטילת הלוואות, משכנתאות וסוגי אשראי אחרים לזמן קצר או לזמן ארוך;

(ד) החזרי מזומנים של סכומי אשראי שניטלו; ~~וכך~~

(ה) תשלומי מזומנים על ידי חוכר להקטנת ההתחייבות שטרם נפרעה המתייחסת לחכירה-;

(ו) תשלומי מזומנים של דיבידנדים כמתואר בסעיף 33א; וכן

(ז) תשלומי מזומנים של ריבית כמתואר בסעיפים 34א-34ד.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות

18. ישות תדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות:

(א) השיטה הישירה, שבה ניתן גילוי לסוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו; או

(ב) השיטה העקיפה, שבה רווח או הפסד <u>תפעולי</u> מותאם בגין:

<u>(i)</u> השפעותיהן של עסקאות שאינן במזומנים באופיין<u>;</u>~~,~~

<u>(ii)</u> ~~בגין~~ דחיות או צבירות כלשהן של תקבולים או תשלומים של מזומנים תפעוליים מהעבר או בעתיד~~, ובגין~~<u>;</u>

<u>(iii) הכנסות או הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד ואשר תזרימי המזומנים המתייחסים אליהן מסווגים כתזרימי מזומנים מפעילויות השקעה או מפעילויות מימון; וכן</u>

<u>(iv) תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות שההכנסות או ההוצאות המתייחסות אליהן אינן מסווגות</u>

בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד~~ופריטים של הכנסה או הוצאה הקשורים לתזרימי מזומנים מהשקעה או לתזרימי מזומנים ממימון~~.

...

20. לפי השיטה העקיפה, תזרים המזומנים נטו מפעילויות תפעוליות נקבע על ידי התאמת רווח או הפסד תפעולי בגין השפעות של:

(א) שינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים;

(ב) פריטים שאינם כרוכים בתזרימי מזומנים כגון פחת, הפרשות~~, מסים נדחים~~, ורווחים והפסדים בלתי ממומשים ממטבע חוץ המסווגים בקטגוריה התפעולית ~~ורווחים בלתי מחולקים של חברות כלולות~~; ~~וכך~~

(ג) הכנסות והוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד ~~כל הפריטים האחרים שלגביהם~~ השפעות המזומנים שלהן הן תזרימי מזומנים מהשקעה או תזרימי מזומנים ממימון; וכן~~.~~

(ד) תזרימי מזומנים תפעוליים, כמו מסים על ההכנסה (בהתאם לסעיף 35), שההכנסות או ההוצאות המקבילות אליהם אינן מסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד.

לחלופין, תזרים המזומנים נטו מפעילויות תפעוליות עשוי להיות מוצג לפי השיטה העקיפה על ידי הצגת ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד, ~~שניתן להן גילוי בדוח על הרווח הכולל ו~~השינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים ותזרימי מזומנים תפעוליים אחרים כלשהם שההכנסות או ההוצאות המקבילות אינן מסווגות בקטגוריה התפעולית.

...

ריבית ודיבידנדים

31. ~~לתזרימי~~ מזומנים מריבית ומדיבידנדים שהתקבלו וששולמו ~~יינתן גילוי, לגבי כל אחד מהם בנפרד~~ יוצגו, כל אחד מהם, בנפרד. כל אחד מהם יסווג באופן עקבי מתקופה לתקופה ביישום סעיפים 32, 33א ו-34א-34ד~~כפעילויות תפעוליות, כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון~~.

32. בדוח על תזרימי המזומנים ~~ניתן גילוי~~ נכלל ~~ל~~הסכום הכולל של ריבית ששולמה במהלך תקופה בין אם הוכרה כהוצאה ברווח או הפסד ובין אם הוונה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23 *עלויות אשראי*.

33. ~~[בוטל] במוסד פיננסי, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו מסווגים, בדרך כלל, כתזרימי מזומנים תפעוליים. אולם, אין עמדה מוסכמת לגבי הסיווג של תזרימי מזומנים אלה בישויות אחרות. ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו ניתנים לסיווג כתזרימי מזומנים תפעוליים, משום שהם מובאים בחשבון בקביעת רווח או הפסד. לחלופין, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו ניתנים לסיווג כתזרימי מזומנים ממימון וכתזרימי מזומנים מהשקעה, בהתאמה, משום שהם עלויות להשגת מקורות מימון או תשואות על השקעות.~~

33א. ישות תסווג דיבידנדים ששולמו כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

34. ~~[בוטל] דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כתזרים מזומנים ממימון כיוון שהם עלות להשגת משאבים פיננסיים. לחלופין, דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כרכיב בתזרימי המזומנים מפעילויות תפעוליות, כדי לסייע למשתמשים לקבוע את יכולתה של ישות לשלם דיבידנדים מתוך תזרימי המזומנים התפעוליים.~~

34א. ישות, מלבד אותן ישויות המתוארות בסעיף 34ב, תסווג:

(א) ריבית ששולמה (כמתואר בסעיף 32) כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

(ב) ריבית ודיבידנדים שהתקבלו כתזרימי מזומנים מפעילויות השקעה.

34ב. ישות שמשקיעה בנכסים או שמספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית (כפי שנקבע ביישום סעיפים ב30-ב41 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18) תקבע את אופן הסיווג של דיבידנדים שהתקבלו, של ריבית שהתקבלה ושל ריבית ששולמה בדוח על תזרימי המזומנים על ידי התייחסות לאופן – ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – שהיא מסווגת הכנסות מדיבידנדים, הכנסות ריבית והוצאות ריבית בדוח על הרווח או הפסד. ישות תסווג את הסיכום של כל אחד מתזרימי מזומנים אלה בקטגוריה יחידה בדוח על תזרימי המזומנים (כלומר, כפעילויות תפעוליות, כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון).

34ג. ביישום סעיף 34ב, אם ישות מסווגת את כל אחד מהסיכומים של הכנסות מדיבידנדים, של הכנסות ריבית ושל הוצאות ריבית בקטגוריה יחידה של הדוח על הרווח או הפסד, הישות תסווג את כל אחד מהסיכומים של דיבידנדים שהתקבלו, של ריבית שהתקבלה ושל ריבית ששולמה כתזרימי מזומנים הנובעים מהקטגוריה המתייחסת בדוח על תזרימי המזומנים. לדוגמה, אם ישות מסווגת את כל הוצאות הריבית שלה בקטגוריית המימון בדוח על הרווח או הפסד, הישות תסווג את כל הריבית שלה ששולמה כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

34ד. ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18, ישות עשויה להידרש לסווג הכנסות מדיבידנדים, הכנסות ריבית והוצאות ריבית, כל אחד בנפרד, ביותר מקטגוריה אחת של הדוח על הרווח או הפסד. במקרה כזה, ביישום סעיף 34ב הישות תבצע בחירת מדיניות חשבונאית לסווג את תזרימי המזומנים המתייחסים באחת מהפעילויות המתייחסות בדוח על תזרימי המזומנים. לדוגמה, אם ישות מסווגת הוצאות ריבית בקטגוריה התפעולית ובקטגוריית המימון של הדוח על הרווח או הפסד, הישות תסווג את כל הריבית שלה ששולמה בהתאם למדיניות החשבונאית שלה כתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות או כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

מסים על הכנסה

35. ~~לתזרימי~~ מזומנים הנובעים ממסים על הכנסה ~~יינתן גילוי יוצגו~~ בנפרד ~~וה~~סווגו כתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות, אלא אם כן ניתן לזהותם באופן ספציפי עם פעילויות מימון ועם פעילויות השקעה.

...

רכיבים של מזומנים ושווי מזומנים

...

46. לאור המגוון של פרקטיקות ניהול מזומנים ושל הסדרים בנקאיים ברחבי העולם וכדי לציית ל<u>תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*</u> ~~*תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים*~~, ישות נותנת גילוי למדיניות שהיא מאמצת בקביעת ההרכב של מזומנים ושווי מזומנים.

47. ההשפעה של שינוי כלשהו במדיניות קביעת הרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים, לדוגמה, שינוי בסיווג של מכשירים פיננסיים שקודם לכן נחשבו כחלק מתיק ההשקעות של ישות, מדווחת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

...

מועד תחילה

...

64. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 שפורסם באפריל 2024 תיקן את סעיפים 6, 10, 12, 14, 16-18, 20, 31, 32, 35, 46 ו-47 והוסיף את סעיפים 33א ו-34א-34ד, וביטל את סעיפים 33 ו-34. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים לכותרת של תקן חשבונאות בינלאומי 7 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* בספטמבר 2007 תיקנה הועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את הכותרת של תקן חשבונאות בינלאומי 7 *מזומנים* כתוצאה מהעדכון של תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* בשנת 2007. באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*

השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקן. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים~~מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~*

סעיפים 1, 3, 5, 11 ו-32 מתוקנים וסעיף 2 נמחק. סעיף 3א, סעיפים 6א-6י, 6יא-6יב, 6יג-6יד, 27א-27ט ו-31א-31ט, כל אחד יחד עם הכותרת או כותרת המשנה המתייחסת, וסעיף 54י נוספים. כותרת משנה נוספת גם לפני סעיף 28. סעיף 28 אינו מתוקן, אך נכלל לצורך הקלה על הבנת ההקשר. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

מטרת התקן

1. מטרת התקן היא ~~לקבוע~~ לשפר את הרלוונטיות והמהימנות של דוחות כספיים של ישות ואת יכולת ההשוואה של דוחות כספיים אלה על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות, על ידי קביעת הבסיס להכנה של דוחות כספיים, אשר כולל:

   (א) נושאים כלליים;

   (ב) את הקריטריונים לבחירת מדיניות חשבונאית, לשינויה ולמתן גילוי בגינה; וכן~~לבחירה ולשינוי של מדיניות חשבונאית~~

   (ג) ~~ולקבוע~~ את הטיפול החשבונאי ואת הגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, לשינויים באומדנים חשבונאיים ולתיקוני טעויות.

