

תקן חשבונאות בינלאומי 1

הצגת דוחות כספיים

International Accounting Standard 1

Presentation of Financial Statements

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

- תקן חשבונאות בינלאומי 1 והמסמכים הנלווים אליו בוטלו על ידי:
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
- מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן במהדורה זו כלול תקן חשבונאות בינלאומי 1.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים

| | |
|----|---|
| 1 | מטרת התקן |
| 2 | תחולה |
| 7 | הגדרות |
| 9 | דוחות כספיים |
| 9 | מטרה של דוחות כספיים |
| 10 | מערכת שלמה של דוחות כספיים |
| 15 | מאפיינים כלליים |
| 15 | הצגה נאותה וציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים |
| 25 | עסק חי |
| 27 | חשבונאות לפי בסיס צבירה |
| 29 | מהותיות וקיבוץ |
| 32 | קיוז |
| 36 | תדירות הדיווח |
| 38 | מידע השוואתי |
| 45 | עקביות ההצגה |
| 47 | מבנה ותוכן |
| 47 | מבוא |
| 49 | זיהוי של הדוחות הכספיים |
| 54 | דוח על המצב הכספי |
| 54 | מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי |
| 60 | הבחנה בין שוטף לבין לא שוטף |
| 66 | נכסים שוטפים |
| 69 | התחייבויות שוטפות |
| 77 | מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי או בביאורים |
| 81 | דוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר |
| 82 | מידע שיוצג בחלק של הרווח או הפסד או בדוח על הרווח או הפסד |
| 82 | מידע שיוצג בחלק של הרווח הכולל האחר |
| 88 | רווח או הפסד לתקופה |
| 90 | רווח כולל אחר לתקופה |
| 97 | מידע שיוצג בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בביאורים |

תוכן העניינים (המשך)

החל מסעיף

| | |
|------|--|
| 106 | דוח על השינויים בהון |
| 106 | מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון |
| 106א | מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או בביאורים |
| 111 | דוח על תזרימי המזומנים |
| 112 | ביאורים |
| 112 | מבנה |
| 117 | גילוי למידע לגבי מדיניות חשבונאית |
| 125 | מקורות לאי-ודאות באמידה |
| 134 | הון |
| 136א | מכשירים פיננסיים בני מכר שסווגו כהון |
| 137 | גילויים אחרים |
| 139 | הוראות מעבר ומועד תחילה |
| 140 | ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2003) |

נספח:

תיקונים לפרסומים אחרים*†

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן חשבונאות
בינלאומי 1 שפורסם בספטמבר 2007*
אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים לתקן
חשבונאות בינלאומי 1:

מכשירים פיננסיים בני מכר ומחויבויות הנובעות בפירוק
(תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי
32) שפורסם בפברואר 2008*

הצגה של פריטים של רווח כולל אחר (תיקונים לתקן חשבונאות
בינלאומי 1) שפורסם ביוני 2011*

יוזמת הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1) שפורסם
בדצמבר 2014*

הגדרה של מהותי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן
חשבונאות בינלאומי 8) שפורסם באוקטובר 2018*

סיווג של התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות שפורסם בינואר
2020*

סיווג של התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות – דחיית מועד
התחילה שפורסם ביולי 2020*

* לא תורגם לעברית

† התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים הרלוונטיים.

תוכן העניינים (המשך)

גילוי למדיניות חשבונאית שפורסם בפברואר 2021*
התחייבויות לא שוטפות עם אמות מידה שפורסם באוקטובר
2022*

הנחיות ביצוע*

נספח:

תיקונים להנחיות של פרסומים אחרים*

טבלת התאמה*

בסיס למסקנות*

נספח לבסיס למסקנות:

תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים
אחרים*

דעות מנוגדות*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים

תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (IAS 1) מפורט בסעיפים 1–140 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 1 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. תקן זה קובע את הבסיס להצגת דוחות כספיים למטרות כלליות כדי להבטיח יכולת השוואה עם הדוחות הכספיים של הישות לתקופות קודמות וגם עם הדוחות הכספיים של ישויות אחרות. התקן מפרט דרישות כוללות להצגת דוחות כספיים, הנחיות לגבי המבנה שלהם ודרישות מינימליות לגבי התוכן שלהם.

תחולה

2. **ישות תיישם תקן זה בהכנה ובהצגה של דוחות כספיים למטרות כלליות בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.**
3. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים מפרטים את דרישות ההכרה, המדידה והגילוי לעסקאות ספציפיות ולאירועים אחרים ספציפיים.
4. תקן זה אינו חל על המבנה ועל התוכן של דוחות כספיים ביניים תמציתיים המוכנים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים. אולם, סעיפים 15–35 חלים על דוחות כספיים כאלה. תקן זה חל באותה מידה על כל הישויות, כולל ישויות המציגות דוחות כספיים מאוחדים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים וישויות המציגות דוחות כספיים נפרדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים.
5. תקן זה משתמש במינוח אשר מתאים 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 בדוחות הכספיים וכן עבור הדוחות הכספיים עצמם.

6. באופן דומה, ייתכן שישויות שאין להן הון כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה (לדוגמה, קרנות נאמנות אחדות) וישויות שהון המניות שלהן אינו הון (לדוגמה, אגודות שיתופיות אחדות) יצטרכו להתאים את ההצגה בדוחות הכספיים של זכויות החברים או של זכויות המחזיקים ביחידות ההשתתפות (unitholders).

הגדרות

7. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

מדיניות חשבונאית (accounting policies) מוגדרת בסעיף 5 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 **מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות**, והמונח משמש בתקן זה באותה משמעות.

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

לא מעשי (impracticable) יישום של דרישה הוא לא מעשי כאשר הישות אינה יכולה ליישם את הדרישה לאחר שהיא ביצעה כל מאמץ סביר לעשות כן.

תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (International Financial Reporting Standards (IFRSs) הם תקנים 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 דיווח כספי בינלאומיות (IFRIC Interpretations); וכן

(ד) פרשנויות הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC Interpretations).¹

¹ ההגדרה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים תוקנה לאחר שהוצגו שינויי השמות על ידי החוקה המעודכנת של המוסד לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בשנת 2010.

מהותי (material):

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.

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.

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 בנוגע לפריט, לעסקה או לאירוע אחר מהותיים, אך בשפה מעורפלת או לא ברורה;
- (ב) מידע בנוגע לפריט, לעסקה או לאירוע אחר מהותיים 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.

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.

משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים רבים, קיימים ופוטנציאליים, 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.

ביאורים (notes) כוללים מידע נוסף על זה אשר מוצג בדוח על המצב הכספי, בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, בדוח על השינויים בהון ובדוח על תזרימי המזומנים. ביאורים מספקים תיאורים מילוליים או פיצולים (disaggregations) של פריטים המוצגים באותם דוחות ומידע לגבי פריטים שאינם כשירים להכרה באותם דוחות.

רווח כולל אחר (other comprehensive income) מורכב מפריטי הכנסות והוצאות (כולל תיאומים בגין סיווג מחדש) שאינם מוכרים ברווח או הפסד, כפי שנדרש או מותר על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

הרכיבים של רווח כולל אחר כוללים:

- (א) שינויים בקרן הערכה מחדש (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 *כוש קבוע* ותקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*);
- (ב) מדידות מחדש של תוכניות הטבה מוגדרת (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד*);
- (ג) רווחים והפסדים הנובעים מתרגום של הדוחות הכספיים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*);
- (ד) רווחים והפסדים מהשקעות במכשירים הוניים שיועדו לשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*;
- (דא) רווחים והפסדים בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.א2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9;
- (ה) החלק האפקטיבי של רווחים והפסדים בגין מכשירים מגדרים בגידור תזרים מזומנים וכן הרווחים וההפסדים בגין מכשירים מגדרים אשר מגדרים השקעות במכשירים הוניים הנמדדות בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (ראה פרק 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);
- (ו) לגבי התחייבויות מסוימות שיועדו לשווי הוגן דרך רווח או הפסד, הסכום של השינוי בשווי ההוגן אשר ניתן לייחוס לשינויים בסיכון האשראי של ההתחייבות (ראה סעיף 5.7.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);

- (ז) 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 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);
- (ח) 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 מהיעוד של מכשיר פיננסי זה כמכשיר המגדר (ראה פרק 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);
- (ט) הכנסות מימון והוצאות מימון מביטוח מחוזים מונפקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח 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 אי-הקבלה חשבונאית עם הכנסות המימון או הוצאות המימון הנובעות מפריטי הבסיס, ביישום סעיף 89(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17; וכן
- (י) 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.

