

תקן חשבונאות בינלאומי 34

דיווח כספי לתקופות ביניים

International Accounting Standard 34

Interim Financial Reporting

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 34 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
 - תקן דיווח כספי בינלאומי 19 *חברות בנות ללא אחריות דיווח ציבורית: גילויים* (פורסם במאי 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
- מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים

מטרת התקן

| | |
|-----|--|
| 1 | תחולה |
| 4 | הגדרות |
| 5 | תכולת דיווח כספי ביניים |
| 8 | רכיבים מינימליים של דיווח כספי ביניים |
| 9 | צורה ותכולה של דוחות כספיים ביניים |
| 15 | אירועים ועסקאות משמעותיים |
| 16א | גילויים אחרים |
| 19 | גילוי לציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים |
| 20 | תקופות שלגביהן נדרש להציג דוחות כספיים ביניים |
| 23 | מהותיות |
| 26 | גילוי בדוחות כספיים שנתיים |
| 28 | הכרה ומדידה |
| 28 | אותה מדיניות חשבונאית כמו בדוחות הכספיים השנתיים |
| 37 | הכנסות המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן |
| 39 | עלויות המתהוות באופן לא אחיד במהלך שנת הכספים |
| 40 | יישום כללי ההכרה והמדידה |
| 41 | שימוש באומדנים |
| 43 | הצגה מחדש של תקופות ביניים שדווחו בעבר |
| 46 | מועד תחילה |
| | דוגמאות להמחשה* |
| | בסיס למסקנות* |

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים (IAS 34) מפורט בסעיפים 1-60. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 34 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שנויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

מטרת תקן זה היא לקבוע את התכולה המינימלית של דיווח כספי ביניים וכן לקבוע את העקרונות להכרה ולמדידה בדוחות כספיים מלאים או תמציתיים לתקופת ביניים. דיווח כספי לתקופות ביניים זמין במועד (timely) ומהימן משפר את יכולתם של משקיעים, של נושים ושל אחרים להבין את יכולתה של ישות להפיק רווחים ותזרימי מזומנים ואת מצבה הכספי ואת נזילותה.

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 ניירות ערך 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים. הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים¹ מעודדת ישויות הנסחרות בציבור לספק דיווחים כספיים ביניים אשר תואמים את עקרונות 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.

¹ הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards Committee) הוחלפה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards Board), אשר החלה בפעילותה בשנת 2001.

2. כל דיווח כספי, שנתי או ביניים, נבחן בפני עצמו לגבי התאמתו לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. העובדה שייטכן שישות לא סיפקה דיווחים כספיים ביניים במהלך שנת כספים מסוימת או סיפקה דיווחים כספיים ביניים שאינם מצייתים לתקן זה, אינה מונעת מהדוחות הכספיים השנתיים של הישות מלהיות תואמים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.
3. אם דיווח כספי ביניים של ישות מתואר כמציית לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הוא חייב לציית לכל הדרישות של תקן זה. סעיף 19 דורש גילויים מסוימים בהקשר זה.

הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:
- תקופת ביניים (interim period)** היא תקופת דיווח כספי, הקצרה משנת כספים מלאה.

דיווח כספי ביניים (interim financial report) משמעו דיווח כספי הכולל מערכת שלמה של דוחות כספיים (כמתואר 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 חשבונאות בינלאומי 1 מגדיר מערכת שלמה של דוחות כספיים כמערכת הכוללת את הרכיבים הבאים:
- (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, מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית ומידע מסביר אחר;
- (הא) מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 38 ו-38א לתקן חשבונאות בינלאומי 1; 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 לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

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".

6. משיקולי זמינות במועד של המידע ומשיקולי עלות וכדי להימנע מחזרה על מידע שדווח בעבר, ישות עשויה להידרש או רשאית לבחור לספק פחות מידע במועדי ביניים בהשוואה לדוחותיה הכספיים השנתיים. תקן זה מגדיר את התכולה המינימלית של דיווח כספי ביניים ככוללת דוחות כספיים תמציתיים וביאורי הסבר נבחרים. הדיווח הכספי ביניים מיועד לספק עדכון למערכת השלמה של הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים. בהתאם לכך, הוא מתמקד בפעילויות, באירועים ובנסיבות חדשים ואינו משכפל מידע שדווח בעבר.

