

## תקן דיווח כספי בינלאומי 8

# מגזרי פעילות

## International Financial Reporting

### Standard 8

# Operating Segments

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

תוכן עניינים

החל מסעיף

	<b>מבוא*</b>
	<b>תקן דיווח כספי בינלאומי 8</b>
	<b>מגזרי פעילות</b>
1	עיקרון מרכזי
2	תחולה
5	מגזרי פעילות
11	מגזרים בני דיווח
12	קריטריונים לקיבוץ
13	ספים כמותיים
20	גילוי
22	מידע כללי
23	מידע לגבי רווח או הפסד, נכסים והתחייבויות
25	מדידה
28	התאמות
29	הצגה מחדש של מידע שדווח בעבר
31	<b>גילויים ברמת הישות</b>
32	מידע לגבי מוצרים ושירותים
33	מידע לגבי אזורים גיאוגרפיים
34	מידע לגבי לקוחות עיקריים
35	הוראות מעבר ומועד תחילה
37	<b>ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 14</b>
	<b>נספחים:</b>
	נספח א - מונח מוגדר
	נספח ב - תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים <sup>†</sup>
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח
	כספי בינלאומי 8 שפורסם בנובמבר 2006*
	<b>בסיס למסקנות*</b>
	<b>נספחים לבסיס למסקנות</b>
	נספח א - מידע רקע ובסיס למסקנות של הוועדה לתקני
	חשבונאות בארה"ב על FAS131*
	נספח ב - תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי
	בינלאומיים אחרים*
	* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

תוכן עניינים (המשך)

**דעות מנוגדות\***

**הנחיות ביצוע\***

**נספח**

**תיקונים להנחיות ביצוע אחרות\***

**\* לא תורגם לעברית**

## תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות

תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות (IFRS 8) מפורט בסעיפים 1-37 ובנספחים א ו-ב. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. הגדרות של מונחים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 8 בהקשר לעיקרון המרכזי שלו ולבסיס למסקנות שלו, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

### עיקרון מרכזי

1. ישות תיתן גילוי למידע שיאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך את המהות ואת ההשפעות הפיננסיות של הפעילויות העסקיות שבהן היא עוסקת ואת הסביבות הכלכליות שבהן היא פועלת.

### תחולה

2. יש ליישם תקן זה על:

(א) הדוחות הכספיים הנפרדים או האינדיווידואליים של ישות אשר:

(i) מכשירי החוב שלה או מכשיריה ההוניים נסחרים בשוק ציבורי (בורסת ניירות ערך מקומית (domestic) או בורסת ניירות ערך זרה או שוק מעבר לדלפק, כולל שווקים מקומיים (local) או אזוריים), או

(ii) מגישה את דוחותיה הכספיים, או נמצאת בתהליך של הגשת דוחותיה הכספיים, לרשות ניירות ערך (securities commission) או לגוף פיקוח אחר לצורך הנפקה של קבוצה כלשהי של מכשירים בשוק ציבורי; וכן

(ב) הדוחות הכספיים המאוחדים של קבוצה שבה חברה אם אשר:

(i) מכשירי החוב שלה או מכשיריה ההוניים נסחרים בשוק ציבורי (בורסת ניירות ערך מקומית (domestic) או בורסת ניירות ערך זרה או שוק מעבר לדלפק, כולל שווקים מקומיים (local) או אזורים), או

(ii) מגישה את דוחותיה הכספיים המאוחדים, או נמצאת בתהליך של הגשת דוחותיה הכספיים המאוחדים, לרשות ניירות ערך (securities commission) או לגוף פיקוח אחר לצורך הנפקה של קבוצה כלשהי של מכשירים בשוק ציבורי.

3. אם ישות, שאינה נדרשת ליישם תקן זה, בוחרת לתת גילוי למידע לגבי מגזרים, שלא מציינת לתקן זה, אזי היא לא תתאר את המידע כמידע מגזרי.