~~תקן זה נועד לשפר את הרלוונטיות והמהימנות של הדוחות הכספיים של ישות ואת יכולת ההשוואה שלהם על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.~~

2. ~~[בוטל]דרישות הגילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט דרישות הגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, מפורטות בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*.~~

תחולה

3. תקן זה יישום בקביעת הבסיס להכנה של דוחות כספיים, כולל ~~בבחירה ויישום~~ של מדיניות חשבונאית ו~~בטיפול ב~~חשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, בשינויים באומדנים חשבונאיים ובתיקונים של טעויות בתקופות דיווח קודמות.

3א. תקן חשבונאות בינלאומי 34 *דיווח כספי לתקופות ביניים* מציין דרישות להצגה של דוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים ולגילוי בהם. סעיפים 6א-6יד לתקן זה חלים גם על דוחות כספיים לתקופות ביניים כאלה.

...

הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

...

***תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים* (*IFRS Accounting Standards* ~~*International Financial Reporting Standards – IFRSs*~~) הם תקני חשבונאות~~תקנים ופרשנויות~~, שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הם מורכבים מ:**

(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards);

(ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards);

(ג) פרשנויות של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC Interpretations); וכן

(ד) פרשנויות של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC Interpretations).

תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים כונו בעבר תקני דיווח כספי בינלאומיים.

***מידע מהותי* (*Material information*) מוגדר בנספח א לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*. ~~בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~ מהותי ומשמש בתקן זה באותה משמעות.**

...

בסיס להכנה – נושאים כלליים

הצגה נאותה וציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים

6א. דוחות כספיים יציגו באופן נאות את המצב הכספי, את הביצועים הכספיים ואת תזרימי המזומנים של ישות. הצגה נאותה דורשת מצג נאמן של ההשפעות של עסקאות, של אירועים אחרים ושל תנאים בהתאם להגדרות של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות ולקריטריונים להכרה בהם המצוינים ב*מסגרת המושגית לדיווח כספי (מסגרת מושגית)*. קיימת הנחה שיישום תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, יחד עם גילוי נוסף כאשר נחוץ, תוצאתם היא דוחות כספיים המשיגים הצגה נאותה.

6ב. ישות שדוחותיה הכספיים מציתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים תיתן הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות כזה בביאורים. ישות לא תתאר דוחות כספיים כמציתים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, אלא אם הם מציתים לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

6ג. בכל הנסיבות למעשה (virtually all), ישות משיגה הצגה נאותה באמצעות ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החלים. הצגה נאותה דורשת מישות גם:

(א) לבחור וליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן זה. תקן זה מציין מדרג של הנחיות בעלות סמכות (authoritative) שההנהלה שוקלת בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי החל ספציפית על פריט.

(ב) להציג מידע, כולל מדיניות חשבונאית, באופן שמספק מידע רלוונטי, מהימן, בר-השוואה וניתן להבנה.

(ג) לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, של אירועים אחרים מסוימים ושל תנאים מסוימים על המצב הכספי של הישות ועל ביצועיה הכספיים.

6ד. ישות אינה יכולה לתקן מדיניות חשבונאית לא נאותה באמצעות גילוי של המדיניות החשבונאית שנעשה בה שימוש או באמצעות ביאורים או חומר הסבר.

6ה. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המצוינת *במסגרת המושגית*, הישות תסטה מהדרישה הזו באופן המפורט בסעיף 6ו, אם המסגרת הפיקוחית הרלוונטית דורשת, או לחלופין אינה אוסרת, סטייה כזו.

6ו. כאשר ישות סוטה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בהתאם לסעיף 6ה, היא תיתן גילוי:

(א) לכך שההנהלה הגיעה למסקנה שהדוחות הכספיים מציגים באופן נאות את המצב הכספי של הישות, את ביצועיה הכספיים ואת תזרימי המזומנים שלה;

(ב) לכך שהיא צייתה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החלים, למעט העובדה שהיא סטתה מדרישה מסוימת כדי להשיג הצגה נאותה;

(ג) לשם של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שממנו סטתה הישות, למהות של הסטייה, כולל הטיפול הנדרש על ידי אותו תקן, לסיבה שבגינה טיפול זה יהיה כה מטעה בנסיבות כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המצוינת *במסגרת המושגית*, ולטיפול שאומץ; וכן

(ד) להשפעה הכספית של הסטייה על כל פריט בדוחות הכספיים שהיה מדווח כדי לציית לדרישה, לכל תקופה המוצגת.

6ז. כאשר ישות סטתה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בתקופה קודמת וסטייה זו משפיעה על סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, היא תיתן את הגילויים המצוינים בסעיפים 6ו(ג)-6ו(ד).

6ח. סעיף 6ז חל, לדוגמה, כאשר ישות סטתה בתקופה קודמת מדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי לגבי מדידה של נכסים או של התחייבויות והסטייה הזו משפיעה על המדידה של שינויים בנכסים ובהתחייבויות שהוכרו בדוחות הכספיים של התקופה השוטפת.

6ט. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המצוינת *במסגרת המושגית*, אך המסגרת הפיקוחית הרלוונטית אוסרת על סטייה מהדרישה, הישות תקטין, במידה המירבית האפשרית, את ההיבטים המטעים לכאורה (perceived) של ציות לדרישה, באמצעות גילוי:

(א) לשם של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שבנדון, למהות הדרישה, ולסיבה שבגינה הגיעה ההנהלה למסקנה שציות לדרישה הזו יהיה כה מטעה בנסיבות כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המצוינת *במסגרת המושגית*; וכן

(ב) לתיאומים לכל פריט בדוחות הכספיים, לכל תקופה המוצגת, אשר ההנהלה הגיעה למסקנה שיהיו נחוצים כדי להשיג הצגה נאותה.

6י. לצורך סעיפים 6ה-6ט, פריט של מידע יסתור את מטרת הדוחות הכספיים כאשר הוא אינו מייצג נאמנה את העסקאות, את האירועים האחרים ואת התנאים שהוא מתיימר לייצג או שניתן לצפות באופן סביר שהוא מייצג אותם, וכתוצאה מכך סביר שהוא ישפיע על ההחלטות הכלכליות שמתקבלות על ידי משתמשים בדוחות כספיים. כאשר ההנהלה מעריכה אם ציות לדרישה ספציפית בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המצוינת *במסגרת המושגית*, היא תשקול:

(א) מדוע המטרה של דוחות כספיים אינה מושגת בנסיבות המסוימות; וכן

(ב) כיצד הנסיבות של הישות נבדלות מהנסיבות של ישויות אחרות שמצייתות לדרישה. אם ישויות אחרות בנסיבות דומות מצייתות לדרישה, קיימת חזקה הניתנת להפרכה שהציות של הישות לדרישה לא יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המצוינת *במסגרת המושגית*.

עסק חי

6יא. בעת הכנת דוחות כספיים, ההנהלה תבצע בחינה של יכולת ישות להמשיך לפעול כעסק חי. ישות תכין דוחות כספיים על בסיס עסק חי, אלא אם ההנהלה מתכוונת לפרק (liquidate) את הישות או להפסיק את פעילותה המסחרית או שאין לה חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת. כאשר ההנהלה, בעת ביצוע הבחינה, מודעת לכך שקיימות אי-ודאויות מהותיות שקשורות לאירועים או לתנאים שעשויים להטיל ספק משמעותי על יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, הישות תיתן גילוי לאי-הוודאויות האלה. כאשר ישות אינה מכינה דוחות כספיים על בסיס עסק חי, היא תיתן גילוי לעובדה זו וגם לבסיס שלפיו היא הכינה את הדוחות הכספיים ולסיבה שבגינה הישות אינה נחשבת עסק חי.

6יב. בעת הבחינה אם הנחת העסק החי היא מתאימה, ההנהלה מביאה בחשבון את כל המידע הניתן להשגה לגבי העתיד, שהוא לפחות ל-12 חודש מסוף תקופת הדיווח, אך אינו מוגבל לתקופה זו. רמת הבחינה תלויה בעובדות של כל מקרה. כאשר לישות יש היסטוריה של פעילויות רווחיות וגישה זמינה למשאבים כספיים, הישות עשויה להגיע למסקנה שחשבונאות לפי בסיס עסק חי היא מתאימה, מבלי לבצע ניתוח מפורט. במקרים אחרים, ייתכן שההנהלה תצטרך לשקול טווח רחב של גורמים המתייחסים לרווחיות השוטפת ולרווחיות החזויה, ללוחות סילוקין לפירעון חובות ולמקורות פוטנציאליים למימון חלופי, לפני שהיא תוכל להניח את דעתה כי בסיס העסק החי הוא מתאים.