בעלים (owners) הם אלה המחזיקים במכשירים המסווגים כהון.

רווח או הפסד (profit or loss) הוא הסיכום של הכנסות בניכוי הוצאות, למעט רכיבים של רווח כולל אחר.

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

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

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

8. אף על פי שתקן זה משתמש במונחים "רווח כולל אחר", "רווח או הפסד" ו"סך הכול רווח כולל", ישות רשאית להשתמש במונחים אחרים כדי לתאר את הסיכומים, כל עוד המשמעות ברורה. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש במונח "רווח נקי" כדי לתאר רווח או הפסד.

8.A. המונחים הבאים מתוארים בתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה, ומשמשים בתקן זה במשמעות המפורטת בתקן חשבונאות בינלאומי 32:

(א) מכשיר פיננסי בר מכר שסווג כמכשיר הוני (מתואר בסעיפים 16א ו-16ב לתקן חשבונאות בינלאומי 32)

(ב) מכשיר שמטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי מהנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק ושמווג כמכשיר הוני (מתואר בסעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32).

דוחות כספיים

מטרה של דוחות כספיים

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

(א) נכסים;

(ב) התחייבויות;

(ג) הון;

(ד) הכנסות והוצאות, לרבות רווחים והפסדים;

(ה) השקעות (contributions) על ידי בעלים וחלוקות לבעלים, מכוח מעמדם כבעלים; וכן

(ו) תזרימי מזומנים.

מידע זה, יחד עם מידע אחר שנכלל בביאורים, מסייע למשתמשים בדוחות כספיים בחיזוי של תזרימי המזומנים העתידיים של הישות, ובפרט, של העיתוי ושל מידת הוודאות שלהם.

מערכת שלמה של דוחות כספיים

10. מערכת שלמה של דוחות כספיים מורכבת מ:
- (א) דוח על המצב הכספי לסוף התקופה;
- (ב) דוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר לתקופה;
- (ג) דוח על השינויים בהון לתקופה;
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים לתקופה;
- (ה) ביאורים, המורכבים ממידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית וממידע מסביר אחר;
- (הא) מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 38 ו-38א; וכן
- (ו) דוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת כאשר ישות מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע או מציגה מחדש למפרע פריטים בדוחותיה הכספיים או כאשר היא מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים בהתאם לסעיפים 40א-40ד.
- ישות רשאית להשתמש בכותרות עבור הדוחות השונות מהכותרות שנעשה בהן שימוש בתקן זה. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "דוח על הרווח הכולל" במקום "דוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר".
- 10א. ישות רשאית להציג דוח יחיד על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, שבו רווח או הפסד ורווח כולל אחר מוצגים בשני חלקים. החלקים יוצגו יחד, כאשר החלק של הרווח או הפסד יוצג ראשון ומיד לאחריו יוצג החלק של הרווח הכולל האחר. ישות רשאית להציג את החלק של הרווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד. במקרה זה, הדוח הנפרד על הרווח או הפסד יוצג מיד לפני הדוח המציג את הרווח הכולל, אשר יתחיל ברווח או הפסד.
11. ישות תציג באותה מידה של הבלטה את כל הדוחות הכספיים במערכת שלמה של דוחות כספיים.
12. [בוטל]
13. ישויות רבות מציגות, מחוץ לדוחות הכספיים, סקירה כספית על ידי ההנהלה אשר מתארת ומסבירה את המאפיינים העיקריים של הביצועים הכספיים ושל המצב הכספי של הישות, וכן את אי-הוודאויות העיקריות שבפניהן היא ניצבת. דיווח כזה עשוי לכלול סקירה של:

(א) הגורמים העיקריים וההשפעות העיקריות שקבעו את הביצועים הכספיים, לרבות שינויים בסביבה שבה הישות פועלת, התגובה של הישות לשינויים אלה ולהשפעה שלהם, וסקירה של מדיניות ההשקעה של הישות כדי לשמר ולשפר את הביצועים הכספיים, לרבות מדיניות חלוקת הדיבידנדים שלה;

(ב) מקורות המימון של הישות והיעד (targeted ratio) שהציבה ליחס בין התחייבויות לבין הון; וכן

(ג) המשאבים של הישות שלא הוכרו בדוח על המצב הכספי בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

14. ישויות רבות מציגות גם, מחוץ לדוחות הכספיים, דיווחים ודוחות (reports and statements) כגון דיווחים סביבתיים ודוחות ערך מוסף, במיוחד בענפים שבהם גורמים סביבתיים הם משמעותיים וכאשר מתייחסים לעובדים כקבוצת משתמשים חשובה. דיווחים ודוחות המוצגים מחוץ לדוחות הכספיים אינם בתחולת תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

מאפיינים כלליים

הצגה נאותה וציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

15. 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 המפורטים במסגרת המושגית לדיווח כספי (המסגרת המושגית). קיימת הנחה שיישום תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, יחד עם גילוי נוסף כאשר נחוץ, תוצאתם היא דוחות כספיים המשיגים הצגה נאותה.

16. ישות שדוחותיה הכספיים מצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים תיתן הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות כזה בביאורים. ישות לא תתאר דוחות כספיים כמצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אלא אם כן הם מצייתים לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

17. 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 חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מפרט מדרג של הנחיות

בעלות סמכות (authoritative) שהנהלה שוקלת בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי החל באופן ספציפי על פריט.

(ב) להציג מידע, כולל מדיניות חשבונאית, באופן שמספק מידע לרוונטי, מהימן, בר-שוואה 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.

18. ישות אינה יכולה לתקן מדיניות חשבונאית לא נאותה באמצעות גילוי של המדיניות החשבונאית שנעשה בה שימוש או באמצעות ביאורים או חומר הסבר.

19. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, הישות תסטה מהדרישה הזו באופן המפורט בסעיף 20, אם המסגרת הפיקוחית הרלוונטית דורשת, או לחלופין אינה אוסרת, סטייה כזו.

20. כאשר ישות סוטה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בהתאם לסעיף 19, היא תיתן גילוי:

(א) לכך שהנהלה 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 סתתה מדרישה מסוימת כדי להשיג הצגה נאותה;

(ג) לשם של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שהישות סתתה ממנו, למהות של הסטייה, כולל הטיפול הנדרש על ידי אותו תקן דיווח כספי בינלאומי, לסיבה שבגינה טיפול זה יהיה כה מטעה בנסיבות כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, ולטיפול שאומץ; וכן

(ד) להשפעה הכספית של הסטייה על כל פריט בדוחות הכספיים שהיה מדווח כדי לציית לדרישה, לכל תקופה המוצגת.

21. כאשר ישות סתתה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בתקופה קודמת וסטייה זו משפיעה על סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, היא תיתן את הגילויים המפורטים בסעיף 20(ג) ו-21(ד).

22. סעיף 21 חל, לדוגמה, כאשר ישות סתתה 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.

23. **בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, אך המסגרת הפיקוחית הרלוונטית אוסרת על סטייה מהדרישה, הישות תקטין, במידה המרבית 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 המפורטת במסגרת המושגית; וכן

(ב) לתיאומים לגבי כל פריט בדוחות הכספיים, לכל תקופה המוצגת, אשר ההנהלה הגיעה למסקנה שיהיו נחוצים כדי להשיג הצגה נאותה.

24. לצורך סעיפים 19–23, 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 בוחנת אם ציות לדרישה ספציפית בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת 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 המפורטת במסגרת המושגית.

עסק חי

25. בעת הכנת דוחות כספיים, ההנהלה תבחן את יכולת ישות להמשיך לפעול כעסק חי. ישות תכין דוחות כספיים על בסיס עסק חי, אלא אם כן 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 המתייחסות לאירועים או לתנאים אשר עשויים להטיל ספק משמעותי ביכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, הישות תיתן גילוי לאי-הוודאיות 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.

26. בעת הבחינה אם הנחת העסק החי היא מתאימה, ההנהלה מביאה בחשבון את כל המידע הניתן להשגה לגבי העתיד, שהוא לפחות לשנים-עשר 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 והחזויה, ללוחות סילוקין לפירעון חובות ולמקורות פוטנציאליים למימון חלופי, לפני שהיא תוכל להניח את דעתה כי בסיס העסק החי הוא מתאים.

חשבונאות לפי בסיס צבירה

27. **ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע לגבי תזרימי מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה.**

28. 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*.