4. אם דיווח כספי (financial report) מכיל את הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה אם שנמצאת בתחולת תקן זה, וגם את הדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם, מידע מגזרי נדרש רק בדוחות הכספיים המאוחדים.

## מגזרי פעילות

5. מגזר פעילות הוא רכיב של ישות:

(א) אשר עוסק בפעילויות עסקיות שמהן הוא עשוי להניב (earn) הכנסות ובגינן עשויות להתהוות לו הוצאות (כולל הכנסות והוצאות המתייחסות לעסקאות עם רכיבים אחרים של אותה ישות),

(ב) אשר התוצאות התפעוליות שלו נסקרות באופן סדיר על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי של הישות כדי לקבל החלטות לגבי משאבים שיוקצו למגזר וכדי להעריך את ביצועי המגזר, וכן

(ג) אשר קיים לגביו מידע כספי נפרד ניתן להשגה.

מגזר פעילות עשוי לעסוק בפעילויות עסקיות שמהן הוא טרם הניב הכנסות, לדוגמה, פעילויות התחלתיות (start-up) עשויות להיות מגזרי פעילות לפני שהן הניבו הכנסות.

6. לא כל חלק של ישות הוא בהכרח מגזר פעילות או חלק ממגזר פעילות. לדוגמה, יתכן שהנהלת התאגיד או מחלקות פונקציונליות (functional departments) לא הניבו הכנסות, או יתכן שהן הניבו הכנסות שהן נלוות בלבד לפעילויות של הישות, ולא יהיו מגזרי פעילות. לצורך תקן זה, תוכניות הטבת עובד לאחר סיום העסקה של ישות אינן מגזרי פעילות.
7. המונח 'מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי' מזהה תפקיד (function), ולא בהכרח מנהל עם תואר ספציפי. תפקיד זה הוא להקצות משאבים למגזרי הפעילות של ישות ולהעריך את הביצועים שלהם. לעתים קרובות, מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי של ישות הוא מנהל העסקים הראשי (chief executive officer) או מנהלה התפעולי הראשי (chief operating officer), אבל, לדוגמה הוא עשוי להיות קבוצה של דירקטורים ביצועיים (executive directors) או אחרים.
8. בישויות רבות, שלושת המאפיינים של מגזרי פעילות שמתוארים בסעיף 5 מזהים בבירור את מגזרי הפעילות שלהן. אולם, יתכן שישות תפיק דיווחים שבהם הפעילויות העסקיות שלה מוצגות במגוון דרכים. אם מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי משתמש ביותר ממערכת (set) אחת של מידע מגזרי, ניתן להשתמש בגורמים אחרים לזיהוי מערכת יחידה של רכיבים כמערכת שמהווה את מגזרי הפעילות של ישות, כולל מהות הפעילויות העסקיות של כל רכיב, הקיום של מנהלים האחראים להם והמידע שמוצג לדירקטוריון.
9. ככלל, למגזר פעילות יש מנהל מגזר שכפוף ישירות (directly accountable) למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, ושומר על קשר סדיר עם מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי כדי לדון בפעילויות תפעוליות, תוצאות כספיות או תחזיות של המגזר או תוכניות למגזר. המונח 'מנהל מגזר' מזהה תפקיד, ולא בהכרח מנהל עם תואר ספציפי. מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי עשוי גם הוא להיות מנהל המגזר של מגזרי פעילות מסוימים. מנהל יחיד יכול להיות מנהל המגזר של יותר ממגזר פעילות אחד. אם המאפיינים בסעיף 5 מתקיימים לגבי יותר ממערכת אחת של רכיבים בארגון, אבל קיימת רק מערכת אחת שעליה אחראים (held responsible) מנהלי מגזרים, אזי מערכת הרכיבים הזו מהווה את מגזרי הפעילות.
10. יתכן שהמאפיינים בסעיף 5 מתקיימים לגבי שתיים או יותר מערכות חופפות של רכיבים שעליהן אחראים מנהלים. מבנה כזה מכונה לעתים ארגון בצורת מטריצה. לדוגמה, בישויות מסוימות,