חשבונאות לפי בסיס צבירה

6יג. ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע לגבי תזרימי מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה.

6יד. כאשר נעשה שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה, ישות מכירה בפריטים כנכסים, כהתחייבויות, כהון, כהכנסות וכהוצאות (המרכיבים של דוחות כספיים) כאשר הם מקיימים את ההגדרות של מרכיבים אלה ואת הקריטריונים להכרה בהם *במסגרת המושגית*.

מדיניות חשבונאית

בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית

...

11. בהפעלת שיקול הדעת, כמתואר בסעיף 10, ההנהלה תתחשב ותשקול את הישימות של המקורות הבאים לפי סדר יורד:

...

(ב) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות *במסגרת המושגית לדיווח כספי (מסגרת מושגית).*

...

גילוי

גילוי לבחירה של מדיניות חשבונאית וליישומה

27א. ישות תיתן גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית (ראה סעיף 5). מידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא מהותי אם, בעת בחינה שלו יחד עם מידע אחר שנכלל בדוחות הכספיים של ישות,

ניתן לצפות באופן סביר שהוא ישפיע על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה.

27ב. מידע לגבי מדיניות חשבונאית שמתייחסת לעסקאות, לאירועים אחרים או לתנאים, שאינם מהותיים, אינו מהותי ואין צורך לתת לו גילוי. אף על פי כן, מידע לגבי מדיניות חשבונאית עשוי להיות מהותי עקב המהות של העסקאות, האירועים האחרים או התנאים המתייחסים, גם אם הסכומים אינם מהותיים. אולם, לא כל מידע לגבי מדיניות חשבונאית המתייחס לעסקאות מהותיות, לאירועים אחרים מהותיים או לתנאים מהותיים הוא בעצמו מהותי.

27ג. ניתן לצפות שמידע לגבי מדיניות חשבונאית יהיה מהותי אם משתמשים בדוחות הכספיים של ישות צריכים אותו כדי להבין מידע מהותי אחר בדוחות הכספיים. לדוגמה, סביר שישות תחשיב מידע לגבי מדיניות חשבונאית כמהותי לדוחותיה הכספיים אם מידע זה מתייחס לעסקאות מהותיות, לאירועים אחרים מהותיים או לתנאים מהותיים וכן:

(א) הישות שינתה את המדיניות החשבונאית שלה במהלך תקופת הדיווח והתוצאה של שינוי זה היא שינוי מהותי למידע בדוחות הכספיים;

(ב) הישות בחרה במדיניות החשבונאית מתוך חלופה אחת או יותר המותרות על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים – מצב כזה יכול להיווצר אם הישות בחרה למדוד נדל"ן להשקעה בעלות היסטורית במקום בשווי הוגן;

(ג) המדיניות החשבונאית פותחה בהתאם לתקן זה בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי החל ספציפית;

(ד) המדיניות החשבונאית מתייחסת לתחום שבו ישות נדרשת להפעיל שיקולי דעת משמעותיים או להניח הנחות משמעותיות ביישום מדיניות חשבונאית, והישות נותנת גילוי לשיקולי דעת אלה או להנחות אלה בהתאם לסעיפים 27ז ו-31א; או

(ה) הטיפול החשבונאי הנדרש עבורם הוא מורכב והמשתמשים בדוחות הכספיים של הישות לא יבינו אחרת עסקאות מהותיות, אירועים אחרים מהותיים או תנאים מהותיים אלה – מצב כזה יכול לנבוע אם ישות מיישמת יותר מתקן דיווח כספי אחד לסוג של עסקאות מהותיות.

27ד. מידע לגבי מדיניות חשבונאית שמתמקד באופן שבו ישות יישמה את הדרישות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לנסיבות שלה עצמה

מספק מידע ספציפי-לישות שהוא שימושי יותר למשתמשים בדוחות כספיים מאשר מידע סטנדרטי (standardised) או מידע שרק משכפל או מתמצת את הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

ז27ה. אם ישות נותנת גילוי למידע לא מהותי לגבי מדיניות חשבונאית, מידע כזה לא יסווה מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית.

ז27ו. המסקנה של ישות שמידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא לא מהותי אינה משפיעה על דרישות הגילוי המתייחסות המצוינות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

ז27ז. לצד מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית או במסגרת ביאורים אחרים, ישות תיתן גילוי לשיקולי הדעת, מלבד אלה שכרוכים באמידה (ראה סעיף 31א), שהופעלו על ידי ההנהלה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות ושיש להם את ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים.

ז27ח. ההנהלה מפעילה שיקולי דעת שונים בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות, מלבד אלה שכרוכים באמידה, שעשויים להשפיע בצורה משמעותית על הסכומים שהיא מכירה בהם בדוחות הכספיים. לדוגמה, ההנהלה מפעילה שיקולי דעת כדי לקבוע:

(א) את העיתוי שבו הועברו לישויות אחרות, באופן מהותי כל הסיכונים המשמעותיים וכל ההטבות המשמעותיות הנובעים מהבעלות על נכסים פיננסיים ועל נכסים הכפופים לחכירות, ככל הנוגע למחכירים;

(ב) אם מכירות מסוימות של סחורות הן, במהות, הסדרי מימון ולפיכך אינן גורמות להכנסות; וכן

(ג) אם התנאים החוזיים של נכס פיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה.

ז27ט. חלק מהגילויים שניתנו בהתאם לסעיף 27ז נדרשים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים. לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 12 *גילוי של זכויות בישויות אחרות* דורש מישות לתת גילוי לשיקולי הדעת שנעשו בקביעה אם היא שולטת בישות אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה* דורש גילוי לקריטריונים שפותחו על ידי הישות כדי להבדיל בין נדל"ן להשקעה לבין נדל"ן בשימוש-בעלים ולבין נדל"ן המוחזק למכירה במהלך העסקים הרגיל, כאשר קיים קושי לסווג את הנדל"ן.

גילוי לשינויים במדיניות החשבונאית

28. כאשר ליישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי קיימת השפעה על התקופה השוטפת או על תקופה קודמת כלשהי או שאמורה להיות לו השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות לו השפעה על תקופות עתידיות, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

...

גילוי למקורות לאי-ודאות באמידה

31א. ישות תיתן גילוי למידע לגבי הנחות שהיא הניחה לגבי העתיד, ולמקורות עיקריים אחרים לאי-ודאות באמידה 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.

31ב. קביעת הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות אחדים דורשת אמידה של ההשפעות של אירועים עתידיים לא ודאיים על הנכסים וההתחייבויות האלה בסוף תקופת הדיווח. לדוגמה, בהיעדר מחירי שוק שנצפו לאחרונה, אומדנים צופי פני עתיד (future-oriented) נחוצים כדי למדוד את הסכום בר ההשבה של סוגים של רכוש קבוע, את ההשפעה של התיישנות טכנולוגית על מלאי, הפרשות שכפופות לתוצאה העתידית של תביעות משפטיות בתהליך, והתחייבויות בגין הטבות עובד לזמן ארוך כגון מחויבויות פנסיוניות. אומדנים אלה כוללים הנחות לגבי פריטים כמו התיאום בגין סיכון לתזרימי מזומנים או לשיעורי היוון, שינויים עתידיים בשכר ושינויים עתידיים במחירים שמשפיעים על עלויות אחרות.

31ג. ההנחות והמקורות האחרים לאי-ודאות באמידה שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 31א מתייחסים לאומדנים שדורשים מההנהלה להפעיל את שיקולי הדעת הקשים ביותר, הסובייקטיביים ביותר או המורכבים ביותר. ככל שגדל מספר המשתנים וההנחות שמשפיעים על התוצאות העתידיות האפשריות של אי-הוודאויות, כך שיקולי דעת אלה הופכים לסובייקטיביים יותר ולמורכבים יותר, וכתוצאה מכך הפוטנציאל לתיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות בדרך כלל גדל בהתאם.

31ד. הגילויים בסעיף 31א אינם נדרשים לגבי נכסים והתחייבויות שקיים סיכון משמעותי שהערכים בספרים שלהם עשויים להשתנות באופן מהותי במהלך שנת הכספים הבאה אם, בסוף תקופת הדיווח, הם נמדדים בשווי הוגן בהתבסס על מחיר מצוטט בשוק פעיל עבור נכס זהה או התחייבות זהה. ערכי שווי הוגן כאלה עשויים להשתנות באופן מהותי במהלך שנת הכספים הבאה, אך שינויים אלה לא ינבעו מהנחות או ממקורות אחרים לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח.

31ה. ישות מספקת את הגילויים הנדרשים בסעיף 31א בצורה שמסייעת למשתמשים בדוחות כספיים להבין את שיקולי הדעת שההנהלה מפעילה לגבי העתיד ולגבי מקורות אחרים לאי-ודאות באמידה. המהות וההיקף של המידע שיסופק משתנים בהתאם למהות של ההנחה ולנסיבות אחרות. להלן דוגמאות לסוגים של גילויים שישות נותנת:

(א) המהות של ההנחה או של אי-הוודאות האחרת באמידה;

(ב) הרגישות של הערכים בספרים לשיטות, להנחות ולאומדנים שעמדו בבסיס החישוב שלהם, כולל הסיבות לרגישות;

(ג) התוצאה החזויה של אי-ודאות והטווח של תוצאות אפשריות באופן סביר במהלך שנת הכספים הבאה בהתייחס לערכים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות שמושפעים; וכן

(ד) הסבר לשינויים שבוצעו בהנחות שנקבעו בעבר בהתייחס לנכסים ולהתחייבויות אלה, אם אי-הוודאות עדיין לא התבררה.