מהותיות וקיבוץ

29. **ישות תציג בנפרד כל סוג (class) מהותי של פריטים דומים. ישות תציג בנפרד פריטים שהמהות או מאפיין הפעילות שלהם אינם דומים אלא אם כן הם אינם מהותיים.**

30. דוחות כספיים נוצרים מעיבוד של מספר גדול של עסקאות או של אירועים אחרים שמקובצים לסוגים בהתאם למהותם או למאפיין הפעילות שלהם. השלב הסופי בתהליך הקיבוץ והסיווג הוא ההצגה של נתונים תמציתיים ומסווגים, היוצרים את הסעיפים בדוחות הכספיים. אם סעיף אינו מהותי בפני עצמו, הוא מקובץ יחד עם פריטים אחרים בדוחות אלה או בביאורים. פריט שאינו מספיק מהותי כדי להצדיק הצגה נפרדת באותם דוחות עשוי להיות מספיק מהותי כדי שיצדיק הצגה נפרדת שלו בביאורים.

30. בעת יישום תקן זה ותקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים ישות תחליט, תוך הבאה בחשבון של כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות, כיצד היא

מקבצת מידע בדוחות הכספיים, הכוללים את הביאורים. ישות לא תפחית מהמובנות של הדוחות הכספיים שלה על ידי הסוואת מידע מהותי עם מידע שאינו מהותי או על ידי קיבוץ פריטים מהותיים שיש להם מהות שונה או מאפיין פעילות שונה.

31. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחדים מפרטים מידע הנדרש להיכלל בדוחות הכספיים, הכוללים את הביאורים. ישות אינה צריכה לספק גילוי ספציפי הנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי אם המידע הנובע מגילוי זה אינו מהותי. זה המקרה גם אם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי מכיל רשימה של דרישות ספציפיות או מתאר אותן כדרישות מינימום. ישות גם תשקול אם לספק גילויים נוספים, כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות ושל אירועים אחרים ותנאים מסוימים על המצב הכספי של הישות ועל הביצועים הכספיים שלה.

קיצוץ

32. **ישות לא תקיץ בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם כן הדבר נדרש או מותר על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי.**

33. ישות מדווחת בנפרד על נכסים והתחייבויות ועל הכנסות והוצאות. קיצוץ בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בדוח על המצב הכספי, למעט כאשר הקיצוץ משקף את המהות של העסקה או של האירוע האחר, פוגע ביכולת של משתמשים להבין את העסקאות, האירועים האחרים והתנאים שהתרחשו ולבחון את תזרימי המזומנים העתידיים של הישות. מדידה של נכסים נטו בניכוי הפרשות לירידת שווי – לדוגמה, הפרשות להתיישנות בגין מלאי והפרשות לחובות מסופקים בגין חיובים – אינה קיצוץ.

34. 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. לדוגמה, סכום ההכנסות שהוכרו משקף הנחות מסחריות (trade discounts) כלשהן והוזלות כמות (volume rebates) כלשהן שהישות מאפשרת. ישות מבצעת, במהלך העסקים הרגיל, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות, אלא נלוות לפעילויות הפקת ההכנסות העיקריות. ישות מציגה את התוצאות של עסקאות כאלה, כאשר הצגה זו משקפת את המהות של העסקה או של האירוע האחר על ידי קיצוץ בין הכנסה כלשהי לבין הוצאות קשורות שנובעות מאותה עסקה. לדוגמה:

(א) ישות מציגה רווחים והפסדים ממימוש של נכסים לא שוטפים, כולל השקעות ונכסים תפעוליים, על ידי ניכוי של הערך בספרים

של הנכס ושל הוצאות המכירה המתייחסות מסכום התמורה מהמימוש; וכן

(ב) ישות רשאית לקזז בין יציאות המתייחסות להפרשה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, אשר קיים בגינה שיפוי בהתאם להסדר חוזי עם צד שלישי (לדוגמה, הסכם אחריות של ספק), לבין השיפוי המתייחס.

35. נוסף על כך, 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. אולם, ישות מציגה בנפרד רווחים והפסדים כאלה אם הם מהותיים.

תדירות הדיווח

36. ישות תציג מערכת שלמה של דוחות כספיים (כולל מידע השוואתי) לפחות אחת לשנה. כאשר ישות משנה את סוף תקופת הדיווח שלה ומציגה דוחות כספיים לתקופה ארוכה יותר או קצרה יותר משנה אחת, ישות תיתן גילוי, נוסף על התקופה שכוסתה על ידי הדוחות הכספיים:

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

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

37. 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.

מידע השוואתי

מידע השוואתי מינימלי

38. ישות תציג מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת לגבי כל הסכומים המדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, למעט כאשר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מתירים או דורשים אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי אם הוא רלוונטי להבנת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת.

38א. ישות תציג, לכל הפחות, שני דוחות על המצב הכספי, שני דוחות על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, שני דוחות נפרדים על הרווח או הפסד (אם מוצגים), שני דוחות על תזרימי המזומנים ושני דוחות על השינויים בהון וביאורים קשורים.

38. במקרים אחדים, מידע מילולי המסופק בדוחות הכספיים לתקופה הקודמת (לתקופות הקודמות) ממשוך 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. משתמשים עשויים להפיק תועלת מגילוי של מידע לכך שאי-הוודאות הייתה קיימת בסוף התקופה הקודמת וגילוי מידע לגבי הצעדים שנקטו במהלך התקופה כדי לברר את אי-הוודאות.

מידע השוואתי נוסף

38ג. ישות רשאית להציג מידע השוואתי נוסף על הדוחות הכספיים ההשוואתיים המינימליים הנדרשים על ידי תקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים, כל עוד מידע זה מוכן בהתאם לתקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים. מידע השוואתי זה עשוי לכלול דוח אחד או יותר מהדוחות שסעיף 10 מתייחס אליהם, אך אינו צריך להיות מורכב ממערכת שלמה של דוחות כספיים. כאשר זה המקרה, הישות תציג בביאורים מידע המתייחס לדוחות נוספים אלה.

38ד. לדוגמה, ישות עשויה להציג דוח שלישי על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר (ובכך להציג את התקופה השוטפת, את התקופה הקודמת ותקופה אחת נוספת להשוואה). אולם, הישות אינה נדרשת להציג דוח שלישי על המצב הכספי, דוח שלישי על תזרימי המזומנים או דוח שלישי על השינויים בהון (כלומר דוח כספי נוסף להשוואה). הישות נדרשת להציג בביאורים לדוחות הכספיים את המידע ההשוואתי המתייחס לדוח הנוסף על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר הזה.

39–40. [בוטל]

שינוי במדיניות חשבונאית, הצגה מחדש למפרע או סיווג מחדש

40א. ישות תציג דוח שלישי על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת נוסף על הדוחות הכספיים ההשוואתיים המינימליים הנדרשים בסעיף 38א אס:

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

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

40.ב. בנסיבות המתוארות בסעיף 40א, ישות תציג שלושה דוחות על המצב הכספי:

(א) לסוף התקופה השוטפת;

(ב) לסוף התקופה הקודמת; וכן

(ג) לתחילת התקופה הקודמת.

40.ג. כאשר ישות נדרשת להציג דוח נוסף על המצב הכספי בהתאם לסעיף 40א, היא תיתן גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 41–44 ועל ידי תקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, היא אינה צריכה להציג את הביאורים המתייחסים לדוח הפתיחה על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת.

40.ד. המועד של דוח הפתיחה על המצב הכספי הזה יהיה תחילת התקופה הקודמת ללא קשר אם דוחות כספיים של ישות מציגים מידע השוואתי לתקופות מוקדמות יותר (כפי שמותר בסעיף 38ג).

41. אם ישות משנה את ההצגה או את הסיווג של פריטים בדוחותיה הכספיים, היא תסווג מחדש מספרי השוואה, אלא אם כן סיווג מחדש הוא לא מעשי. כאשר ישות מסווגת מחדש מספרי השוואה, 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.

42. כאשר זה לא מעשי לסווג מחדש מספרי השוואה, ישות תיתן גילוי:

(א) לסיבה שבגינה הסכומים לא סווגו מחדש, וכן

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

43. שיפור יכולת ההשוואה הבין-תקופתית של מידע מסייע למשתמשים בקבלת החלטות כלכליות, בפרט על ידי מתן האפשרות לבחינה של מגמות במידע כספי לצורכי חיזוי. בנסיבות אחרות, זה לא מעשי לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופה קודמת מסוימת כדי להשיג יכולת השוואה לתקופה השוטפת. לדוגמה, ייתכן שישות לא אספה נתונים בתקופה הקודמת (בתקופות הקודמות) באופן שמאפשר סיווג מחדש, וייתכן שיהיה זה לא מעשי לשחזר את המידע.