7. דבר מהנאמר בתקן זה אינו נועד לאסור על ישות או להרתיע אותה מלפרסם מערכת שלמה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 1) בדיווח הכספי ביניים שלה במקום דוחות כספיים תמציתיים וביאורי הסבר נבחרים. תקן זה אף אינו אוסר על ישות או מרתיע אותה מלכלול בדוחות כספיים ביניים תמציתיים יותר מאשר הסעיפים המינימליים או ביאורי ההסבר הנבחרים, כמפורט בתקן זה. הנחיות ההכרה והמדידה בתקן זה חלות גם על דוחות כספיים שלמים לתקופת ביניים, ודוחות כאלה יכללו את כל הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה (בפרט, את הגילויים של הביאורים הנבחרים בסעיף 16א), כמו גם את אלה הנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

רכיבים מינימליים של דיווח כספי ביניים

8. דיווח כספי ביניים יכלול, לכל הפחות, את הרכיבים הבאים:

(א) דוח תמציתי על המצב הכספי;

(ב) דוח תמציתי או דוחות תמציתיים על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר;

(ג) דוח תמציתי על השינויים בהון;

(ד) דוח תמציתי על תזרימי המזומנים; וכן

(ה) ביאורי הסבר נבחרים.

א8. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה מידע ביניים מתומצת מדוח זה.

צורה ותכולה של דוחות כספיים ביניים

9. אם ישות מפרסמת מערכת שלמה של דוחות כספיים בדיווח הכספי ביניים שלה, הצורה והתכולה של דוחות אלה יתאימו לדרישות של 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, לכל הפחות, את כל אחת ואחד מהכותרות ומסיכומי הביניים אשר נכללו בדוחותיה הכספיים השנתיים העדכניים ביותר ואת ביאורי ההסבר הנבחרים שנדרש על ידי תקן זה. סעיפים נוספים או ביאורים נוספים ייכללו אם השמטתם תגרום לדוחות הכספיים ביניים התמציתיים להיות מטעים.
11. בדוח אשר מציג רכיבים של רווח או הפסד לתקופת ביניים, ישות תציג רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה לאותה תקופה, כאשר הישות נמצאת בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 33 *דוח למניה*².
- 11א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כמתואר בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה בדוח זה.
12. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) מספק הנחיות לגבי המבנה של דוחות כספיים. הנחיות הביצוע לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ממחישות דרכים שבהן ניתן להציג את הדוח על המצב הכספי, את הדוח על הרווח הכולל ואת הדוח על השינויים בהון.
13. [בוטל]
14. דיווח כספי ביניים מוכן על בסיס מאוחד אם הדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר של הישות היו דוחות מאוחדים. הדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם אינם עקביים או בני השוואה לדוחות המאוחדים בדיווח הכספי השנתי העדכני ביותר. אם הדיווח הכספי השנתי של ישות כלל את הדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם נוסף על הדוחות הכספיים המאוחדים, תקן זה אינו מחייב ואינו אוסר את הכללתם של הדוחות הנפרדים של החברה האם בדיווח הכספי ביניים של הישות.

אירועים ועסקאות משמעותיים

15. ישות תכלול בדיווח הכספי ביניים שלה הסבר לגבי אירועים ועסקאות שהם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי של הישות ובביצועיה

² סעיף זה תוקן על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, שפורסם במאי 2008, כדי להבהיר את תחולת תקן חשבונאות בינלאומי 34.

מאז סוף תקופת הדיווח השנתית האחרונה. מידע שנתיך לו גילוי בהקשר לאירועים ולעסקאות אלה יעדכן את המידע הרלוונטי שהוצג בדיווח הכספי השנתי העדכני ביותר.

15.א. למשתמש בדיווח הכספי ביניים של ישות תהיה גישה לדיווח הכספי השנתי העדכני ביותר של אותה ישות. לפיכך, אין צורך שהביאורים לדיווח כספי ביניים יספקו עדכונים לא משמעותיים יחסית למידע אשר דווח בביאורים בדיווח הכספי השנתי העדכני ביותר.