מנהלים מסוימים אחראים לקווי מוצרים ושירותים שונים ברחבי העולם, בעוד שמנהלים אחרים אחראים לאזורים גיאוגרפיים מסוימים. מקבל החלטות התפעוליות הראשי סוקר באופן סדיר את התוצאות התפעוליות של שתי מערכות הרכיבים, וקיים מידע כספי ניתן להשגה לגבי שתיהן. במצב זה, הישות תקבע בהתאם לעיקרון המרכזי איזה מערכת של רכיבים מהווה את מגזרי הפעילות.

## מגזרים בני דיווח

11. ישות תדווח בנפרד מידע לגבי כל מגזר פעילות אשר :
- (א) זוהה בהתאם לסעיפים 5-10 או נוצר כתוצאה מקיבוץ של שניים או יותר ממגזרים אלה בהתאם לסעיף 12, וכך
- (ב) עולה על הספים הכמותיים שנקבעו בסעיף 13.
- סעיפים 14-19 מפרטים מצבים אחרים שבהם ידווח מידע נפרד לגבי מגזר פעילות.

## קריטריונים לקיבוץ

12. לעתים קרובות, מגזרי פעילות מציגים ביצועים כספיים דומים לזמן ארוך אם יש להם מאפיינים כלכליים דומים. לדוגמה, ניתן לצפות למרווחים גולמיים ממוצעים דומים לזמן ארוך של שני מגזרי פעילות, אם המאפיינים הכלכליים שלהם דומים. ניתן לקבץ שני מגזרי פעילות, או יותר, למגזר פעילות אחד, אם הקיבוץ הוא עקבי לעיקרון המרכזי של תקן זה, למגזרים יש מאפיינים כלכליים דומים, והמגזרים דומים בכל אחד מהנושאים הבאים :
- (א) מהות המוצרים והשירותים ;
- (ב) מהות תהליכי הייצור ;
- (ג) סוג או קבוצת הלקוחות למוצרים ולשירותים שלהם ;
- (ד) השיטות שמשמשות להפצת המוצרים או להספקת השירותים ; וכך
- (ה) אם מתאים, מהות הסביבה המפוקחת, לדוגמה, בנקאות, ביטוח או שירותים ציבוריים.

## ספים כמותיים

13. ישות תדווח בנפרד מידע לגבי מגזר פעילות שמקיים אחד מהספים הכמותיים הבאים:

(א) ההכנסות המדווחות שלו, כולל מכירות ללקוחות חיצוניים ומכירות או העברות בין מגזריות, הן לפחות 10 אחוז מההכנסות המשולבות (combined), הפנימיות והחיצוניות, של כל מגזרי הפעילות.

(ב) הערך המוחלט של הרווח או ההפסד המדווח שלו הוא לפחות 10 אחוז מהגבוה, בערך מוחלט, מבין (i) הרווח המדווח המשולב של כל מגזרי הפעילות שלא דיווחו על הפסד, לבין (ii) ההפסד המדווח המשולב של כל מגזרי הפעילות שדיווחו על הפסד.

(ג) הנכסים שלו הם לפחות 10 אחוז מהנכסים המשולבים של כל מגזרי הפעילות.

מגזרי פעילות שלא מקיימים אף אחד מהספים הכמותיים עשויים להיחשב בני דיווח ויינתן להם גילוי נפרד, אם ההנהלה מאמינה שמידע לגבי המגזר יהיה שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים.

14. ישות עשויה לשלב מידע לגבי מגזרי פעילות שלא מקיימים את הספים הכמותיים עם מידע לגבי מגזרי פעילות אחרים שלא מקיימים את הספים הכמותיים, כדי ליצור מגזר פעילות בר דיווח, רק אם למגזרי הפעילות יש מאפיינים כלכליים דומים ושמקיימים לגביהם מרבית הקריטריונים לקיבוץ שפורטו בסעיף 12.