44. תקן חשבונאות בינלאומי 8 קובע את התיאומים למידע השוואתי הנדרשים כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית או מתקנת טעות.

עקביות ההצגה

45. ישות תשמור על ההצגה והסיווג של פריטים בדוחות הכספיים מתקופה אחת לזו שלאחריה, אלא אם כן:

(א) בעקבות שינוי משמעותי במהות של הפעילויות של הישות או בעקבות סקירה של הדוחות הכספיים שלה, ברור שהצגה או סיווג אחרים יהיו מתאימים יותר בהתחשב בקריטריונים לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8; או

(ב) תקן דיווח כספי בינלאומי דורש שינוי בהצגה.

46. לדוגמה, רכישה או מימוש משמעותיים, או סקירה של ההצגה של הדוחות הכספיים, עשויים להראות שיש צורך להציג את הדוחות הכספיים באופן שונה. ישות משנה את ההצגה של דוחותיה הכספיים רק אם ההצגה לאחר השינוי מספקת מידע שהוא מהימן ורלוונטי יותר למשתמשים בדוחות הכספיים וגם סביר שהמבנה החדש ימשיך, כך שיכולת ההשוואה אינה נפגמת. כאשר שינויים כאלה בהצגה מבוצעים, ישות מסווגת מחדש את המידע ההשוואתי שלה בהתאם לסעיפים 41 ו-42.

מבנה ותוכן

מבוא

47. תקן זה דורש גילויים מסוימים בדוח על המצב הכספי או בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, או בדוח על השינויים בהון, ודורש גילוי לסעיפים אחרים בדוחות אלה או בביאורים. תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי המזומנים מפרט דרישות להצגה של מידע על תזרימי מזומנים.

48. בתקן זה נעשה לפעמים שימוש במונח "גילוי" במובן רחב, שכולל פריטים המוצגים בדוחות הכספיים. גילויים נדרשים גם בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים. גילויים כאלה יכולים להינתן בדוחות הכספיים, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת בתקן זה או בתקן דיווח כספי בינלאומי אחר.

זיהוי של הדוחות הכספיים

49. ישות תזזה בבירור את הדוחות הכספיים ותבדיל אותם ממידע אחר שנכלל באותו מסמך שפורסם.
50. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים חלים רק על דוחות כספיים, ואינם חלים בהכרח על מידע אחר המוצג בדוח שנתי, במסמך המוגש לרשות פיקוח (regulatory filing) או במסמך אחר. לפיכך, חשוב שמשתמשים יוכלו להבדיל מידע שהוכן תוך שימוש בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ממידע אחר שעשוי להיות שימושי למשתמשים אך אינו כפוף לדרישות אלה.
51. ישות תזזה בבירור כל זוח כספי ואת הביאורים. נוסף על כך, ישות תציג באופן בולט את המידע המפורט 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 אינדיווידואלית או של קבוצה של ישויות;
- (ג) המועד של סוף תקופת הדיווח או התקופה שמכוסה על ידי מערכת הדוחות הכספיים או הביאורים;
- (ד) מטבע ההצגה, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 21; וכן
- (ה) מידת העיגול (rounding) שנעשה בה שימוש לצורך ההצגה של סכומים בדוחות הכספיים.
52. ישות מקיימת את הדרישות בסעיף 51 על ידי הצגת כותרות מתאימות לעמודים, לדוחות, לביאורים, לטורים וכדומה. שיקול דעת נדרש בקביעת הדרך הטובה ביותר להצגת מידע כזה. לדוגמה, כאשר ישות מציגה את הדוחות הכספיים באופן אלקטרוני, לא תמיד נעשה שימוש בדפים נפרדים; במצב זה ישות מציגה את הפריטים לעיל כדי להבטיח שהמידע שנכלל בדוחות הכספיים ניתן להבנה.
53. לעיתים קרובות, ישות גורמת לדוחות כספיים להיות מובנים יותר באמצעות הצגת מידע באלפי יחידות או במיליוני יחידות של מטבע ההצגה. הצגה זו מקובלת כל עוד הישות נותנת גילוי למידת העיגול ואינה משמיטה מידע מהותי.

דוח על המצב הכספי

מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי

54. הדוח על המצב הכספי יכול לכלול סעיפים המציגים את הסכומים הבאים:

- (א) רכוש קבוע;
- (ב) נדל"ן להשקעה;
- (ג) נכסים בלתי מוחשיים;
- (ד) נכסים פיננסיים (למעט סכומים המוצגים לפי (ה), (ח) ו-(ט));
- (דא) תיקים של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שהם נכסים, המפוצלים כנדרש על ידי סעיף 78 לתקן דיווח כספי בינלאומי 17;
- (ה) השקעות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני;
- (ו) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 *חקלאות*;
- (ז) מלאי;
- (ח) חייבים מסחריים וחייבים אחרים;
- (ט) מזומנים ושווי מזומנים;
- (י) סך הכול של נכסים שמסווגים כמוחזקים למכירה ושל נכסים שנכללים בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו;
- (יא) זכאים מסחריים וזכאים אחרים;
- (יב) הפרשות;
- (יג) התחייבויות פיננסיות (למעט סכומים המוצגים לפי (יא) ו-(יב));
- (יגא) תיקים של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שהם התחייבויות, המפוצלים כנדרש על ידי סעיף 78 לתקן דיווח כספי בינלאומי 17;

(יד) התחייבויות ונכסים עבור מסים שוטפים, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה;

(טו) התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 12;

(טז) התחייבויות שנכללות בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5;

(יז) זכויות שאינן מקנות שליטה, המוצגות בתוך ההון; וכן

(יח) הון מונפק וקרנות הניתנים לייחוס לבעלים של החברה האם.

55. ישות תציג סעיפים (כולל על ידי פיצול הסעיפים הרשומים בסעיף 54), כותרות וסיכומי ביניים נוספים בדוח על המצב הכספי, כאשר הצגה כזו רלוונטית להבנת המצב הכספי של הישות.

55א. כאשר ישות מציגה סיכומי ביניים בהתאם לסעיף 55, סיכומי ביניים אלה:

(א) יורכבו מסעיפים הכוללים סכומים שהוכרו ושנמדדו בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;

(ב) יוצגו ותינתן להם כותרת באופן שעושה את הסעיפים המהווים את סיכום הביניים ברורים ומובנים;

(ג) יהיו עקביים מתקופה לתקופה, בהתאם לסעיף 45; וכן

(ד) לא יוצגו במידה רבה יותר של הבלטה מאשר סיכומי הביניים והסיכומים הנדרשים בדוח על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

56. 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).

57. תקן זה אינו קובע את הסדר או את המתכונת שלפיהם ישות מציגה פריטים. סעיף 54 פשוט מספק רשימה של פריטים שהם שונים מספיק במהותם או במאפיין הפעילות שלהם כדי שתידרש הצגה נפרדת בדוח על המצב הכספי. נוסף על כך:

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

(ב) 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 מידע שהוא רלוונטי להבנה של המצב הכספי של הישות. לדוגמה, מוסד כספי רשאי לתקן את התיאורים שצוינו לעיל כדי לספק מידע שהוא רלוונטי לפעילויות של מוסד כספי.

58. ישות מפעילה שיקול דעת אם להציג בנפרד פריטים נוספים בהתבסס על בחינה של:

- (א) המהות והנזילות של נכסים;
- (ב) מאפיין הפעילות של נכסים בתוך הישות; וכן
- (ג) הסכומים, המהות והעיתוי של התחייבויות.

59. השימוש בבסיסי מדידה שונים לסוגי נכסים שונים מצביע על כך שהמהות שלהם או מאפיין הפעילות שלהם שונה, ולפיכך, ישות מציגה אותם בתור סעיפים נפרדים. לדוגמה, ניתן להציג סוגים שונים של רכוש קבוע לפי עלות או לפי סכומים משוערכים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16.

הבחנה בין שוטף לבין לא שוטף

60. ישות תציג נכסים שוטפים ולא שוטפים והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה בהתאם לסעיפים 66–76ב, אלא אם כן הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע שהוא מהימן ורלוונטי יותר. כאשר חריג זה חל, ישות תציג את כל הנכסים וההתחייבויות לפי סדר נזילות.