15.ב. להלן רשימה של אירועים ועסקאות שיידרשו גילויים לגביהם אם הם משמעותיים: הרשימה אינה ממצה.

(א) הורדת ערך של מלאי לשווי מימוש נטו וביטול של הורדת ערך כזו;

(ב) הכרה בהפסד מירידת ערך של נכסים פיננסיים, של רכוש קבוע, של נכסים בלתי מוחשיים, של נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות או של נכסים אחרים, וכן ביטול של הפסד מירידת ערך כזה;

(ג) ביטול של הפרשות כלשהן בגין עלויות של שינוי מבני;

(ד) רכישות ומימושים של פריטי רכוש קבוע;

(ה) התקשרויות לרכישת רכוש קבוע;

(ו) יישוב של תביעות משפטיות;

(ז) תיקון של טעויות מתקופות קודמות;

(ח) שינויים בנסיבות עסקיות או כלכליות אשר משפיעים על השווי ההוגן של הנכסים הפיננסיים ושל התחייבויות הפיננסיות של הישות, בין אם נכסים או התחייבויות אלה מוכרים בשווי הוגן ובין אם בעלות מופחתת;

(ט) כשל אשראי כלשהו בהלוואה או הפרה כלשהי של הסכם הלוואה, אשר לא תוקנו עד לסוף תקופת הדיווח;

(י) עסקאות עם צדדים קשורים;

(יא) מעברים בין רמות של מדרג השווי ההוגן המשמשות למדידת השווי ההוגן של מכשירים פיננסיים;

(יב) שינויים בסיווג של נכסים פיננסיים כתוצאה משינוי במטרה או בשימוש של נכסים אלה; וכן

(יג) שינויים בהתחייבויות תלויות או בנכסים תלויים.

15. תקני דיווח כספי בינלאומיים אינדוידואליים מספקים הנחיות בנוגע לדרישות גילוי לגבי רבים מהפריטים המפורטים בסעיף 15.ב. כאשר אירוע או עסקה הם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי של ישות או בביצועיה מאז תקופת הדיווח השנתית האחרונה, הדיווח הכספי ביניים שלה צריך לספק הסבר של המידע הרלוונטי שנכלל בדוחות הכספיים של תקופת הדיווח השנתית האחרונה ולעדכן אותו.

16. [בוטל]

גילויים אחרים

16.א. נוסף על מתן גילוי לעסקאות ולאירועים משמעותיים בהתאם לסעיפים 15–15.ג, ישות תכלול את המידע המפורט להלן בביאורים לדוחות הכספיים ביניים שלה או במקום אחר בדיווח הכספי ביניים. הגילויים הבאים יינתנו בדוחות הכספיים ביניים או ייכללו על ידי הפניה מהדוחות הכספיים ביניים לדוח אחר כלשהו (כגון סקירת הנהלה או דוח סיכונים) שהוא זמין למשתמשים בדוחות הכספיים באותם תנאים כמו הדוחות הכספיים ביניים ובאותו מועד. אם למשתמשים בדוחות הכספיים אין גישה למידע הנכלל על ידי הפניה באותם תנאים ובאותו מועד, הדיווח הכספי ביניים אינו שלם. המידע דיווח, באופן רגיל, על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה.

(א) הצהרה שאותה מדיניות חשבונאית ואותן שיטות חישוב ננקטות בדוחות הכספיים ביניים בהשוואה לדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר, או, אם חלו שינויים במדיניות החשבונאית ובשיטות אלה, תיאור מהות השינוי והשפעתו.

(ב) הערות הסבר אודות העונתיות או המחזוריות של פעילויות ביניים.

(ג) המהות והסכום של פריטים המשפיעים על נכסים, התחייבויות, הון, רווח נקי או תזרימי מזומנים, שהם בלתי רגילים בשל מהותם, גודלם או שכיחותם.

(ד) המהות והסכום של שינויים באומדנים של סכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של שנת הכספים השוטפת או שינויים באומדנים של סכומים שדווחו בשנות כספים קודמות.

(ה) הנפקות, רכישות בחזרה ופירעונות של ניירות ערך המהווים חוב או של ניירות ערך הוניים.