15. אם סך כל ההכנסות מחיצוניים שמדווחות על ידי מגזרי פעילות מהוות פחות מ- 75 אחוז מההכנסות של הישות, יש לזהות מגזרי פעילות נוספים כמגזרים בני דיווח (גם אם הם לא מקיימים את הקריטריונים בסעיף 13) עד שיכללו במגזרים בני דיווח לפחות 75 אחוז מההכנסות של הישות.

16. יש לשלב מידע לגבי פעילויות עסקיות ומגזרי פעילות אחרים שאינם בני דיווח, ולתת לו גילוי בקבוצת 'כל המגזרים האחרים', בנפרד מפריטי התאמות אחרים שנכללים בהתאמות שנדרשות לפי סעיף 28. יש לתאר את המקורות להכנסות שנכללו בקבוצת 'כל המגזרים האחרים'.



17. אם ההנהלה מחליטה שיש חשיבות מתמשכת למגזר פעילות אשר זוהה כמגזר בר דיווח בתקופה הקודמת, מידע לגבי מגזר זה ימשיך להיות מדווח בנפרד בתקופה השוטפת, גם אם המגזר לא מקיים יותר את הקריטריונים להיות בר-דיווח לפי סעיף 13.
18. אם מגזר פעילות מזוהה כמגזר בר דיווח בתקופה השוטפת בהתאם לספים הכמותיים, מידע מגזרי לתקופה קודמת שמוצג לצורך השוואה יוצג מחדש, כדי לשקף כמגזר נפרד את המגזר שהפך להיות בר דיווח, גם אם בתקופה הקודמת מגזר זה לא קיים את הקריטריונים להיות מגזר בר דיווח בסעיף 13, אלא אם המידע הדרוש אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי.
19. יתכן שקיימת מגבלה פרקטית על מספר המגזרים בני הדיווח שישות נותנת להם גילוי נפרד, אשר מעבר לה המידע המגזרי עלול להפוך להיות מפורט מדי. למרות שלא נקבעה מגבלה מדויקת, כאשר מספר המגזרים שהם בני דיווח בהתאם לסעיפים 13-18 עולה על 10, על הישות לשקול אם היא הגיעה למגבלה פרקטית.

## גילוי

20. ישות תיתן גילוי למידע שיאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך את המהות ואת ההשפעות הפיננסיות של הפעילויות העסקיות שבהן היא עוסקת ואת הסביבות הכלכליות שבהן היא פועלת.
21. כדי ליישם את העיקרון בסעיף 20, ישות תיתן גילוי למידע הבא לכל תקופה שלגביה מוצג דוח על הרווח הכולל:
- (א) מידע כללי כמתואר בסעיף 22;
- (ב) מידע לגבי רווח או הפסד מגזרי מדווח, כולל הכנסות והוצאות מוגדרות שנכללו ברווח או הפסד המגזרי המדווח, נכסים מגזריים, התחייבויות מגזריות ובסיס המדידה, כמתואר בסעיפים 23-27; וכן
- (ג) התאמות בין סך הכל הכנסות מגזריות, רווח או הפסד מגזרי מדווח, נכסים מגזריים, התחייבויות מגזריות ופריטים מגזריים מהותיים אחרים לבין הסכומים המקבילים של הישות כמתואר בסעיף 28.

התאמות בין סכומים בדוח על המצב הכספי של מגזרים בני דיווח לבין הסכומים בדוח על המצב הכספי של הישות נדרשות לכל

תאריך שלגביו מוצג דוח על המצב הכספי. מידע לגבי תקופות קודמות יוצג מחדש כמתואר בסעיפים 29 ו-30.