31ו. תקן זה אינו דורש מישות לתת גילוי למידע תקציבי או לתחזיות, לצורך הגילויים לפי סעיף 31א.

31ז. לפעמים אין זה מעשי לתת גילוי למידת ההשפעות האפשריות של הנחה או של מקור אחר לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח. במקרים כאלה, הישות נותנת גילוי לכך שזה אפשרי באופן סביר, בהתבסס על הידע הקיים, שתוצאות במהלך שנת הכספים הקרובה ששונות מההנחה עשויות לדרוש תיאום מהותי לערך בספרים של נכס או של התחייבות שמושפעים. בכל המקרים, ישות נותנת גילוי למהות ולערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות (או של סוג הנכסים או של סוג ההתחייבויות) הספציפיים שמושפעים מההנחה.

31ח. הגילויים בסעיף 27ז לגבי שיקולי דעת מסוימים שההנהלה הפעילה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות אינם מתייחסים לגילויים של מקורות לאי-ודאות באמידה בסעיף 31א.

31ט. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים גילוי להנחות אחדות, אשר אחרת היה נדרש בהתאם לסעיף 31א. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים* דורש גילוי, בנסיבות מוגדרות, להנחות עיקריות שמתייחסות לאירועים עתידיים שמשפיעים על סוגים של הפרשות. תקן דיווח כספי בינלאומי 13*מדידת שווי הוגן* דורש גילוי להנחות משמעותיות (כולל לטכניקת (לטכניקות) הערכה ולנתונים) שהישות משתמשת בהם בעת מדידת השווי ההוגן של נכסים ושל התחייבויות שנמדדים בשווי הוגן.

אומדנים חשבונאיים

32. מדיניות חשבונאית עשויה לדרוש מדידה של פריטים בדוחות הכספיים באופן שכרוך באי-ודאות במדידה – כלומר, המדיניות החשבונאית עשויה לדרוש שפריטים כאלה ימדדו בסכומים כספיים שאינם ניתנים לצפייה במישרין ובמקום זאת יש לאמוד אותם. במצב כזה, ישות מפתחת אומדן חשבונאי כדי להשיג את המטרה המפורטת על ידי המדיניות החשבונאית. פיתוח אומדנים חשבונאיים כרוך בשימוש בשיקולי דעת או בהנחות, המבוססים על המידע המהימן והעדכני ביותר (latest available). דוגמאות לאומדנים חשבונאיים כוללות:

...

(ג) השווי ההוגן של נכס או של התחייבות, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 13 ~~*מדידת שווי הוגן*~~;

...

(ה) הפרשה בגין מחויבויות בגין אחריות, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 ~~*הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*~~.

...

מועד תחילה

...

54י. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 1, 3, 5, 11 ו-32, הוסיף את סעיפים 3א, 6א-6יד, 27א-27ט ו-31א-31ט ואת הכותרות וכותרות המשנה המתייחסות אליהם, הוסיף כותרת משנה לפני סעיף 28 וביטל את סעיף 2. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים להגדרה של *תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים* בסעיף 5 נמחקה. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

~~* הגדרה של תקני דיווח כספי בינלאומיים תוקנה לאחר שהוצגו שינויי השמות על ידי *החוקה המעודכנת של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים* בשנת 2010.~~

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 54ח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה את ההגדרה של "מהותי" בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*

סעיפים 13 ו-16 מתוקנים וסעיף 23ד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הכרה ומדידה

...

דיבידנדים

...

13. אם דיבידנדים מוכרזים לאחר תקופת הדיווח, אולם לפני שהדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, הדיבידנדים לא יוכרו כהתחייבות בסוף תקופת הדיווח, כיוון שלא קיימת מחויבות באותה עת. גילוי לדיבידנדים כאמור ניתן בביאורים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~.

עסק חי

...

16. תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ מפרט גילויים נדרשים אם:

(א) הדוחות הכספיים אינם מוכנים על בסיס הנחת העסק החי; או

(ב) ההנהלה מודעת לקיומן של אי-ודאויות מהותיות המתייחסות לאירועים או לתנאים אשר יכולים להטיל ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך ולפעול כעסק חי. האירועים או התנאים המחייבים גילוי עשויים להיווצר לאחר תקופת הדיווח.

...

מועד תחילה

...

23ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 13 ו-16. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"הגדרה של מהותי בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1" בסעיף 23ג. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה את ההגדרה של "מהותי" בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*

סעיפים 62א, 77 (וכותרת המשנה המתייחסת אליו) ו-78 (וכותרת המשנה המתייחסת אליו) וסעיף 81 מתוקנים. סעיף 98יד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הכרה במסים שוטפים ובמסים נדחים

...

פריטים שהוכרו ברווח או הפסד

...

62א. תקני דיווח כספי בינלאומיים דורשים או מתירים לזקוף פריטים מסוימים ישירות להון. להלן דוגמאות לפריטים כאלה:

(א) תיאום ליתרת הפתיחה של העודפים, הנובע משינוי במדיניות חשבונאית שיושם למפרע או מתיקון של טעות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים ~~מדיניות חשבונאית, שינוי באומדנים חשבונאיים וטעויות~~*); וכן

(ב) סכומים הנובעים מהכרה לראשונה ברכיב ההוני של מכשיר פיננסי מורכב (ראה סעיף 23).

...

הצגה

...

הוצאת מסים

הוצאת מסים (הכנסת מסים) המתייחסת לפריטים שהוכרו ברווח או הפסד ~~מפעילויות רגילות~~

77. הוצאת המסים (הכנסת המסים) המתייחסת לפריטים שהוכרו ברווח או הפסד מפעילויות נמשכות ~~מפעילויות רגילות~~ תוצג בקטגוריית מסים על הכנסה ~~בחלק מרווח או הפסד בדוח (בדוחות)~~ על הרווח או הפסד ~~והרווח הכולל האחר~~.

...

הפרשי שער על נכסים והתחייבויות הנקובים במטבע חוץ הנובעים ממסים על ההכנסה ~~התחייבויות מסים נדחים זרים או נכסי מסים נדחים זרים~~

78. ~~תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש שהפרשי שער מסוימים יוכרו כהכנסה או כהוצאה, אך אינו קובע היכן יוצגו הפרשים כאלה בדוח על הרווח הכולל. בהתאם, כאשר~~ אם הפרשי שער על נכסים והתחייבויות הנקובים במטבע חוץ הנובעים ממסים על ההכנסה ~~התחייבויות מסים נדחים זרים או על נכסי מסים נדחים זרים~~ מוכרים ~~בדוח על הרווח הכולל~~ברווח או הפסד, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21 ~~ניתן לסווג~~ הפרשים כאלה יסווגו ביישום הדרישות בסעיף 67 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~כהוצאת מסים נדחים (כהכנסת מסים נדחים) אם הצגה זו נחשבת להצגה השימושית ביותר למשתמשים בדוחות כספיים~~.

גילוי

…

81. יינתן גם גילוי בנפרד לפריטים הבאים:

…

(אב) הסכום של מסים על ההכנסה המתייחס לכל רכיב של רווח כולל אחר (ראה סעיף 62 וסעיף 93 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18~~ותקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007)~~);

…

(ח) עבור פעילויות שהופסקו, הוצאת המסים המתייחסת:

(i) לרווח או להפסד בגין ההפסקה; וכן

(ii) לרווח או הפסד ~~מהפעילויות הרגילות~~ של הפעילות שהופסקה לתקופה, יחד עם הסכומים המקבילים (corresponding) לכל אחת מהתקופות הקודמות שמוצגות;

…

מועד תחילה

...

98יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 62א, 77 (ואת הכותרת המתייחסת אליו) ו-78 (ואת הכותרת המתייחסת אליו) ואת סעיף 81. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 92. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 98ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 98ח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*

סעיף 51 מתוקן. סעיף 81טו נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

מדידה לאחר הכרה

...

פחת

...

סכום בר-פחת ותקופת הפחתה

...

51. ערך השייר ואורך החיים השימושיים של נכס ייסקרו לפחות בכל סוף שנת כספים ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, השינוי יטופל (השינויים יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

...

מועד תחילה

...

81טו. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 51. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 81ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 81ז. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד*

סעיפים 25, 134, 158 ו-171 מתוקנים. סעיף 180 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הטבות עובד לטווח קצר

...

גילוי

25. אף על פי שתקן זה אינו דורש גילויים ספציפיים לגבי הטבות עובד לטווח קצר, תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים עשויים לדרוש גילויים. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 24 דורש גילויים לגבי הטבות עובד לאנשי מפתח בהנהלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~ דורש גילוי להוצאה בגין הטבות עובד.

...

הטבות לאחר סיום העסקה: תוכניות להטבה מוגדרת

...

הצגה

...

רכיבים של עלות הטבה מוגדרת

134. סעיף 120 דורש מישות להכיר בעלות שירות ובריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת ברווח או הפסד. תקן זה אינו קובע כיצד ישות צריכה להציג עלות שירות וריבית נטו על ההתחייבות (הנכס) נטו בגין הטבה מוגדרת. ישות מציגה רכיבים אלה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~.