(ו) דיבידנדים ששולמו (בסכום מצרפי או בסכום למניה), בנפרד לגבי מניות רגילות ולגבי מניות אחרות.

- (ז) המידע המגזרי הבא (גילוי מידע מגזרי נדרש בדיווח כספי ביניים של ישות רק אם תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות דורש מאותה ישות לתת גילוי למידע מגזרי בדוחותיה הכספיים השנתיים):
- (i) הכנסות מלקוחות חיצוניים, אם הן נכללות במידה של הרווח או הפסד מגזרי הנסקרת על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי או אם הן מסופקות בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
- (ii) הכנסות בין-מגזריות, אם הן נכללות במידה של הרווח או הפסד מגזרי הנסקרת על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי או אם הן מסופקות בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
- (iii) מידה של רווח או הפסד מגזרי.
- (iv) מידה של סך הכול הנכסים ושל סך הכול ההתחייבויות לגבי מגזר בר דיווח מסוים, אם סכומים כאלה מסופקים באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי ואם חל שינוי מהותי מהסכום שניתן לו גילוי בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים לגבי מגזר בר דיווח זה.
- (v) תיאור של הבדלים מהדוחות הכספיים השנתיים האחרונים בבסיס הפיצול למגזרים או בבסיס המדידה של רווח או הפסד מגזרי.
- (vi) התאמה בין סך הכול המידות של הרווח או הפסד של המגזרים בני הדיווח לבין הרווח או הפסד של הישות לפני הוצאת מסים (הכנסת מסים) ולפני פעילויות שהופסקו. אולם, אם ישות מקצה למגזרים בני דיווח פריטים כמו הוצאת מסים (הכנסת מסים), היא רשאית לבצע התאמה בין סך הכול המידות של הרווח או הפסד של המגזרים לבין הרווח או הפסד לאחר פריטים אלה. פריטי התאמות מהותיים יזוהו בנפרד ויתוארו בהתאמה זו.
- (ח) אירועים לאחר תקופת הביניים אשר לא השתקפו בדוחות הכספיים לתקופת הביניים.
- (ט) השפעת השינויים בהרכב הישות במהלך תקופת הביניים, כולל צירופי עסקים, השגת שליטה או איבוד שליטה בחברות בנות ובהשקעות לזמן ארוך, שינויים מבניים ופעילויות שהופסקו. במקרה של צירופי עסקים, הישות תיתן גילוי למידע הנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים.

- (י) לגבי מכשירים פיננסיים, הגילויים אודות שווי הוגן הנדרשים על ידי סעיפים 91–93(ח), 94–96, 98 ו-99 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן* ועל ידי סעיפים 25, 26 ו-28–30 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*.
- (יא) לגבי ישויות שהופכות לישויות השקעה או שמפסיקות להיות ישויות השקעה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*, הגילויים בתקן דיווח כספי בינלאומי 12 *גילוי של זכויות בישויות אחרות* סעיף 39.
- (יב) הפיצול של הכנסות מחוזים עם לקוחות הנדרש על ידי סעיפים 114–115 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*.

17–18. [בוטל]

גילוי לציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

19. אם דיווח כספי ביניים של ישות מציית לתקן זה, יינתן גילוי לעובדה זו. דיווח כספי ביניים לא יתואר כמציית לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אלא אם כן הוא מציית לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

תקופות שלגביהן נדרש להציג דוחות כספיים ביניים

20. דיווחי ביניים יכללו דוחות כספיים ביניים (תמציתיים או שלמים) לתקופות כדלקמן:

- (א) דוח על המצב הכספי לסוף תקופת הביניים השוטפת ודוח השוואתי על המצב הכספי לסוף שנת הכספים הקודמת הסמוכה.
- (ב) דוחות על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר לתקופת הביניים השוטפת ולתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, עם דוחות השוואתיים על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר לתקופות הביניים להשוואה (שוטפת ומצטברת-מתחילת-השנה) של שנת הכספים הקודמת הסמוכה. כפי שמותר על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), ניתן בדיווח ביניים להציג לכל תקופה דוח או דוחות על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר.
- (ג) דוח על השינויים בהון לתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, עם דוח השוואתי לתקופה להשוואה

המצטברת-מתחילת-השנה של שנת הכספים הקודמת הסמוכה.