## מידע כללי

22. ישות תיתן גילוי למידע הכללי הבא:

(א) גורמים ששימשו לזיהוי המגזרים בני הדיווח של הישות, כולל הבסיס הארגוני (לדוגמה, אם ההנהלה בחרה לארגן את הישות לפי הבדלים במוצרים ובשירותים, באזורים גיאוגרפיים, בסביבות מפקחות, או לפי שילוב של גורמים, ואם קובצו מגזרי פעילות);

(אא) שיקולי הדעת שהופעלו על ידי ההנהלה ביישום הקריטריונים לקיבוץ בסעיף 12. זה כולל תיאור קצר של מגזרי הפעילות שקובצו בדרך זו והמאפיינים הכלכליים שהוערכו בקביעה שהמגזרים התפעוליים המקובצים חולקים מאפיינים כלכליים דומים; וכן

(ב) סוגי המוצרים והשירותים שמהם כל מגזר בר דיווח מפיק את הכנסותיו.

## מידע לגבי רווח או הפסד, נכסים והתחייבויות

23. ישות תדווח על מידה (measure) של רווח או הפסד לגבי כל מגזר בר דיווח. ישות תדווח על מידה (measure) של סך הנכסים וההתחייבויות לגבי כל מגזר בר דיווח אם סכומים כאלה מסופקים באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי. בנוסף, ישות תיתן גילוי לסכומים הבאים לגבי כל מגזר בר דיווח אם הסכומים המוגדרים נכללים במידה של הרווח או ההפסד המגזרי שנסקר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, או אם הם מסופקים בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, גם אם הם לא נכללים במידה של הרווח או ההפסד המגזרי:

(א) הכנסות מלקוחות חיצוניים;

(ב) הכנסות מעסקאות עם מגזרי פעילות אחרים של אותה ישות;

(ג) הכנסות ריבית;

(ד) הוצאות ריבית;

- (ה) פחת והפחתות ;
- (ו) פריטים מהותיים של הכנסה והוצאה שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 97 של תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007) ;
- (ז) החלק של הישות ברווח או בהפסד של חברות כלולות ושלה עסקאות משותפות שמטופלות לפי שיטת השווי המאזני ;
- (ח) הכנסה או הוצאה של מסים על ההכנסה ; וכן
- (ט) פריטים מהותיים שלא במזומן, שאינם פחת והפחתות.

ישות תדווח על הכנסות ריבית בנפרד מהוצאת ריבית לגבי כל מגזר בר דיווח, אלא אם רוב הכנסות המגזר נובעות מריבית ומקבל ההחלטות התפעוליות הראשי מסתמך בעיקר על הכנסות ריבית נטו כדי להעריך את הביצועים של המגזר וכדי לקבל החלטות לגבי משאבים שיוקצו למגזר. במצב זה, ישות יכולה לדווח על הכנסות הריבית של מגזר זה נטו מהוצאת הריבית שלו, ולתת גילוי לעובדה זו.

24. ישות תיתן גילוי לפריטים הבאים לגבי כל מגזר בר דיווח אם הסכומים המוגדרים נכללים במידה של נכסי המגזר, שנסקר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, או אם הם מסופקים באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, גם אם הם לא נכללים במידה של נכסי המגזר :

- (א) סכום ההשקעה בחברות כלולות ובעסקאות משותפות שמטופלות לפי שיטת השווי המאזני, וכן
- (ב) סכומי התוספות לנכסים לא שוטפים<sup>1</sup> למעט מכשירים פיננסיים, נכסי מסים נדחים, נכסי הטבה מוגדרת נטו (ראה גם תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד) וזכויות שנובעות מחוזי ביטוח.

<sup>1</sup> לגבי נכסים המסווגים לצורך הצגה לפי סדר נזילות, נכסים לא שוטפים הם נכסים שכוללים סכומים שחזוי שיושבו לאחר יותר משנים עשר חודש לאחר תקופת הדיווח.