61. בכל שיטת הצגה שאומצה, ישות תיתן גילוי לסכום החזוי להיות מושב או מסולק לאחר יותר משנים-עשר חודש לגבי כל סעיף נכסים וכל סעיף התחייבויות המשלבים סכומים החזויים להיות מושבים או מסולקים:

- (א) תוך לא יותר משנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח, וכן
- (ב) תוך יותר משנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח.

62. 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 בפעילויות לזמן ארוך של הישות. הסיווג הנפרד גם מבליט נכסים שחזוי שימומשו במהלך המחזור התפעולי השוטף והתחייבויות שמועד הסילוק שלהן יחול במהלך אותה תקופה.

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

64. ביישום סעיף 60, ישות רשאית להציג חלק מהנכסים ומהתחייבויות שלה תוך שימוש בסיווג על בסיס שוטף/לא שוטף ואחרים לפי סדר נזילות כאשר הצגה זו מספקת מידע שהוא מהימן ורלוונטי יותר. הצורך בהצגה על בסיס מעורב עשוי להיווצר כאשר לישות יש פעילויות מגוונות.

65. מידע לגבי המועדים החזויים למימוש של נכסים ושל התחייבויות הוא שימושי לצורך בחינת הנזילות וכושר הפירעון של ישות. תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים דורש גילוי למועדי 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 לסכום המלאי שחזוי שיושב לאחר יותר משנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח.

נכסים שוטפים

66. ישות תסווג נכס כשוטף כאשר:

(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 שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח; או

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

ישות תסווג את כל הנכסים האחרים כלא שוטפים.

67. 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.

68. 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 הישות, ההנחה היא שהוא שנים-עשר חודש. נכסים שוטפים כוללים נכסים (כמו מלאי וחייבים מסחריים) שנמכרים, נצרכים או ממומשים כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל גם כאשר לא חזוי שהם ימומשו בתוך שנים-עשר 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

69. ישות תסווג התחייבות כשוטפת כאשר:

- (א) היא צופה לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;
- (ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר;
- (ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח; או
- (ד) אין לישות את הזכות בסוף תקופת הדיווח לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח.

ישות תסווג את כל ההתחייבויות האחרות כלא שוטפות.

מחזור תפעולי רגיל (סעיף 69(א))

70. התחייבויות שוטפות אחדות, כמו זכאים מסחריים וצבירות אחדות בגין עלויות של עובדים ובגין עלויות תפעוליות אחרות, הן חלק מההון החוזר שנעשה בו שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות. ישות מסווגת פריטים תפעוליים כאלה כהתחייבויות שוטפות, גם אם מועד הסילוק שלהם יחול לאחר יותר משנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח. אותן 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 שנים-עשר חודש.

החזקה בעיקר לצורך מסחר (סעיף 69(ב)) או מועד הסילוק יחול במהלך שנים-עשר חודש (סעיף 69(ג))

71. התחייבויות שוטפות אחרות אינן מסולקות כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל, אך מועד הסילוק שלהן יחול במהלך שנים-עשר 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 ההכנסה 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 שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח, הן התחייבויות לא שוטפות, בכפוף לסעיפים 72א–75.

72. ישות מסווגת את ההתחייבויות הפיננסיות שלה כשוטפות כאשר מועד הסילוק שלהן יחול במהלך שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח, גם אם:

- (א) התקופה המקורית הייתה ארוכה יותר משנים-עשר חודש, וכן
- (ב) הסכם לזמן ארוך למחזור (refinance) או לדחיית מועדי פירעון של תשלומים הושלם לאחר תקופת הדיווח ולפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום.

זכות לדחות סילוק למשך לפחות שנים-עשר חודש (סעיף 69(ד))

72א. זכות של ישות לדחות סילוק של התחייבות למשך לפחות שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח חייבת להיות ממשית וכן כפי שמומחש בסעיפים 72ב–75, חייבת להיות קיימת בסוף תקופת הדיווח.

72ב. זכות של ישות לדחות סילוק של התחייבות הנובעת מהסדר הלוואה למשך לפחות שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח עשויה להיות כפופה לכך שהישות תציית לתנאים שנקבעו בהסדר הלוואה זה (יכונן להלן: "אמות מידה"). לצורכי יישום סעיף 69(ד), אמות מידה כאלה:

(א) משפיעות על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח – כמומחש בסעיפים 74–75 – 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).

73. אם לישות יש זכות בסוף תקופת הדיווח לגלגל (roll over) מחויבות למשך לפחות שנים-עשר 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.

74. 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 לפרסום של הדוחות הכספיים, שלא לדרוש תשלום כתוצאה מההפרה. ישות מסווגת את ההתחייבות כשוטפת מאחר שבסוף תקופת הדיווח אין לישות את הזכות לדחות את הסילוק שלה למשך לפחות שנים-עשר חודש לאחר מועד זה.

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

א.75 סיווג של התחייבות אינו מושפע מהסבירות שהישות תממש את זכותה לדחות סילוק של ההתחייבות למשך לפחות שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח. אם ההתחייבות מקיימת את הקריטריונים בסעיף 69 לסיווג כלא שוטפת, היא מסווגת כלא שוטפת גם אם ההנהלה מתכוונת או צופה שהישות תסלק את ההתחייבות תוך שנים-עשר 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 בדוחותיה הכספיים להבין את ההשפעה של ההתחייבות על המצב הכספי של הישות (ראה סעיפים 17(ג) ו-76(ד)).

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

(א) מחזור לזמן ארוך של התחייבות המסווגת כשוטפת (ראה סעיף 72);

(ב) תיקון של הפרה של הסדר הלוואה לזמן ארוך המסווג כשוטף (ראה סעיף 74);

(ג) הענקת תקופת ארכה על ידי המלווה כדי לתקן הפרה של הסדר הלוואה לזמן ארוך המסווג כשוטף (ראה סעיף 75); וכן

(ד) סילוק של התחייבות המסווגת כלא שוטפת (ראה סעיף 75א).

76.א. ביישום סעיפים 69–75, 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 שנים-עשר חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיף 72ב(ב)). במצבים כאלה, הישות תיתן גילוי למידע בביאורים המאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את הסיכון שההתחייבויות עשויות לעמוד לפירעון בתוך שנים-עשר 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 עשויה 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 69א), 69ג ו-69ד))

76.א. 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 76ב חל.

76.ב. תנאים של התחייבות אשר לבחירת הצד שכנגד יכולים לגרום לסילוק 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 מכשירים פיננסיים: הצגה הישות מסווגת את האופציה כמכשיר הוני ומכירה באופציה בנפרד מההתחייבות כרכיב הוני של מכשיר פיננסי מורכב.

מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי או בביאורים

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

78. רמת הפירוט שתסופק בסיווגי המשנה תלויה בדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ובגודל, במהות ובמאפיין הפעילות של הסכומים שמעורבים. ישות משתמשת גם בגורמים המפורטים בסעיף 58 כדי לקבוע את הבסיס לסיווג משני. הגילויים משתנים בין פריט לפריט, לדוגמה:

(א) פריטי רכוש קבוע מפוצלים לסוגים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16;

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

(ג) מלאי מפוצל, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי, לסיווגים כמו סחורה (merchandise), חומרי עזר בייצור, חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים;

(ד) הפרשות מפוצלות להפרשות בגין הטבות עובד ולפריטים אחרים; וכך

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

79. ישות תיתן גילוי לפריטים הבאים בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון או בביאורים:

(א) לגבי כל סוג 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 התקופה 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.

80. ישות ללא הון מניות, כמו שותפות או נאמנות, תיתן גילוי למידע שהוא שווה ערך למידע שנדרש על ידי סעיף 79(א), תוך הצגת שינויים במהלך התקופה בכל קטגוריה של זכויות בהון, והזכויות, הבכירות והמגבלות הנלוות לכל קטגוריה של זכויות בהון.

א80. אם ישות סיווגה מחדש בין התחייבויות פיננסיות לבין הון

(א) מכשיר פיננסי בר מכר המסווג כמכשיר הוני, או

(ב) מכשיר שמטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי של הנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק ושמסווג כמכשיר הוני

היא תיתן גילוי לסכום שסווג מחדש לכל קטגוריה וממנה (התחייבויות פיננסיות או הון) ולעיתוי ולסיבה לסיווג מחדש זה.

דוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר

81. [בוטל]

א81. הדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר (הדוח על הרווח הכולל) יציג, נוסף על החלק של הרווח או הפסד והחלק של הרווח הכולל האחר:

(א) רווח או הפסד;

(ב) סך רווח כולל אחר;

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

אם ישות מציגה דוח נפרד על הרווח או הפסד היא אינה מציגה את החלק של הרווח או הפסד בדוח המציג את הרווח הכולל.

81. ישות תציג את הפריטים הבאים, נוסף על החלק של הרווח או הפסד והחלק של הרווח הכולל האחר, כהקצאה של רווח או הפסד ושל רווח כולל אחר לתקופה:

(א) רווח או הפסד לתקופה הניתן לייחוס:

(i) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ii) לבעלים של החברה האם.

(ב) רווח כולל לתקופה הניתן לייחוס:

(i) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ii) לבעלים של החברה האם.

אם ישות מציגה רווח או הפסד בדוח נפרד, היא תציג את האמור ב-(א) בדוח זה.

מידע שיוצג בחלק של רווח או הפסד או בדוח על הרווח או הפסד

82. נוסף על הפריטים הנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, החלק של רווח או הפסד או הדוח על הרווח או הפסד יכלול סעיפים המציגים את הסכומים הבאים לתקופה:

(א) הכנסות, תוך הצגה בנפרד של:

(i) הכנסות ריבית שחושבו תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית; וכן

(ii) הכנסות ביטוח (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 17);

(אא) רווחים והפסדים הנובעים מגריעה של נכסים פיננסיים שנמדדו בעלות מופחתת;

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

(אג) הכנסות או הוצאות מחוזי ביטוח משנה מוחזקים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 17);

(ב) עלויות מימון;

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

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

(בג) הכנסות מימון או הוצאות מימון מחוזי ביטוח משנה מוחזקים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 17);

(ג) חלק ברווח או הפסד של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני;

(גא) אם נכס פיננסי מסווג מחדש מקטגוריית המדידה של עלות מופחתת כך שהוא נמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, רווח או הפסד כלשהם הנובעים מהפרש בין העלות המופחתת הקודמת של הנכס הפיננסי לבין שווי הוגן במועד הסיווג מחדש (כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9);

(גב) אם הנכס הפיננסי מסווג מחדש מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר, כך שהוא נמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, רווח או הפסד מצטברים כלשהם שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר אשר מסווגים מחדש לרווח או הפסד;

(ד) הוצאות מסים;

(ה) [בוטל]

(הא) סכום יחיד עבור הסיכום של פעילויות שהופסקו (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 5).

(ו)–(ט) [בוטל]

מידע שיוצג בחלק של הרווח הכולל האחר

82. החלק של הרווח הכולל האחר יציג סעיפים בגין הסכומים לתקופה של:

(א) פריטים של רווח כולל אחר (לא כולל הסכומים בסעיף (ב)), המסווגים לפי מהות והמקובצים לפי אלה, שבהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים:

(i) לא יסווגו מחדש לאחר מכן לרווח או הפסד; וכן

(ii) יסווגו מחדש לאחר מכן לרווח או הפסד כאשר תנאים ספציפיים מתקיימים.

(ב) החלק ברווח כולל אחר של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, המופרדים לחלק של פריטים, שבהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים:

(i) לא יסווגו מחדש לאחר מכן לרווח או הפסד; וכן

(ii) יסווגו מחדש לאחר מכן לרווח או להפסד כאשר תנאים ספציפיים מתקיימים.

.83 [בוטל]

.84 [בוטל]

.85 ישות תציג סעיפים (כולל על ידי פיצול הסעיפים הרשומים בסעיף 82), כותרות וסיכומי ביניים נוספים בדוח המציג (בדוחות המציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר, כאשר הצגה זו רלוונטית להבנת הביצועים הכספיים של הישות.

.א85 כאשר ישות מציגה סיכומי ביניים בהתאם לסעיף 85, סיכומי ביניים אלה:

(א) יורכבו מסעיפים הכוללים סכומים שהוכרו ושנמדדו בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;

(ב) יוצגו ותינתן להם כותרת באופן שעושה את הסעיפים המהווים את סיכום הביניים ברורים ומובנים;

(ג) יהיו עקביים מתקופה לתקופה, בהתאם לסעיף 45; וכן

(ד) לא יוצגו במידה רבה יותר של הבלטה מאשר סיכומי הביניים והסיכומים הנדרשים בדוח המציג (בדוחות המציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

.ב85 ישות תציג את הסעיפים בדוח המציג (בדוחות המציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר המתאימים סיכומי ביניים כלשהם המוצגים בהתאם לסעיף 85 לסיכומי הביניים או לסיכומים הנדרשים בדוח כזה (בדוחות כאלה) לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

.86 מאחר שההשפעות של הפעילויות השונות, העסקאות השונות ואירועים אחרים של ישות שונות בתדירות, בפרטנציאל לרווח או להפסד ובכושר החיזוי, הגילוי לרכיבים של הביצועים הכספיים מסייע למשתמשים להבין את הביצועים הכספיים שהושגו ולהכין תחזיות לגבי הביצועים

הכספיים בעתיד. ישות כוללת סעיפים נוספים בדוח המציג (בדוחות המציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר ומתקנת את התיאורים (descriptions) שנעשה בהם שימוש ואת הסדר של הפריטים, כאשר הדבר נחוץ כדי להסביר את המרכיבים של הביצועים הכספיים. ישות שוקלת גורמים הכוללים מהותיות ואת המהות ואת מאפיין הפעילות של פריטי ההכנסה וההוצאה. לדוגמה, מוסד כספי רשאי לתקן את התיאורים כדי לספק מידע רלוונטי לפעילויות של מוסד כספי. ישות אינה מקוזזת בין פריטי הכנסה והוצאה אלא אם כן הקריטריונים בסעיף 32 מתקיימים.

87. ישות לא תציג פריטי הכנסה והוצאה כלשהם כפריטים מיוחדים (extraordinary), בדוח המציג (בדוחות המציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר או בביאורים.

רווח או הפסד לתקופה

88. ישות תכיר בכל הפריטים של הכנסה והוצאה בתקופה ברווח או הפסד, אלא אם כן תקן דיווח כספי בינלאומי דורש או מתיר אחרת.

89. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחדים קובעים נסיבות שבהן ישות מכירה בפריטים מסוימים מחוץ לרווח או הפסד בתקופה השוטפת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 קובע שתי נסיבות כאלה: התיקון של טעויות וההשפעה של שינויים במדיניות חשבונאית. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים או מתירים שלא לכלול ברווח או הפסד רכיבים של רווח כולל אחר אשר מקיימים את ההגדרה של הכנסה (income) או את ההגדרה של הוצאה במסגרת המושגית (ראה סעיף 7).

רווח כולל אחר לתקופה

90. ישות תיתן גילוי, בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בביאורים, לסכום המסים על ההכנסה המתייחס לכל פריט של רווח כולל אחר, כולל תיאומים בגין סיווג מחדש.

91. 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.

אם ישות בוחרת בחלופה (ב), היא תקצה את המס בין הפריטים שייתכן שיסווגו מחדש לאחר מכן לחלק של הרווח או הפסד לבין אלה שלא יסווגו מחדש לאחר מכן לחלק של הרווח או הפסד.

92. ישות תיתן גילוי לתיאומים בגין סיווג מחדש, המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר.

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

94. ישות רשאית להציג תיאומים בגין סיווג מחדש בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בביאורים. ישות המציגה תיאומים בגין סיווג מחדש בביאורים מציגה את הפריטים של רווח כולל אחר לאחר תיאומים בגין סיווג מחדש מתייחסים כלשהם.

95. 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 קטן (ד) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 בהקשר לגידורי תזרים מזומנים).

96. 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 הטבה מוגדרת המוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19. רכיבים אלה מוכרים ברווח כולל אחר ואינם מסווגים מחדש לרווח או הפסד בתקופות עוקבות. ניתן 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 העתיד של חוזה אקדמה או במרווחי מטבע חוץ בסיסיים של מכשיר פיננסי) סכומים מועברים מקרן גידור תזרים המזומנים או מרכיב נפרד של הון, בהתאמה, ונכללים ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של נכס או של התחייבות. סכומים אלה מועברים ישירות לנכסים או להתחייבויות.

מידע שיוצג בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בביאורים

97. כאשר פריטי הכנסה והוצאה הם מהותיים, ישות תיתן גילוי נפרד למהות ולסכום שלהם.