(ד) דוח על תזרימי המזומנים לתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, עם דוח השוואתי לתקופה להשוואה המצטברת-מתחילת-השנה של שנת הכספים הקודמת הסמוכה.

21. לגבי ישות שעסקיה הם עונתיים במידה רבה, מידע כספי לתקופה של שנים-עשר החודשים עד לסוף תקופת הביניים ומידע השוואתי לתקופה הקודמת של שנים-עשר החודשים עשוי להיות מועיל. בהתאם לכך, התקן מעודד ישויות שעסקיהן הם עונתיים במידה רבה לשקול דיווח על מידע כזה, נוסף על המידע הנדרש בסעיף הקודם.
22. חלק א לדוגמאות להמחשה של תקן זה ממחיש את התקופות שהצגתן נדרשת על ידי ישות אשר מדווחת חצי-שנתית ועל ידי ישות אשר מדווחת רבעונית.

מהותיות

23. בקבלת החלטה לגבי אופן ההכרה, המדידה, הסיווג או הגילוי של פריט לצורכי דיווח כספי לתקופות ביניים, מהותיות תיבחן ביחס לנתונים הכספיים לתקופת הביניים. בביצוע בחינות של מהותיות, יובא בחשבון שמדידות ביניים עשויות להסתמך על אומדנים במידה רבה יותר מאשר מדידות של נתונים כספיים שנתיים.
24. 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 וטעויות דורש גילוי לשינויים באומדנים חשבונאיים, לטעויות ולשינויים במדיניות חשבונאית. שני התקנים אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות.
25. בעוד ששיקול דעת נדרש תמיד לבחינת מהותיות, תקן זה מבסס את ההחלטה לגבי הכרה וגילוי על נתוני תקופת הביניים כשלעצמה מסיבות של מובנות נתוני הביניים. כך לדוגמה פריטים בלתי רגילים, שינויים במדיניות חשבונאית או באומדנים וטעויות מוכרים וניתן להם גילוי על בסיס מהותיות ביחס לנתוני תקופת הביניים כדי למנוע הסקת מסקנות מוטעות אשר עלולות לנבוע מאי-גילוי. המטרה העליונה היא להבטיח שדיווח כספי ביניים כולל את כל המידע הרלוונטי להבנת המצב הכספי של הישות וביצועיה במהלך תקופת הביניים.

גילוי בדוחות כספיים שנתיים

26. אם אומדן של סכום שדווח בתקופת ביניים משתנה באופן משמעותי במהלך תקופת הביניים האחרונה של שנת הכספים, אך דיווח כספי נפרד לאותה תקופת ביניים אחרונה אינו מתפרסם, יינתן גילוי למהות ולסכום של אותו שינוי באומדן בביאור לדוחות הכספיים השנתיים לאותה שנת כספים.
27. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש גילוי למהות ולסכום (אם מעשי) של שינוי באומדן, שיש לו השפעה מהותית בתקופה השוטפת או שחזויה לו השפעה מהותית בתקופות עוקבות. סעיף 16א(ד) לתקן זה דורש גילוי דומה בדיווח כספי ביניים. דוגמאות לכך כוללות שינויים באומדן בתקופת הביניים האחרונה, הקשורים להורדת ערך של מלאי, לשינויים מבניים או להפסדים מירידת ערך, אשר דווחו בתקופת ביניים קודמת של אותה שנת כספים. הגילוי הנדרש על ידי הסעיף הקודם עקבי עם דרישת תקן חשבונאות בינלאומי 8 ונועד להיות מצומצם בהיקפו – להתייחס לשינוי באומדן בלבד. ישות אינה נדרשת לכלול מידע כספי נוסף בגין תקופות הביניים בדוחות הכספיים השנתיים שלה.