## מדידה

25. הסכום של כל פריט מגזרי מדווח יהיה המידה המדווחת למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי לצורך קבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים למגזר והערכת ביצועיו. תיאומים וביטולים שנעשים לצורך הכנת דוחות כספיים של ישות, והקצאות של הכנסות, הוצאות ורווחים או הפסדים, יכללו בקביעת הרווח או ההפסד המגזרי המדווח רק אם הם נכללים במידה של הרווח או ההפסד המגזרי, אשר משמש את מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי. בדומה, רק הנכסים וההתחייבויות, שנכללים במידות של נכסי המגזר והתחייבויות המגזר, אשר משמש את מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, ידווחו לגבי מגזר זה. אם סכומים מוקצים לרווח או להפסד מגזרי מדווח, לנכסי מגזר מדווחים או להתחייבויות מגזר מדווחות, סכומים אלו יוקצו על בסיס סביר.

26. אם מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי משתמש רק במידה אחת של רווח או הפסד מגזרי, של נכסי המגזר או של התחייבויות המגזר לצורך הערכת ביצועי המגזר ולצורך קבלת החלטות כיצד להקצות משאבים, אזי רווח או הפסד מגזרי, נכסי המגזר והתחייבויות המגזר ידווחו לפי מידות אלה. אם מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי משתמש ביותר ממידה אחת של רווח או הפסד מגזרי, של נכסי המגזר או של התחייבויות המגזר, אזי המידות המדווחות יהיו המידות אשר ההנהלה מאמינה שהן נקבעות בהתאם לעקרונות המדידה שהם העקביים ביותר לעקרונות המדידה ששימשו לצורך מדידת הסכומים המקבילים בדוחות הכספיים של הישות.

27. ישות תספק הסבר לגבי המדידות של רווח או הפסד מגזרי, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר, לכל מגזר בר דיווח. על הישות לתת גילוי לפחות לפריטים הבאים:

(א) בסיס הטיפול החשבונאי בעסקאות כלשהן בין מגזרים בני דיווח.

(ב) המהות של הבדלים כלשהם בין המדידות של הרווחים או ההפסדים של המגזרים בני הדיווח לבין הרווח או ההפסד של הישות לפני הוצאה או הכנסה של מסים על ההכנסה ולפני פעילויות שהופסקו (אם המידע אינו ברור מההתאמות שמתוארות בסעיף 28). הבדלים אלה עשויים לכלול מדיניות חשבונאית ומדיניות להקצאת עלויות שהתהוו במרוכז, אשר דרושות לצורך הבנת המידע המגזרי המדווח.

- (ג) המהות של הבדלים כלשהם בין המדידות של נכסי המגזרים בני הדיווח לבין נכסי הישות (אם המידע לא ברור מההתאמות שמתוארות בסעיף 28). הבדלים אלה עשויים לכלול מדיניות חשבונאית ומדיניות להקצאת נכסים שבהם נעשה שימוש משותף, אשר דרושות לצורך הבנת המידע המגזרי המדווח.
- (ד) המהות של הבדלים כלשהם בין המדידות של התחייבויות המגזרים בני הדיווח לבין התחייבויות הישות (אם המידע לא ברור מההתאמות שמתוארות בסעיף 28). הבדלים אלה עשויים לכלול מדיניות חשבונאית ומדיניות להקצאת התחייבויות שמנוצלות במשותף, אשר דרושות לצורך הבנת המידע המגזרי המדווח.
- (ה) המהות של שינויים כלשהם מתקופות קודמות בשיטות המדידה ששימשו לקביעת רווח או הפסד מגזרי מדווח וההשפעה, אם קיימת, של שינויים אלה על המידה של הרווח או ההפסד המגזרי.
- (ו) המהות וההשפעה של הקצאות לא סימטריות כלשהן למגזרים בני דיווח. לדוגמה, ישות עשויה להקצות הוצאת פחת למגזר מבלי להקצות לאותו מגזר את הנכסים בני הפחת המתייחסים.