...

הטבות עובד אחרות לטווח ארוך

...

גילוי

158. אף על פי שתקן זה אינו דורש גילויים ספציפיים לגבי הטבות עובד אחרות לטווח ארוך, תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים עשויים לדרוש גילויים. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 24 דורש גילויים לגבי הטבות עובד לאנשי מפתח בהנהלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ דורש גילוי להוצאה בגין הטבות עובד.

הטבות בגין פיטורין

...

גילוי

171. אף על פי שתקן זה אינו דורש גילויים ספציפיים לגבי הטבות בגין פיטורין, תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים עשויים לדרוש גילויים. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 24 דורש גילויים לגבי הטבות עובד לאנשי מפתח בהנהלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ דורש גילוי להוצאה בגין הטבות עובד.

הוראות מעבר ומועד תחילה

...

180. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 25, 134, 158 ו-171. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף 173. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 175. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

סעיפים 16, 29 ו-32 מתוקנים וסעיף 49 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

מענקים ממשלתיים

...

16. בבסיס גישת ההכנסה עומד העיקרון שמענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שבהם הישות מכירה כהוצאות בעלויות המתייחסות שהמענק נועד לתת פיצוי בגינן. הכרה של מענקים ממשלתיים ברווח או הפסד על בסיס תקבולים (receipts basis) אינה בהתאם להנחה של חשבונאות לפי בסיס צבירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~) ותהיה מקובלת רק אם לא קיים כל בסיס להקצאה של מענק לתקופות מלבד לתקופה שבה הוא התקבל.

...

הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה

29. מענקים המתייחסים להכנסה מסווגים ומוצגים בדוח על הרווח או הפסד בהתאם לדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*. הם נכללים ברווח או הפסד כהכנסה (income) או כניכוי בדיווח על ההוצאה המתייחסת. ~~מוצגים כחלק מרווח או הפסד, בנפרד או תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת", לחלופין, הם מנוכים בדיווח על ההוצאה המתייחסת.~~

...

החזר של מענקים ממשלתיים

32. מענק ממשלתי שנוצרת חובה להחזירו יטופל כשינוי אומדן חשבונאי (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ושגיאות*~~). החזר של מענק המתייחס להכנסה ייזקף (applied) תחילה כנגד יתרת זכות נדחית כלשהי שטרם הופחתה בגין המענק. במידה שההחזר עולה על יתרת זכות נדחית כזאת, או כאשר לא קיימת כל יתרת זכות נדחית, ההחזר יוכר מיידית ברווח או הפסד. החזר של מענק המתייחס לנכס יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס או על ידי הקטנת יתרת ההכנסה הנדחית בסכום שנדרש להחזיר. הפחת המצטבר הנוסף שהיה מוכר ברווח או הפסד עד למועד זה ללא המענק יוכר מיידית ברווח או הפסד.

...

מועד תחילה

...

49. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 16, 29 ו-32. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 42. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 46. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*

סעיף 48 מתוקן וסעיף 60יד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

שימוש במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות

...

מימוש של פעילות חוץ או מימוש חלקי שלה

48. בעת המימוש של פעילות חוץ, הסכום המצטבר של הפרשי השער המתייחסים לאותה פעילות חוץ, אשר הוכרו ברווח כולל אחר ונצברו ברכיב נפרד של הון, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד (כתיאום בגין סיווג מחדש) כאשר הרווח או ההפסד מהמימוש מוכרים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~).

...

מועד תחילה והוראות מעבר

...

60יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 48. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 60. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 60א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 60ח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 24 *גילויים בהקשר לצד קשור*

סעיף 20 מתוקן וסעיף 28ד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

גילויים

כל הישויות

...

20. הסיווג של סכומים לשלם לצדדים קשורים או סכומים לקבל מצדדים קשורים בקטגוריות השונות כנדרש בסעיף 19 הוא הרחבה של דרישת הגילוי בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים*~~ באשר למידע שיש להציג בדוח על המצב הכספי או לתת לו גילוי בביאורים. הקטגוריות מורחבות כדי לספק ניתוח מקיף יותר של יתרות צד קשור וחלות על עסקאות צד קשור.

...

מועד תחילה והוראות מעבר

...

28ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 20. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 26 טיפול חשבונאי ודיווח על ידי תוכניות להטבות פרישה

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 38. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה את הדרישות לתת גילוי למידע באשר למדיניות חשבונאית מהותית בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן חשבונאות בינלאומי 27 *דוחות כספיים נפרדים*

הערת שוליים נוספת ל"(כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*)." בסעיף 18ז. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 18י. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות*

סעיף 10 מתוקן וסעיף 45יב נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

שיטת השווי המאזני

10. לפי שיטת השווי המאזני, בהכרה לראשונה ההשקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת מוכרת לפי העלות, והערך בספרים מוגדל או מוקטן כדי להכיר בחלקו של המשקיע ברווח או הפסד של הישות המושקעת לאחר מועד הרכישה. חלקו של המשקיע ברווח או הפסד של הישות המושקעת מוכר ברווח או הפסד של המשקיע. חלוקות שנתקבלו מישות מושקעת מקטינות את הערך בספרים של ההשקעה. ייתכן שגם יידרשו תיאומים לערך בספרים בעקבות שינויים בחלקו היחסי של המשקיע בישות המושקעת שמקורם בשינויים ברווח הכולל האחר של הישות המושקעת. שינויים כאלה כוללים שינויים, הנובעים מהערכה מחדש של רכוש קבוע ומהפרשי תרגום. חלקו של המשקיע בשינויים אלה מוכר ברווח הכולל האחר של המשקיע (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים*~~).

...

מועד תחילה והוראות מעבר

...

45יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 10. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 45ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

תקן חשבונאות בינלאומי 29 *דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות*

סעיפים 8 ו-25 מתוקנים וסעיף 42 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

ההתאמה של דוחות כספיים

...

8. הדוחות הכספיים של ישות שמטבע הפעילות שלה הוא מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, בין אם הם מבוססים על גישת העלות ההיסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת העלות השוטפת, יוצגו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. מספרי ההשוואה לתקופה הקודמת הנדרשים לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~ ומידע כלשהו בהתייחס לתקופות הקודמות יוצגו גם הם במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. למטרת הצגת סכומים השוואתיים במטבע הצגה שונה, יש ליישם את סעיפים 42(ב) ו-43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*.

...

דוחות כספיים לפי עלות היסטורית

דוח על המצב הכספי

...

25. בסוף התקופה הראשונה ובתקופות עוקבות, כל רכיבי הון הבעלים מותאמים על ידי יישום מדד מחירים כללי מתחילת התקופה או ממועד ההשקעה, לפי המאוחר מביניהם. לתנועות במהלך התקופה בהון הבעלים ניתן גילוי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~.

...

מועד תחילה

...

42. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 8 ו-25. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*

סעיפים 34, 39-41 ו-א29 מתוקנים וסעיף 97כא נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הצגה

...

מניות אוצר (ראה גם סעיף א36)

...

34. ~~לה~~סכום של מניות האוצר המוחזקות מוצג~~ניתן גילוי~~ בנפרד בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון או שניתן לו גילוי בביאורים, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~. ישות תיתן גילוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 24 *גילויים בהקשר לצד קשור*, אם היא רוכשת חזרה את מכשיריה ההוניים מצדדים קשורים.

ריבית, דיבידנדים, הפסדים ורווחים (ראה גם סעיף א37)

...

39. ~~לה~~סכום של עלויות העסקה, שטופל כניכוי מההון במהלך התקופה מוצג בדוח על השינויים בהון או, שניתן לו גילוי ~~נפרד~~ בביאורים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~.

40. ניתן להציג בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר דיבידנדים שסווגו כהוצאה או לתת להם גילוי בביאורים יחד עם ריבית על התחייבויות אחרות או כפריט נפרד. נוסף לדרישות תקן זה, הצגה וגילוי של ריבית ושל דיבידנדים ~~כפוף~~ כפופים לדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ ושל תקן דיווח כספי בינלאומי 7. בנסיבות מסוימות, מפאת ההבדלים בין ריבית לבין דיבידנדים ביחס לעניינים כגון התרתם בניכוי לצורכי מס, ישות עשויה לקבוע שהיא תציג הוצאות ריבית בנפרד מהוצאות דיבידנד~~רצוי יהיה לתת להם גילוי נפרד~~ בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר. גילוי להשפעות המס ניתן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12.

41. רווחים והפסדים הקשורים לשינויים בערך בספרים של התחייבות פיננסית מוכרים ברווח או הפסד כהוצאה או כהכנסה, גם כאשר הם

קשורים למכשיר, הכולל זכות שייר בנכסי הישות תמורת מזומן או נכס פיננסי אחר (ראה סעיף 18(ב)). בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~, הישות מציגה בנפרד רווח או הפסד כלשהו, הנובע ממדידה מחדש של מכשיר כזה בדוח על הרווח הכולל, אם הצגה כזו נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית של ההכנסות וההוצאות של הישות~~במקרים שבהם הדבר רלוונטי להסבר הביצועים של הישות~~.

...

מועד תחילה ומעבר

...

97כא. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 34, 39-41 ו-א29. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

נספח

הנחיות יישום

תקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*

...

הצגה

התחייבויות והון (סעיפים 15-27)

...