98. נסיבות שיגרמו לכך שיינתן גילוי נפרד לפריטי הכנסה והוצאה כוללות:

(א) הורדות ערך של מלאי לשווי מימוש נטו או של רכוש קבוע לסכום בר השבה, וכן ביטולים של הורדות ערך כאלה;

(ב) שינויים מבניים של הפעילויות של ישות וביטולים של הפרשות כלשהן בגין העלויות של שינוי מבני;

(ג) מימושים של פריטי רכוש קבוע;

(ד) מימושים של השקעות;

(ה) פעילויות שהופסקו;

(ו) יישוב של תביעות; וכן

(ז) ביטולים אחרים של הפרשות.

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

100. מומלץ שישויות יציגו את הניתוח לפי סעיף 99 בדוח המציג (בדוחות המציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר.

101. הוצאות מפוצלות לסיווגי משנה כדי להבליט רכיבים של הביצועים הכספיים שיתכן שקיימים ביניהם הבדלים במונחים של תדירות, פוטנציאל לרווח או להפסד וכושר חיזוי. ניתוח זה מובא באחת משתי צורות.

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

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

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

| | |
|-----|----------------|
| X | הכנסות |
| (X) | עלות המכירות |
| X | רווח גולמי |
| X | הכנסה אחרת |
| (X) | עלויות הפצה |
| (X) | הוצאות מנהליות |
| (X) | הוצאות אחרות |
| X | רווח לפני מס |

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

105. הבחירה בין שיטת מאפיין הפעילות של ההוצאה לבין שיטת מהות ההוצאה תלויה בגורמים היסטוריים וענפיים ובמהות של הישות. שתי השיטות מצביעות על העלויות שעשויות להשתנות, באופן ישיר או עקיף, יחד עם רמת המכירות או הייצור של הישות. מאחר שלכל שיטת הצגה יש יתרונות עבור סוגים שונים של ישויות, תקן זה דורש מההנהלה לבחור את ההצגה שהיא מהימנה ורלוונטית יותר. אולם, מאחר שמידע לגבי מהות ההוצאות הוא שימושי לצורך חיזוי תזרימי מזומנים עתידיים, נדרש גילוי נוסף כאשר משתמשים בסיווג לפי מאפיין הפעילות של ההוצאה. בסעיף 104, למונח "הטבות עובד" יש אותה משמעות כמו בתקן חשבונאות בינלאומי 19.

דוח על השינויים בהון

מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון

106. ישות תציג דוח על השינויים בהון כנדרש בהתאם לסעיף 10. הדוח על השינויים בהון כולל את המידע הבא:

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

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

(ג) [בוטל]

(ד) לגבי כל רכיב של הון, התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה לבין הערך בספרים בסופה, תוך גילוי נפרד (לכל הפחות) לשינויים 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.

מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או בביאורים

106א. לגבי כל רכיב של הון, ישות תציג בדוח על השינויים בהון או בביאורים ניתוח של רווח כולל אחר לפי פריט (ראה סעיף 106(ד)(ii)).

107. **ישות תציג בדוח על השינויים בהון או בביאורים את סכום הדיבידנדים שהוכרו כחלוקות לבעלים במהלך התקופה ואת הסכום המתייחס של דיבידנדים למניה.**
108. בסעיף 106, הרכיבים של ההון כוללים, לדוגמה, כל סוג של הון מושקע (contributed), את היתרה שנצברה של כל סוג של רווח כולל אחר ואת העודפים.
109. 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 (כמו 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.
110. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש תיאומים למפרע כדי לבטא שינויים במדיניות חשבונאית, במידה שהדבר מעשי, למעט כאשר הוראות המעבר של תקן דיווח כספי בינלאומי אחר דורשות אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש גם 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 תקן דיווח כספי בינלאומי דורש תיאום למפרע של רכיב אחר של הון. סעיף 106(ב) דורש גילוי בדוח על השינויים בהון לסך הכול התיאום לגבי כל רכיב של הון שנגרם כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית, ובנפרד, כתוצאה מתיקונים של טעויות. יינתן גילוי לתיאומים אלה לכל תקופה קודמת ולתחילת התקופה.

דוח על תזרימי המזומנים

111. מידע על תזרימי מזומנים נותן למשתמשים בדוחות כספיים בסיס לבחון את היכולת של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים ואת הצרכים של הישות לנצל את תזרימי מזומנים אלה. תקן חשבונאות בינלאומי 7 מפרט דרישות להצגה ולגילוי של מידע על תזרימי מזומנים.

ביאורים

מבנה

112. **הביאורים:**

(א) יציגו מידע לגבי הבסיס להכנה של הדוחות הכספיים ולגבי המדיניות החשבונאית הספציפית שנעשה בה שימוש בהתאם לסעיפים 117–124;

(ב) ייתנו גילוי למידע שנדרש על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שאינו מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים; וכן

(ג) יספקו מידע שאינו מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, אך הוא רלוונטי להבנה של כל אחד מהם.

113. ישות תציג ביאורים באופן שיטתי, 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 על המצב הכספי ובדוח (ובדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר ובדוחות על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים, למידע קשור כלשהו בביאורים.

114. דוגמאות לסידור שיטתי או לקיבוץ שיטתי של הביאורים כוללות:

(א) מתן הבלטה לתחומי הפעילות שלה שהישות מחשיבה כרלוונטיים ביותר להבנה של הביצועים הכספיים שלה ושל המצב הכספי שלה, כמו קיבוץ יחד של מידע לגבי פעילויות תפעוליות 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 הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר ובדוח על המצב הכספי, כמו:

(i) הצהרה על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (ראה סעיף 16);

(ii) מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית (ראה סעיף 117);

(iii) מידע תומך לגבי פריטים המוצגים בדוחות על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר ובדוחות על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים, בסדר שבו כל דוח וכל סעיף מוצגים; 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).

115. [בוטל]

116. ישות רשאית להציג ביאורים שמספקים מידע לגבי הבסיס להכנה של הדוחות הכספיים ולגבי מדיניות חשבונאית ספציפית כחלק נפרד של הדוחות הכספיים.

גילוי למידע לגבי מדיניות חשבונאית

117. ישות תיתן גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית (ראה סעיף 7). 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.

A117. 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.

B117. 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 חשבונאות בינלאומי 8 בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי החל באופן ספציפי;

(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 122 ו-125; 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 להיווצר אם ישות מיישמת יותר מתקן דיווח כספי אחד לסוג של עסקאות מהותיות.

117ג. מידע לגבי מדיניות חשבונאית שמתמקד באופן שבו ישות יישמה את הדרישות של תקני 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.

117ד. אם ישות נותנת גילוי למידע לא מהותי לגבי מדיניות חשבונאית, מידע כזה לא יסווה מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית.

117ה. המסקנה של ישות שמידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא לא מהותי אינה משפיעה על דרישות הגילוי המתייחסות המפורטות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

118–121. [בוטל]

122. לצד מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית או במסגרת ביאורים אחרים, ישות תיתן גילוי לשיקולי הדעת, חוץ מאלה שכרוכים באמידה (ראה סעיף 125), שהופעלו על ידי ההנהלה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות ושיש להם את ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים.

123. ההנהלה מפעילה שיקולי דעת שונים בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות, חוץ מאלה שכרוכים באמידה, שעשויים להשפיע בצורה משמעותית על הסכומים שהיא מכירה בהם בדוחות הכספיים. לדוגמה, ההנהלה מפעילה שיקולי דעת כדי לקבוע:

(א) [בוטל]

(ב) 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;

(ג) אם מכירות מסוימות של סחורות הן, במהות, הסדרי מימון ולפיכך אינן גורמות להכנסות; וכן

(ד) אם התנאים החוזיים של נכס פיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה.

124. חלק מהגילויים שניתנו בהתאם לסעיף 122 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 נדליין להשקעה דורש גילוי לקריטריונים שפותחו על ידי הישות כדי להבדיל בין נדליין להשקעה לבין נדליין בשימוש-בעלים ולבין נדליין המוחזק למכירה במהלך העסקים הרגיל, כאשר קיים קושי לסווג את הנדליין.

מקורות לאי-ודאות באמידה

125. 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 והתחייבויות האלה:

(א) המהות שלהם, וכן

(ב) הערכים בספרים שלהם בסוף תקופת הדיווח.

126. קביעת הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות אחדים דורשת אמידה של ההשפעות של אירועים עתידיים לא ודאיים על הנכסים והתחייבויות 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 לטווח ארוך כגון מחויבויות פנסיוניות. אומדנים אלה כוללים הנחות לגבי פריטים כמו התיאום בגין סיכון לתזרימי מזומנים או לשיעורי היוון, שינויים עתידיים במשכורות ושינויים עתידיים במחירים שמשפיעים על עלויות אחרות.