## התאמות

28. ישות תספק התאמות של כל הפריטים הבאים :

- (א) בין סך כל הכנסות המגזרים בני הדיווח לבין הכנסות הישות.
- (ב) בין סך כל המידות של רווח או הפסד של המגזרים בני הדיווח לבין הרווח או ההפסד של הישות לפני הוצאת מסים (הכנסת מסים) ולפני פעילויות שהופסקו. אולם, אם ישות מקצה למגזרים בני דיווח פריטים כגון הוצאת מסים (הכנסת מסים), היא יכולה להציג התאמה בין סך כל המידות של רווח או הפסד של המגזרים בני הדיווח לבין הרווח או ההפסד של הישות לאחר פריטים אלה.
- (ג) בין סך כל נכסי המגזרים בני הדיווח לבין נכסי הישות, אם נכסי המגזר מדווחים בהתאם לסעיף 23.

(ד) בין סך כל התחייבויות המגזרים בני הדיווח לבין התחייבויות הישות, אם התחייבויות מגזריות מדווחות בהתאם לסעיף 23.

(ה) בין סך כל הסכומים לגבי כל פריט מידע מהותי אחר, שניתן לו גילוי, של המגזרים בני הדיווח לבין הסכום המקביל של הישות.

כל פריטי ההתאמה המהותיים יזוהו ויתוארו בנפרד. לדוגמה, יש לזהות ולתאר בנפרד את הסכום של כל תיאום מהותי, הנובע מהבדל במדיניות חשבונאית, שנדרש כדי להתאים בין רווח או הפסד של מגזרים בני דיווח לבין הרווח או ההפסד של הישות.

### הצגה מחדש של מידע שדווח בעבר

29. אם ישות משנה את המבנה הארגוני הפנימי שלה באופן שגורם לשינוי בהרכב המגזרים בני הדיווח שלה, יש להציג מחדש את המידע המקביל לתקופות קודמות, כולל תקופות ביניים, אלא אם המידע אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי. הקביעה אם מידע אינו ניתן להשגה ואם עלות הפקתו יקרה מדי תיעשה לגבי כל פריט גילוי בנפרד. בעקבות שינוי בהרכב המגזרים בני הדיווח של ישות, עליה לגלות אם היא הציגה מחדש את הפריטים המקבילים של מידע מגזרי לתקופות קודמות.

30. אם ישות שינתה את המבנה הארגוני הפנימי שלה באופן שגורם לשינוי בהרכב המגזרים בני הדיווח שלה, ואם מידע מגזרי לתקופות קודמות, כולל תקופות ביניים, לא מוצג מחדש כדי לשקף את השינוי, על הישות לתת גילוי בשנה שבה חל השינוי למידע מגזרי לתקופה השוטפת הן לפי הבסיס הישן והן לפי הבסיס החדש של הפיצול למגזרים (segmentation), אלא אם המידע הנדרש אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי.

### גילויים ברמת הישות

31. סעיפים 32-34 חלים על כל הישויות שכפופות לתקן זה כולל ישויות שלהן מגזר בר דיווח יחיד. הפעילויות העסקיות של ישויות מסוימות לא מאורגנות על בסיס הבדלים במוצרים ושירותים קשורים, או על בסיס הבדלים באזורים גיאוגרפיים של פעילויות. ייתכן שמגזרים בני דיווח של ישות מסוג זה מדווחים על הכנסות מתחום רחב של מוצרים ושירותים השונים במהותם, או שמספר מגזרים בני דיווח של ישות מסוג זה עשויים לספק במהות את אותם מוצרים ושירותים. בדומה, מגזרים בני דיווח של ישות עשויים להחזיק נכסים באזורים גיאוגרפיים שונים וידווחו על הכנסות מלקוחות באזורים גיאוגרפיים שונים, או שמספר מגזרים

בני דיווח עשויים לפעול באותו אזור גיאוגרפי. מידע שנדרש לפי סעיפים 32-34 יסופק רק אם הוא לא ניתן כחלק מהמידע המגזרי בר הדיווח שנדרש לפי תקן זה.