טיפול בדוחות כספיים מאוחדים

א29. בדוחות כספיים מאוחדים, ישות מציגה זכויות שאינן מקנות שליטה - כלומר הזכויות של צדדים אחרים בהון ובהכנסה של החברות הבנות שלה - בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~ ולתקן דיווח כספי בינלאומי 10. כאשר מסווגים מכשיר פיננסי (או רכיב שלו) בדוחות כספיים מאוחדים, ישות שוקלת את כל התנאים שהוסכמו בין חברות הקבוצה לבין המחזיקים במכשיר לצורך הקביעה אם לקבוצה בכללותה יש מחויבות למסור מזומן או נכס פיננסי אחר ביחס למכשיר או לסלק אותו באופן שיביא לסיווגו כהתחייבות. כאשר חברה בת בקבוצה מנפיקה מכשיר פיננסי וחברה אם או חברה אחרת בקבוצה מסכמת באופן ישיר עם המחזיקים במכשיר לגבי תנאים נוספים (לדוגמה ערבות), ייתכן שלקבוצה לא יהיה שיקול דעת לגבי חלוקות או פדיון.

אף על פי שהחברה הבת עשויה לסווג באופן נאות את המכשיר ללא התייחסות לתנאים נוספים אלה בדוחותיה הכספיים האינדיבידואליים, ההשפעה של הסכמים אחרים בין חברי הקבוצה לבין מחזיקי המכשיר מובאת בחשבון כדי להבטיח שהדוחות הכספיים המאוחדים משקפים את החוזים ואת העסקאות שבהם התקשרה הקבוצה כמכלול. במידה שישנה מחויבות כזו או הוראת סילוק כזו, המכשיר (או הרכיב שלו אשר נתון למחויבות זו) מסווג כהתחייבות פיננסית בדוחות הכספיים המאוחדים.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 96א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 96ג. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיפים 97א ו-97יא. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 97יד. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*.

בסעיף 98 הערת השוליים בסוף הסעיף מתוקנת. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

* באוגוסט 2005, הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים העבירה את כל הגילויים הקשורים למכשירים פיננסיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ~~*מכשירים פיננסיים: גילויים*~~.

תקן חשבונאות בינלאומי 33 *רווח למניה*

סעיפים 4א, 13 ו-67א-68א מתוקנים, סעיפים 73-73א נמחקים וסעיפים 73ב-73ג ו-74ו נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

תחולה

...

4א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח ~~נפרד~~ על רווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כפי שמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שתוקן בשנת 2011)~~, הישות מציגה רווח למניה רק בדוח על הרווח או הפסד ~~נפרד זה~~.

...

מדידה

רווח בסיסי למניה

...

רווחים

...

13. כל פריטי הכנסה והוצאה, המיוחסים לבעלי מניות רגילות של החברה האם, אשר מוכרים בתקופה, כולל הוצאות מס ודיבידנדים על מניות בכורה שסווגו כהתחייבויות, נכללים בקביעת רווח או הפסד לתקופה המיוחס לבעלי מניות רגילות של החברה האם (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~).

...

הצגה

...

67א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח ~~נפרד~~ על רווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כפי שמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011)~~, היא מציגה רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה, כנדרש בסעיפים 66 ו-67, בדוח על הרווח או הפסד ~~נפרד זה~~.

68. ישות המדווחת על פעילות שהופסקה תציג את ~~תיתן גילוי ל~~סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לגבי הפעילות

שהופסקה בדוח על הרווח הכולל או <u>תיתן גילוי למידע זה</u> בביאורים.

68א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח ~~נפרד~~ <u>על רווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל</u> כפי שמתואר בסעיף <u>12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18</u> ~~10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011)~~, היא מציגה רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה, כנדרש בסעיף 68, בדוח ~~נפרד זה~~ <u>על הרווח או הפסד</u> או <u>נותנת גילוי למידע זה</u> בביאורים.

...

גילוי

...

73. <u>[בוטל]</u>~~אם ישות נותנת גילוי, בנוסף לרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה, לסכומים למניה תוך שימוש ברכיב מדווח של הדוח על הרווח הכולל, שאינו נדרש לפי תקן זה, סכומים אלה יחושבו תוך שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות, שנקבע בהתאם לתקן זה. סכומים בסיסיים למניה וסכומים מדוללים למניה, המתייחסים לרכיב כזה, יוצגו בביאורים ויינתן להם גילוי באותה מידה של הבלטה. ישות תציין את הבסיס לפיו נקבע המונה (נקבעו המונים), לרבות אם סכומים למניה הם לפני או אחרי מס. אם נעשה שימוש ברכיב של הדוח על הרווח הכולל, שאינו מדווח כסעיף בדוח על הרווח הכולל, תסופק התאמה בין הרכיב שנעשה בו שימוש לבין סעיף המדווח בדוח על הרווח הכולל.~~

73א. <u>[בוטל]</u>~~סעיף 73 מיושם גם על ידי ישות שנותנת גילוי, נוסף על רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה, לסכומים למניה תוך שימוש בפריט מדווח של רווח או הפסד שאינו נדרש לפי תקן זה.~~

<u>73ב. בנוסף להצגת רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה כנדרש על ידי תקן זה, ישות רשאית לתת גילוי בביאורים לסכומים נוספים למניה תוך שימוש במידת ביצועים כמונה, השונה מזה הנדרש על ידי סעיפים 12-18 ו-33-35. אולם, מונה כזה (מונים כאלה) יהיה הסכום (הסכומים) הניתן לייחוס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם של:</u>

<u>(א) סיכום או סיכום ביניים בסעיפים 69, 86 ו-118 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18; או</u>

<u>(ב) מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה כמוגדר בסעיף 117 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.</u>

73ג. אם, ביישום סעיף 73ב, ישות נותנת גילוי לסכום נוסף למניה, הישות:

(א) תיתן גילוי לסכום הבסיסי למניה ולסכום המדולל למניה הנוספים באותה מידה של הבלטה.

(ב) תחשב את הסכום הנוסף למניה תוך שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שנקבע בהתאם לתקן זה.

(ג) תיתן גילוי לסכום הנוסף למניה בביאורים. לא ניתן להציג מידע כזה בדוחות הכספיים העיקריים.

(ד) תיתן גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 121-125 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לגבי המונים שהם מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה.

מועד תחילה

74ו. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 4א, 13 ו-67א-68א, הוסיף את סעיפים 73ב-73ג וביטל את סעיפים 73-73א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 74א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 74ד. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים

סעיפים 1-5, 7-10, 11א-12, 19 (והכותרת המתייחסת אליו), 20 ו-24 מתוקנים וסעיפים 16א(יג) ו-61 נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

תחולה

1. תקן זה אינו קובע על אילו ישויות חלה חובה לפרסם דיווחים כספיים ביניים, באיזו תדירות יש לפרסמם, או כמה זמן לאחר סוף תקופת הביניים יש לפרסמם. אולם, ממשלות, רשויות ניירות ערך, בורסות וגופי חשבונאות, דורשים לעיתים קרובות מישויות שניירות הערך שלהן המהווים חוב או ניירות הערך ההוניים שלהן נסחרים בציבור לפרסם דיווחים כספיים ביניים. תקן זה חל אם ישות נדרשת או בוחרת לפרסם דיווח כספי ביניים, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ~~לתקני דיווח כספי בינלאומיים~~ (~~IFRS~~). הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים מעודדת ישויות שנסחרות בציבור לספק דיווחים כספיים ביניים התואמים את כללי ההכרה, המדידה והגילוי המפורטים בתקן זה. באופן ספציפי לישויות שנסחרות בציבור מומלץ:

(א) לספק דיווחים כספיים ביניים לפחות לסוף המחצית הראשונה של שנת הכספים שלהן; וכן

(ב) להפוך את הדיווחים הכספיים ביניים שלהן לניתנים להשגה לא יאוחר מ-60 יום לאחר סוף תקופת הביניים.

2. כל דיווח כספי, שנתי או ביניים, נבחן בפני עצמו לגבי התאמתו לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ~~לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים~~. העובדה שייתכן ישות לא סיפקה דיווחים כספיים ביניים במהלך שנת כספים מסוימת, או שסיפקה דיווחים כספיים ביניים שאינם מצייתים לתקן זה, אינה מונעת מהדוחות הכספיים השנתיים של הישות מלהיות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ~~לתקני דיווח כספי בינלאומיים~~.

3. אם דיווח כספי ביניים של ישות מתואר כמציית לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ~~לתקני דיווח כספי בינלאומיים~~, הוא חייב לציית לכל דרישות תקן זה. סעיף 19 דורש גילויים מסוימים בהקשר זה.

הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

...

***דיווח כספי ביניים (Interim financial report)* משמעו דיווח כספי, הכולל מערכת שלמה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~) או מערכת של דוחות כספיים תמציתיים (כמתואר בתקן זה) לתקופת ביניים.**

תכולת דיווח כספי ביניים

5. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ מגדיר מערכת שלמה של דוחות כספיים כמערכת הכוללת את הרכיבים הבאים:

(א) דוח (או דוחות) על ביצועים כספיים לתקופת הדיווח~~דוח על מצב כספי לסוף תקופת הדיווח~~;

(ב) דוח על מצב כספי לסוף תקופת הדיווח~~דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר לתקופת הדיווח~~;

(ג) דוח על שינויים בהון ~~לתקופה~~לתקופת הדיווח;

(ד) דוח על תזרימי מזומנים ~~לתקופה~~לתקופת הדיווח;

(ה) ביאורים לתקופת הדיווח~~, מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית ומידע מסביר אחר~~;

(הא) מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 31-32 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~38 ו-38א לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~; וכן

(ו) דוח על מצב כספי לתחילת התקופה הקודמת אם נדרש בהתאם לסעיף 37 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~כאשר ישות מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע או מבצעת הצגה מחדש של פריטים בדוחותיה הכספיים, או כאשר הישות מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים בהתאם לסעיפים 40א-40ד לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~.