הכרה ומדידה

אותה מדיניות חשבונאית כמו בדוחות הכספיים השנתיים

28. ישות תיישם בדוחותיה הכספיים ביניים את אותה מדיניות חשבונאית כמו זו אשר מיושמת בדוחותיה הכספיים השנתיים, למעט שינויים במדיניות חשבונאית שנעשו לאחר מועד הדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר, שיש לשקפם בדוחות הכספיים השנתיים הבאים. אולם, תדירות הדיווח של ישות (שנתית, חצי-שנתית או רבעונית) לא תשפיע על המדידה של התוצאות השנתיות שלה. כדי להשיג מטרה זו, מדידות לצורכי דיווח לתקופות ביניים יתבצעו על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה.
29. הדרישה שישות תיישם בדוחותיה הכספיים ביניים את אותה מדיניות חשבונאית כמו בדוחותיה הכספיים השנתיים, עשויה לרמוז על כך שמדידות בתקופות ביניים נעשות כאילו כל תקופת ביניים עומדת בפני עצמה כתקופת דיווח עצמאית. אולם, על ידי הקביעה שתדירות הדיווח של ישות לא תשפיע על המדידה של התוצאות השנתיות שלה, סעיף 28 מכיר בכך שתקופת ביניים היא חלק משנת כספים גדולה יותר. מדידות על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה עשויות להיות כרוכות בשינויים באומדנים של סכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של שנת הכספים השוטפת. אך העקרונות להכרה בנכסים, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות בתקופות ביניים זהים לאלה בדוחות כספיים שנתיים.

(א) העקרונות להכרה ולמדידה של הפסדים מהורדת ערך מלאי, של שינויים מבניים או של הפסדים מירידת ערך בתקופת ביניים זהים לאלה שהישות הייתה נוקטת אילו הכינה רק דוחות כספיים שנתיים. אולם, אם פריטים כאלה מוכרים ונמדדים בתקופת ביניים אחת והאומדן משתנה בתקופת ביניים עוקבת של אותה שנת כספים, האומדן המקורי משתנה בתקופת הביניים העוקבת על ידי צבירה של סכום נוסף של הפסד או על ידי ביטול סכום שהוכר בעבר ;

(ב) עלות שאינה מקיימת את ההגדרה של נכס בסוף תקופת ביניים אינה נדחית בדוח על המצב הכספי כדי להמתין למידע עתידי לגבי אם העלות מקיימת את ההגדרה של נכס או כדי להחליק רווחים על פני תקופות ביניים בתוך שנת כספים ; וכן

(ג) הוצאת מסים על ההכנסה מוכרת בכל תקופת ביניים על בסיס האומדן הטוב ביותר של הממוצע המשוקלל של שיעור מס ההכנסה השנתי החזוי לשנת הכספים המלאה. סכומים שנצברו בגין הוצאת מסים על ההכנסה בתקופת ביניים אחת, ייתכן שיהיה צורך לתאם אותם בתקופת ביניים עוקבת באותה שנת כספים, אם האומדן של שיעור מס ההכנסה השנתי משתנה.

.31 לפי המסגרת המושגית לדיווח כספי (המסגרת המושגית), הכרה היא תהליך של הכללתו בדוח על המצב הכספי או בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים של פריט המקיים את ההגדרה של אחד המרכיבים של הדוחות הכספיים. ההגדרות של נכסים, של התחייבויות, של הכנסות ושל הוצאות הן הבסיס (are fundamental) להכרה בסוף תקופת דיווח כספי שנתית ובסוף תקופת דיווח כספי ביניים.

.32 לגבי נכסים, אותם מבחנים של הטבות כלכליות עתידיות חלים במועדי ביניים ובסוף שנת הכספים של ישות. עלויות אשר, לפי מהותן, לא יהיו כשירות להכרה כנכסים בשנת כספים לא יהיו כשירות להכרה כנכסים גם במועדי ביניים. באופן דומה, התחייבות בסוף תקופת דיווח ביניים חייבת לייצג מחויבות קיימת לאותו מועד, בדיוק כמו בסוף תקופת דיווח שנתית.

.33 מאפיין חיוני של הכנסה (הכנסות) ושל הוצאות הוא שהתזרימים החיוביים והשליליים המתניחים של נכסים ושל התחייבויות כבר התרחשו. אם אותם תזרימים חיוביים ושליליים כבר התרחשו, ההכנסות וההוצאות המתניחות מוכרות ; אחרת, הן אינן מוכרות. המסגרת המושגית אינה מאפשרת הכרה בפריטים בדוח על המצב הכספי אשר אינם מקיימים את ההגדרה של נכסים או של התחייבויות.