127. ההנחות והמקורות האחרים לאי-ודאות באמידה שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 125 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.

128. הגילויים בסעיף 125 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.

129. ישות מציגה את הגילויים הנדרשים בסעיף 125 בצורה שמסייעת למשתמשים בדוחות כספיים להבין את שיקולי הדעת שהנהלה 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.

130. תקן זה אינו דורש מישות לתת גילוי למידע תקציבי או לתחזיות לצורך הגילויים לפי סעיף 125.

131. לפעמים זה לא 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.

132. הגילויים בסעיף 122 לגבי שיקולי דעת מסוימים שהנהלה הפעילה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות אינם מתייחסים לגילויים של מקורות לאי-ודאות באמידה בסעיף 125.

133. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים גילוי לחלק מההנחות, אשר אחרת היה נדרש בהתאם לסעיף 125. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 37 דורש גילוי, בנסיבות מוגדרות, להנחות עיקריות המתייחסות לאירועים עתידיים שמושפעים על סוגים של הפרשות. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן* דורש גילוי להנחות משמעותיות (כולל לטכניקת הערכה (לטכניקת הערכה) ולנתונים)

שהישות משתמשת בהם בעת מדידת השווי ההוגן של נכסים ושל התחייבויות אשר מוצגים בשווי הוגן.

הון

134. **ישות תיתן גילוי למידע שמאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך את המטרות, המדיניות והתהליכים שלה לניהול הון.**

135. כדי לציית לסעיף 134, הישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

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

(ג) שינויים כלשהם ב-(א) וב-(ב) מהתקופה הקודמת.

(ד) אם במהלך התקופה 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, ההשלכות של אי-ציות כאמור.

הישות מבססת גילויים אלה על מידע שמסופק לצרכים פנימיים לאנשי מפתח בהנהלה.

136. ישות עשויה לנהל הון במספר דרכים ועשויה להיות כפופה למספר דרישות הון שונות. לדוגמה, קונגלומרט עשוי לכלול ישויות אשר מבצעות 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 מעוות את ההבנה של משתמש בדוחות כספיים לגבי משאבי ההון של ישות, הישות תיתן גילוי למידע נפרד לגבי כל דרישת הון שהישות כפופה לה.

מכשירים פיננסיים בני מכר המסווגים כהון

136.א. לגבי מכשירים פיננסיים בני מכר המסווגים כמכשירים הוניים, ישות תיתן גילוי (במידה שלא ניתן גילוי במקום אחר):

- (א) לתמצית נתונים כמותיים לגבי הסכום המסווג כהון;
- (ב) למטרות, למדיניות ולתהליכים שלה לניהול מחויבויותיה לרכוש חזרה או לפדות את המכשירים כאשר תידרש לעשות כן על ידי המחזיקים במכשירים, 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.

גילויים אחרים

137. ישות תיתן גילוי בביאורים:

- (א) לסכום של דיבידנדים שהוצעו או שהוכרזו לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום, אך לא הוכרו כחלוקה לבעלים במהלך התקופה, ולסכום המתייחס למניה; וכן
- (ב) לסכום של דיבידנדים בכורה מצטברים כלשהם שלא הוכרו.

138. ישות תיתן גילוי 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 (activities) העיקריות שלה;
- (ג) השם של החברה האם ושל החברה האם הסופית (ultimate parent) של הקבוצה; וכן
- (ד) אם הישות היא ישות מוגבלת בזמן, מידע לגבי אורך החיים שלה.

הוראות מעבר ומועד תחילה

139. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- 139א. תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) תיקן את סעיף 106. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקון ייושם לתקופה מוקדמת זו. התיקון ייושם למפרע.
- 139ב. *מכשירים פיננסיים בני מכל ומחויבויות הנובעות בפירוק* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 32 ותקן חשבונאות בינלאומי 1), פורסם בפברואר 2008, תיקן את סעיף 138 והוסיף את סעיפים 8א, 80א ו-136א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם את התיקונים המתאימים לתקן חשבונאות בינלאומי 32, לתקן חשבונאות בינלאומי 39, לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 וכן לפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 *מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים* באותו מועד.
- 139ג. סעיפים 68 ו-71 תוקנו על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- 139ד. [בוטל]
- 139ה. [בוטל]
- 139ו. סעיפים 106 ו-107 תוקנו וסעיף 106א הוסף על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם במאי 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.
- 139ז. [בוטל]
- 139ח. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 12, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 4, 119, 123 ו-124. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 12.

139ט. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 128 ו-133. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

139י. *הצגה של פריטים של רווח כולל אחר* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיפים 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ו-115, הוסיף את סעיפים 10א, 81א, 81ב ו-82א וביטל את סעיפים 12, 81, 83 ו-84. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2012, או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

139יא. תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד* (כפי שתוקן ביוני 2011) תיקן את ההגדרה של "רווח כולל אחר" בסעיף 7 ואת סעיף 96. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 19 (כפי שתוקן ביוני 2011).

139יב. *שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011*, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיפים 10, 38 ו-41, ביטל את סעיפים 39–40 והוסיף את סעיפים 38א–38ד ו-40א–40ד. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

139יג. [בוטל]

139יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 34. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

139טו. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ו-123 וביטל את סעיפים 139ה, 139ו ו-139יג. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

139טז. *יוזמת הגילויים* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם בדצמבר 2014, תיקן את סעיפים 10, 31, 54–55, 82א, 85, 113–114, 117, 119 ו-122, הוסיף את סעיפים 30א, 55א ו-85א וביטל את סעיפים 115 ו-120. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. ישויות אינן נדרשות לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 28–30 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ביחס לתיקונים אלה.

139.יז. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 123. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

139.יח. תקן דיווח כספי בינלאומי 17, שפורסם במאי 2017, תיקן את סעיפים 7, 54 ו-82. *תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 17*, שפורסם ביוני 2020, תיקן פעם נוספת את סעיף 54. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 17.

139.יט. *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים*, שפורסם בשנת 2018, תיקן את סעיפים 7, 15, 19–20, 23–24, 28 ו-89. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחרי. יישום מוקדם יותר מותר אם באותו מועד הישות מיישמת גם את כל התיקונים האחרים שבוצעו על ידי *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים*. ישות תיישם את התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 למפרע, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*. אולם, אם ישות קובעת כי יישום למפרע יהיה לא מעשי או יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, היא תיישם את התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 בהתייחס לסעיפים 23–28, 50–53 ו-154 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

139.כ. *הגדרה של מהותי* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8), שפורסם באוקטובר 2018, תיקן את סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ואת סעיף 5 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 וביטל את סעיף 6 לתקן חשבונאות בינלאומי 8. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחרי. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

139.כא. *סיווג של התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות* שפורסם בינואר 2020, תיקן את סעיפים 69, 73, 74 ו-76 והוסיף את סעיפים 72א, 75א, 76א ו-76ב. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחרי. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר לאחר פרסום *התחייבויות לא שוטפות עם אמות מידה* (ראה סעיף 139כג), היא תיישם גם את *התחייבויות לא שוטפות עם אמות מידה* לאותה תקופה. אם ישות מיישמת את סיווג *של התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות* לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

139.כב. *גילוי למדיניות חשבונאית*, שפורסם בפברואר 2021, תיקן את סעיפים 7, 10, 114, 117 ו-122, הוסיף את סעיפים 117א–117ב וביטל את סעיפים 118, 119 ו-121. *גילוי למדיניות חשבונאית* תיקן גם את IFRS Practice Statement 2 *הפעלת שיקולי דעת לגבי מהותיות*. ישות תיישם את התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקופות דיווח

שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

139כג. התחייבויות לא שוטפות עם אמות מידה, שפורסם באוקטובר 2022, תיקן את סעיפים 60, 71, 72א, 74 ו-139כא והוסיף את סעיפים 72ב ו-76תא. ישות תיישם:

(א) את התיקון לסעיף 139כא באופן מיידי בעת פרסום התחייבויות לא שוטפות עם אמות מידה.

(ב) את כל התיקונים האחרים למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיישם גם את סיווג של התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות לאותה תקופה. אם ישות מיישמת את התחייבויות לא שוטפות עם אמות מידה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2003)

140. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים שעודכן בשנת 2003, כפי שתוקן בשנת 2005.