ישות רשאית להשתמש בכותרות עבור הדוחות השונות מהכותרות שנעשה בהן שימוש בתקן זה. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "מאזן" במקום "דוח על מצב כספי". ~~לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "דוח על רווח כולל" במקום "דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר".~~

...

7. דבר מהנאמר בתקן זה לא נועד לאסור או להרתיע ישות מלפרסם מערכת שלמה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~בתקן חשבונאות בינלאומי 1~~) בדיווח הכספי ביניים שלה, במקום דוחות כספיים תמציתיים וביאורי הסבר נבחרים. תקן זה אף אינו אוסר, או מרתיע, ישות מלכלול בדוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים יותר מאשר הסעיפים המינימליים או יותר מביאורי הסבר נבחרים, כמפורט בתקן זה. ההנחיות להכרה ולמדידה שבתקן זה חלות גם על מערכת שלמה של דוחות כספיים לתקופות ביניים ודוחות כאלה יכללו את כל הגילויים הנדרשים על פי תקן זה (במיוחד את הגילויים שבביאורים הנבחרים, כאמור בסעיף 16א), נוסף לאלה הנדרשים על פי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

רכיבים מינימליים של דיווח כספי ביניים

8. דיווח כספי ביניים יכלול, לפחות, את הרכיבים הבאים:

(א) דוח תמציתי (או דוחות תמציתיים) על ביצועים כספיים ~~מצב כספי~~;

(ב) דוח תמציתי על מצב כספי~~או דוחות תמציתיים על רווח או הפסד ורווח כולל אחר~~;

(ג) דוח תמציתי על שינויים בהון;

(ד) דוח תמציתי על תזרימי מזומנים; וכן

(ה) ביאורי הסבר נבחרים.

8א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח ~~נפרד~~ על רווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כפי שמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011)~~, היא מציגה מידע ביניים מתומצת מה~~דוח על הרווח או הפסד ~~זה~~.

צורה ותכולה של דוחות כספיים לתקופות ביניים

9. אם ישות מפרסמת מערכת שלמה של דוחות כספיים בדיווח הכספי ביניים שלה, הצורה והתכולה של דוחות אלה יהיו בהתאם לדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ **לגבי מערכת שלמה של דוחות כספיים.**

10. אם ישות מפרסמת מערכת של דוחות כספיים תמציתיים בדיווח הכספי ביניים שלה, דוחות כספיים תמציתיים אלה יכללו, לפחות את כל אחת ואחד מהכותרות ומסיכומי הביניים אשר נכללו בדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר ואת ביאורי ההסבר הנבחרים כנדרש לפי תקן זה. בהכנת דוחות כספיים תמציתיים, **ישות תיישם תקן זה וגם את הדרישות בסעיפים 41-45 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ובסעיפים 6א-6יד לתקן חשבונאות בינלאומי 8** *בסיס להכנה של דוחות כספיים*. **סעיפים נוספים או ביאורים נוספים יכללו אם השמטתם תגרום לדוחות הכספיים התמציתיים לתקופת ביניים להיות מטעים.**

...

11א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח ~~נפרד~~ על רווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כפי שמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011)~~**, היא מציגה רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה בדוח** ~~זה~~ על הרווח או הפסד**.**

12. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007)~~ מספק הנחיות לגבי מבנה דוחות כספיים. הדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~הנחיות ביצוע לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~ ממחישות דרכים שבהן ניתן להציג את הדוח על המצב הכספי, את הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים ~~הרווח הכולל~~ ואת הדוח על השינויים בהון.

...

גילויים אחרים

16א. בנוסף למתן גילוי לעסקאות ולאירועים משמעותיים בהתאם לסעיפים 15-15ג, ישות תכלול את המידע, המפורט להלן, בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלה או במקום אחר בדיווח הכספי ביניים. הגילויים הבאים יינתנו בדוחות הכספיים לתקופות ביניים או על ידי הכללת הפניה מהדוחות הכספיים לתקופות ביניים לדוח אחר (כגון סקירת הנהלה או דוח סיכונים) שזמין למשתמשים בדוחות הכספיים באותם תנאים כמו הדוחות הכספיים לתקופות ביניים ובאותו מועד. אם למשתמשים בדוחות הכספיים אין גישה למידע שנכלל על ידי הפניה באותם תנאים ובאותו מועד, הדיווח הכספי ביניים אינו שלם. המידע ידווח,

באופן רגיל, על בסיס מצטבר מתחילת השנה (year-to-date basis).

...

(יג) הגילויים לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה הנדרשים בהתאם לסעיפים 121-125 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

גילוי של ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ~~לתקני דיווח כספי בינלאומיים~~

19. אם דיווח כספי ביניים של ישות מציית לתקן זה, יינתן גילוי לעובדה זו. דיווח כספי ביניים לא יתואר כמציית לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים ~~לתקני דיווח כספי בינלאומיים~~, אלא אם כן הוא מציית לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ~~תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים~~.

תקופות שבגינן נדרשת הצגת דוחות כספיים לתקופות ביניים

20. דיווחי ביניים יכללו דוחות כספיים ביניים (תמציתיים או מלאים) לתקופות כדלקמן:

...

(ב) דוח (דוחות) על ביצועים כספיים ~~דוחות על רווח או הפסד ורווח כולל אחר~~ לתקופת הביניים השוטפת ולתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, וכן דוח (דוחות) על ביצועים כספיים ~~דוחות על רווח או הפסד ורווח כולל אחר~~ להשוואה לתקופות הביניים המקבילות (שוטפת ומצטברת מתחילת השנה) של שנת הכספים הקודמת הסמוכה. כפי שמאפשר תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011)~~, דיווח ביניים יכול להציג לכל תקופה דוח (או דוחות) ~~או דוחות~~ על ביצועים כספיים ~~רווח או הפסד ורווח כולל אחר~~.

...

מהותיות

...

24. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ מגדיר מידע מהותי ודורש גילוי נפרד של פריטים מהותיים, כולל (לדוגמה) פעילויות שהופסקו, ותקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ושעויות*~~ דורש גילוי

לשינויים באומדנים חשבונאיים, לטעויות ולשינויים במדיניות חשבונאית. שני התקנים אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות.

...

מועד תחילה

...

61. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 1-5, 7-10, 11א-12, 19 (והכותרת המתייחסת אליו), 20 ו-24 והוסיף את סעיף 16א(יג). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18. בדוחות כספיים לתקופות ביניים בשנה הראשונה ליישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18, ישות תיישם את סעיפים ג4-ג6 לנספח ג של תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 47. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיפים 51 ו-52. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 52. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיפים 53, 56 ו-58. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 59. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה את ההגדרה של "מהותי" בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 60. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה את הדרישות לתת גילוי למידע לגבי מדיניות חשבונאית מהותית בתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 140א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 104. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה את ההגדרה של "מהותי" בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*

סעיף 102 מתוקן וסעיף 130יד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר

...

ערך שייר

...

102. אומדן ערך שייר של נכס מבוסס על הסכום הניתן להשבה ממימושו תוך שימוש במחירים השוררים במועד האמידה לגבי מכירת נכס דומה שהגיע לסוף אורך חייו השימושיים ופעל תחת תנאים דומים לאלה שתחתם ייעשה שימוש בנכס. ערך השייר נסקר לפחות בסוף כל שנת כספים. שינוי בערך השייר של הנכס מטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~.

...

הוראות מעבר ומועד תחילה

...

130יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 102. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 130ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*

סעיף 31 מתוקן וסעיף 85ט נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

מדידה לאחר הכרה

מדיניות חשבונאית

...

31. תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ושגיאות*~~ קובע ששינוי יזום במדיניות חשבונאית יבוצע רק אם השינוי מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, של אירועים אחרים או של תנאים על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים או על תזרימי המזומנים של הישות. אין סבירות גבוהה לכך ששינוי ממודל השווי ההוגן למודל העלות יביא להצגה רלוונטית יותר.

...

מועד תחילה

...

85ט. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 31. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 85א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

תקן חשבונאות בינלאומי 41 *חקלאות*

סעיפים 50 ו-53 מתוקנים וסעיף 66 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

גילוי

כללי

...

50. ישות ~~תציג~~ תיתן גילוי להתאמה של שינויים בערך בספרים של נכסים ביולוגיים מתחילת התקופה השוטפת ועד סופה. ההתאמה תכלול:

...

53. לעתים קרובות, פעילות חקלאית חשופה לסיכונים אקלימיים, סיכוני מחלות וסיכונים טבעיים אחרים. אם מתרחש אירוע שבגינו נוצר פריט מהותי של הכנסה או של הוצאה, ניתן גילוי למהות ולסכום של פריט זה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~*לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים*~~. דוגמאות לאירוע כזה כוללות פריצה של מחלה קטלנית (virulent), הצפה, בצורת חמורה או כפור חמור, ומגיפה של חרקים.