.34 במדידת הנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות, ההוצאות, ותזרימי המזומנים, המדווחים בדוחותיה הכספיים, ישות אשר מדווחת שנתית

בלבד יכולה להביא בחשבון מידע אשר הופך ניתן להשגה לאורך שנת הכספים כולה. מדידותיה הן, למעשה, על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה.

35. ישות המדווחת חצי-שנתית משתמשת במידע הניתן להשגה עד למועד הדיווח החצי-שנתי או סמוך לאחריו לצורך ביצוע המדידות בדוחותיה הכספיים לתקופה של ששת החודשים הראשונים ובמידע הניתן להשגה עד לסוף השנה או סמוך לאחריו לצורך ביצוע המדידות לתקופה של שנים-עשר החודשים. המדידות לתקופה של שנים-עשר החודשים ישקפו שינויים אפשריים באומדנים של סכומים שדווחו לתקופה של ששת החודשים הראשונים. הסכומים שדווחו בדיווח הכספי ביניים לתקופה של ששת החודשים הראשונים אינם מותאמים למפרע. אולם, סעיפים 16א(ד) ו-26 דורשים מתן גילוי למהות ולסכום של שינויים משמעותיים כלשהם באומדנים.

36. ישות אשר מדווחת בתדירות גבוהה יותר מאשר חצי-שנתית, מודדת הכנסות והוצאות על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה לגבי כל תקופת ביניים תוך שימוש במידע הניתן להשגה כאשר מכינים כל מערכת של דוחות כספיים. סכומי הכנסות והוצאות, המדווחים בתקופת הביניים השוטפת, ישקפו שינויים כלשהם באומדנים של סכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של שנת הכספים. הסכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות אינם מותאמים למפרע. אולם, סעיפים 16א(ד) ו-26 דורשים מתן גילוי למהות ולסכום של שינויים משמעותיים כלשהם באומדנים.

הכנסות המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן

37. הכנסות אשר מתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן בתוך שנת כספים לא יוקדמו או יידחו במועד ביניים, אם הקדמה או דחייה לא תהיה נאותה בסוף שנת הכספים של הישות.

38. דוגמאות כוללות הכנסות מדיבידנדים, תמלוגים ומענקים ממשלתיים. נוסף על כך, ישויות אחדות מרוויחות באופן עקבי יותר הכנסות בתקופות ביניים מסוימות של שנת כספים מאשר בתקופות ביניים אחרות, לדוגמה, הכנסות עונתיות של קמעונאים. הכנסות כאלה מוכרות בעת התרחשותן.

עלויות המתהוות באופן לא אחיד במהלך שנת הכספים

39. עלויות אשר מתהוות באופן לא אחיד במהלך שנת הכספים של ישות יוקדמו או יידחו לצורכי דיווח לתקופות ביניים, אם ורק אם יהיה זה נאות להקדים או לדחות עלות מסוג זה גם בסוף שנת הכספים.

יישום כללי ההכרה והמדידה

40. נספח ב מספק דוגמאות ליישום כללי ההכרה והמדידה הכלליים המפורטים בסעיפים 28–39.

שימוש באומדנים

41. נוהלי המדידה שיש לנקוט בדיווח כספי ביניים יתוכננו כדי להבטיח שהמידע הנובע מכך הוא מהימן ושניתן גילוי נאות לכל המידע הכספי המהותי שהוא רלוונטי להבנת המצב הכספי של הישות וביצועיה. בעוד שמדידות, הן בדיווחים כספיים שנתיים והן בדיווחים כספיים ביניים, מבוססות לעיתים קרובות על אומדנים סבירים, ההכנה של דיווחים כספיים ביניים מחייבת, בדרך כלל, שימוש רב יותר בשיטות אמידה מאשר בדיווחים כספיים שנתיים.

42. חלק ג לדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן זה מספק דוגמאות לשימוש באומדנים בתקופות ביניים.