...

מועד תחילה והוראות מעבר

...

66. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 50 ו-53. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף 59. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*.

פרשנות מספר 1 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום, ובהתחייבויות דומות*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיפים 6 ו-8 מתוקנים וסעיף 9ג נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007)~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים*~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 23 *עלויות אשראי*
- תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* (כפי שעודכן בשנת 2004)
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*

...

עמדה מוסכמת

...

6. אם הנכס המתייחס נמדד לפי מודל ההערכה מחדש:

...

(ד) תקן דיווח כספי בינלאומי 18~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ דורש להציג פריטים של רווח כולל אחר כסעיפים בדוח המציג רווח כולל~~גילוי בדוח על הרווח הכולל לכל רכיב של רווח כולל אחר~~. כדי לציית לדרישה זו, השינוי בקרן ההערכה מחדש שנובע משינוי בהתחייבות יזוהה בנפרד ~~ויינתן לו גילוי~~ ויוצג בנפרד.

...

8. ההפחתה התקופתית של הניכיון תוכר ברווח או הפסד כהוצאות ריבית מהתחייבויות מלבד אלה הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון ~~כעלות מימון~~ כאשר היא מתרחשת ותסווג – ביישום סעיף 61 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 – בקטגוריית המימון של הדוח על הרווח או הפסד. היוון לפי תקן חשבונאות בינלאומי 23 אינו מותר.

מועד תחילה

...

9ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 6 ו-8. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 9א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים בסוף סעיף 10 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*. ~~ישות שמיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005 תפעל בהתאם לדרישות של הגרסה הקודמת של תקן חשבונאות בינלאומי 8, שכונה "*רווח או הפסד נקי לתקופה, טעויות יסודיות ושינויים במדיניות חשבונאית*", למעט במצב שבו הישות מיישמת לגבי התקופה המוקדמת את הגרסה המעודכנת של אותו תקן.~~

פרשנות מספר 2 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים*

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 17. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ושגיאות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות*
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*

פרשנות מספר 6 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *התחייבויות הנובעות מהשתתפות בשוק ספציפי - פסולת ציוד חשמלי ואלקטרוני*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים ~~מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~*
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*

פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *הסדרי זיכיון למתן שירות*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- *מסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 1 *אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 *הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי*
- תקן חשבונאות בינלאומי 23 *עלויות אשראי*
- תקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*
- תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*
- פרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות *הסדרי זיכיון למתן שירות: גילויים* (SIC 29)

פרשנות מספר 14 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ***תקן חשבונאות בינלאומי 19 - המגבלה על נכס הטבה מוגדרת, דרישות הפקדה מינימלית ויחסי הגומלין ביניהן***

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיף 10 מתוקן וסעיף 27ד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד (כפי שתוקן בשנת 2011)*
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*

...

עמדה מוסכמת

זמינות של החזר או של קיטון בהפקדות עתידיות

...

10. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~, הישות תיתן גילוי למידע לגבי מקורות מפתח לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח, שקיים סיכון משמעותי שיגרמו לתיאום מהותי לערך בספרים של נכס נטו או של התחייבות נטו שהוכרו בדוח על המצב הכספי. גילוי זה עשוי לכלול גילוי למגבלות כלשהן על יכולת המימוש השוטפת של העודף או גילוי לבסיס שבו נעשה שימוש כדי לקבוע את הסכום של ההטבה הכלכלית הזמינה.

...

מועד תחילה

...

27ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 10. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 27א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

פרשנות מספר 16 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *גידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים ~~מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~*
- תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*

פרשנות מספר 17 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *חלוקה לבעלים של נכסים שאינם מזומן*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מתוקנת. סעיף 2 מתוקן וסעיף 21 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים* (כפי שעודכן בשנת 2008)
- תקן דיווח כספי בינלאומי 5 *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007)~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*

...

רקע

...

2. תקני דיווח כספי בינלאומיים אינם מספקים הנחיות לגבי אופן המדידה על ידי ישות של חלוקות לבעליה (נקראות בדרך כלל דיבידנדים). תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1~~ דורש מישות להציג פרטים לגבי דיבידנדים שהוכרו כחלוקות לבעלים בדוח על השינויים בהון או לתת להם גילוי בביאורים ~~לדוחות הכספיים~~.

...

מועד תחילה

...

21. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים ל"בעליה" בסעיף 1 נמחקה. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

* ~~סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מגדיר בעלים כמחזיקים במכשירים שמסווגים כהון.~~

פרשנות מספר 19 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיף 11 מתוקן וסעיף 18 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- *מסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 2 *תשלום מבוסס מניות*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*

...

עמדה מוסכמת

...

11. ישות תציג ~~תיתן גילוי ל~~דווח או ההפסד שהוכר בהתאם לסעיפים 9 ו-10 כסעיף נפרד בדוח על הרווח או הפסד או תיתן לו גילוי בביאורים.

מועד תחילה והוראות מעבר

...

18. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 11. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

פרשנות מספר 20 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *עלויות חישוף בשלב ההפקה של מכרה עילי*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- *מסגרת מושגית לדיווח כספי*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי*
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*

פרשנות מספר 21 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *היטלים*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 *הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי*
- תקן חשבונאות בינלאומי 24 *גילויים בהקשר לצד קשור*
- תקן חשבונאות בינלאומי 34 *דיווח כספי לתקופות ביניים*
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*
- פרשנות מספר 6 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *התחייבויות הנובעות מהשתתפות בשוק ספציפי - פסולת ציוד חשמלי ואלקטרוני*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בסעיף א2. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- *המסגרת המושגית לדיווח כספי*
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*," בסעיף א2. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיפים 14 ו-א4 מתוקנים וסעיף ב1א נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- ~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~

- תקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*

- תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*

...

עמדה מוסכמת

...

שינויים בעובדות ובנסיבות

...

14. הישות תשקף את ההשפעה של שינוי בעובדות ובנסיבות או של מידע חדש כשינוי באומדן חשבונאי תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~. ישות תיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח* כדי לקבוע אם שינוי שהתרחש לאחר תקופת הדיווח הוא אירוע מחייב תיאום או אירוע שאינו מחייב תיאום.

...

נספח א

הנחיות יישום

גילוי

א4. כאשר קיימת אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה, ישות תקבע אם לתת גילוי:

(א) לשיקולי הדעת שהופעלו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, ביישום סעיף 27ז לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*~~; וכן

(ב) למידע לגבי ההנחות והאומדנים שבוצעו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס ביישום סעיפים 31א-31ה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~125-129 לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~.

...

נספח ב

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה

...

ב1א. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 14 ו-א4. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

פרשנות מספר 7 של הוועדה המתמדת לפרשנויות *קביעת האירו כמטבע*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007)~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*
- תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ* (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 27 *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים* (כפי שתוקן בשנת 2008)

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת בסוף הפסקה השנייה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

פרשנות מספר 10 של הוועדה המתמדת לפרשנויות *סיוע ממשלתי - ללא קשר ספציפי לפעילויות תפעוליות*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת.
טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים ~~מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~*
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 *הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי*

פרשנות מספר 25 של הוועדה המתמדת לפרשנויות ***מסים על ההכנסה - שינויים במעמד המס של ישות או של בעלי מניותיה***

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)*~~

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 *בסיס להכנה של דוחות כספיים* ~~*מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*~~

- תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת בסוף הפסקה השנייה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

פרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות *הסדרי זיכיון למתן שירות: גילויים*

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007)~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* (כפי שעודכן בשנת 2004)
- פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12) *הסדרי זיכיון למתן שירות*

פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות

נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מתוקנת. סעיף 5 מתוקן. סעיף לא ממוספר נוסף לאחר הפסקה האחרונה מתחת לכותרת "מועד תחילה". טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*~~תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007)~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי* (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* (כפי שעודכן בשנת 2004)
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* (כפי שעודכן בשנת 2004)

...

סוגיה

...

5. פרשנות זו אינה חלה על יציאה בגין רכישה, פיתוח והפעלה של חומרה (לדוגמה שרתי אינטרנט, שרתי היערכות (staging servers), שרתי ייצור וחיבורי אינטרנט) של אתר אינטרנט. יציאה כזו מטופלת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16. בנוסף, כאשר מתהווה לישות יציאה בגין ספק שירות אינטרנט שמארח את אתר האינטרנט של הישות, היציאה מוכרת כהוצאה בהתאם לסעיף 46

~~לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לסעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 1~~ ובהתאם *למסגרת המושגית לדיווח כספי* בעת קבלת השירותים.

...

מועד תחילה

...

תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים, שפורסם בשנת 2018, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר אם באותו מועד הישות מיישמת גם את כל התיקונים האחרים שבוצעו על ידי *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים*. ישות תיישם את התיקון לפרשנות מספר 32 למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים וטעויות*. אולם, אם ישות קובעת כי יישום למפרע יהיה לא מעשי או יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, היא תיישם את התיקון לפרשנות מספר 32 בהתייחס לסעיפים 23-28, 50-53 ו-54ו לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים*, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת בסוף הפסקה השנייה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* באפריל 2024 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*." בפסקה החמישית. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.