הצגה מחדש של תקופות ביניים שדווחו בעבר

43. שינוי במדיניות חשבונאית, פרט לשינוי שהוראות המעבר לגביו נקבעו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, יטופל על ידי:

(א) הצגה מחדש של הדוחות הכספיים לתקופות הביניים הקודמות של שנת הכספים השוטפת ושל תקופות הביניים להשוואה של שנות כספים קודמות כלשהן אשר יוצגו מחדש בדוחות הכספיים השנתיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8; או

(ב) כאשר זה לא מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת בתחילת שנת הכספים של יישום מדיניות חשבונאית חדשה לכל התקופות הקודמות, תיאום הדוחות הכספיים לתקופות הביניים הקודמות של שנת הכספים השוטפת ושל תקופות הביניים להשוואה של שנות כספים קודמות כדי ליישם את המדיניות החשבונאית החדשה מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שלגביו הדבר מעשי.

44. אחת המטרות של העיקרון הקודם היא להבטיח שמדיניות חשבונאית יחידה מיושמת לסוג עסקאות מסוים לאורך שנת כספים שלמה. לפי תקן חשבונאות בינלאומי 8 שינוי במדיניות חשבונאית משתקף על ידי יישום למפרע, עם הצגה מחדש של נתונים כספיים לתקופות קודמות כמה שיותר לאחור ככל שזה מעשי. אולם, אם זה לא מעשי לקבוע את הסכום המצטבר של התיאום המתייחס לשנות כספים קודמות, אז לפי תקן חשבונאות בינלאומי 8 המדיניות החדשה מיושמת מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שלגביו הדבר מעשי. ההשפעה של העיקרון

בסעיף 43 היא לדרוש שבתוך שנת הדיווח השוטפת, שינוי כלשהו במדיניות חשבונאית מיושם למפרע או, אם אין זה מעשי, מכאן ולהבא, לא יאוחר מתחילת שנת הכספים.

45. מתן האפשרות לכך ששינויים חשבונאיים ישתקפו ממועד ביניים בתוך שנת הכספים היה מאפשר יישום של יותר ממדיניות חשבונאית אחת לסוג עסקאות מסוים בתוך שנת כספים יחידה. התוצאה תהיה קשיים בהקצאה לתקופות ביניים, תוצאות תפעוליות מוסוות וסיבוך בנייתן ובהבנה של מידע לתקופת ביניים.

מועד תחילה

46. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1999 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ.

47. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוח המשמש בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. נוסף על כך, הוא תיקן את סעיפים 4, 5, 8, 11, 12 ו-20, ביטל את סעיף 13 והוסיף את סעיפים 8 ו-11. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

48. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיף 16(ט). ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקון גם ייושם לתקופה מוקדמת זו.

49. סעיפים 15, 27, 35 ו-36 תוקנו, סעיפים 15א-15ג ו-16א נוספו וסעיפים 16-18 בוטלו 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. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

50. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, הוסיף את סעיף 16א(ג). ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

51. הצגה של פריטים של רווח כולל אחר (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיפים 8, 8א, 11א ו-20. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.

52. שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 5 כתוצאה מהתיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים. 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.
53. שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 16א. 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.
54. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיף 16א. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של ישויות השקעה מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה מוקדם יותר, היא תיישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.
55. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 15ב ו-16א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.
56. שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מחזור 2012–2014, שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיף 16א. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
57. יוזמת הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם בדצמבר 2014, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של תיקון זה מותר.
58. תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, שפורסם בשנת 2018, תיקן את סעיפים 31 ו-33. ישות תיישם תיקונים אלה 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים. ישות תיישם את התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 34 למפרע בהתאם לתקן

חשבוונאות 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 34 בהתייחס לסעיפים 43–45 לתקן זה ולסעיפים 23–28, 50–53 ו-154 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

59. הגדרה של מהותי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8), שפורסם באוקטובר 2018, תיקן את סעיף 24. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את התיקונים להגדרה של מהותי בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולסעיפים 5 ו-6 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

60. גילוי למדיניות חשבונאית, שמתקן את תקן חשבונאות בינלאומי 1 ואת IFRS Practice Statement 2 הפעלת שיקולי דעת לגבי מהותיות שפורסם בפברואר 2021, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם את תיקון זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

61. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו].[§]

[§] סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).