### מידע לגבי מוצרים ושירותים

32. ישות תדווח על ההכנסות מלקוחות חיצוניים בגין כל מוצר ושירות, או בגין כל קבוצה של מוצרים ושירותים דומים, אלא אם המידע הנדרש אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי, ואז נדרש לתת גילוי לעובדה זו. סכומי ההכנסות שידווחו יתבססו על המידע הכספי ששימש להפקת הדוחות הכספיים של הישות.

### מידע לגבי אזורים גיאוגרפיים

33. ישות תדווח על המידע הגיאוגרפי המפורט להלן, אלא אם המידע אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי:

(א) הכנסות מלקוחות חיצוניים (i) המיוחסות למדינת המושב (domicile) של הישות וכן (ii) המיוחסות לכל המדינות הזרות שמהן הישות מפיקה הכנסות בסכום אחד. יש לתת גילוי נפרד להכנסות מלקוחות חיצוניים שמיוחסות למדינה זרה יחידה, אם הכנסות אלו מהותיות. על הישות לתת גילוי לבסיס לפיו יוחסו הכנסות מלקוחות חיצוניים למדינות יחידות.

(ב) נכסים לא שוטפים<sup>2</sup>, למעט מכשירים פיננסיים, נכסי מסים נדחים, נכסים בגין הטבת עובד לאחר סיום העסקה, וזכויות שנובעות מחוזי ביטוח, (i) הממוקמים במדינת המושב של הישות וכן (ii) בכל המדינות הזרות שבהן הישות מחזיקה נכסים, בסכום אחד. יש לתת גילוי נפרד לנכסים במדינה זרה יחידה, אם נכסים אלו מהותיים.

הסכומים שידווחו יתבססו על המידע הכספי שמשמש להפקת הדוחות הכספיים של הישות. אם המידע הנדרש אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי, יש לתת גילוי לעובדה זו. בנוסף למידע שנדרש לפי סעיף זה, ישות רשאית לספק סיכומי ביניים של מידע גיאוגרפי לגבי קבוצות של מדינות.

<sup>2</sup> לגבי נכסים המסווגים לצורך הצגה לפי סדר נזילות, נכסים לא שוטפים הם נכסים שכוללים סכומים שחזוי שיושבו לאחר יותר משנים עשר חודש לאחר תקופת הדיווח.

## מידע לגבי לקוחות עיקריים

34. ישות תספק מידע לגבי מידת הסתמכותה על לקוחותיה העיקריים. אם ההכנסות מעסקאות עם לקוח חיצוני יחיד הן לפחות 10 אחוז מהכנסות הישות, על הישות לתת גילוי לעובדה זו, לסכום הכולל של ההכנסות מכל לקוח כזה, ולזהות של המגזר או המגזרים שמדווחים על ההכנסות. הישות אינה צריכה לתת גילוי לזהות של הלקוח העיקרי או לסכום ההכנסות שכל מגזר מדווח בגין לקוח זה. לצורך תקן זה, קבוצה של ישויות, שידוע לישות המדווחת שהן תחת שליטה משותפת, תחשב כלקוח יחיד. אולם, נדרש שיקול דעת להעריך אם ממשלה (כולל סוכנויות ממשלתיות וגופים דומים בין אם הם מקומיים, לאומיים או בינלאומיים) וישויות שידוע לישות המדווחת שנמצאות תחת השליטה של אותה ממשלה, יחשבו כלקוח יחיד. בהערכה זו, הישות המדווחת תשקול את היקף השילוב הכלכלי בין ישויות אלה.

## הוראות מעבר ומועד תחילה

35. ישות תיישם את תקן זה בדוחותיה הכספיים השנתיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2009, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

35א. סעיף 23 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו באפריל 2009. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

36. מידע מגזרי לשנים קודמות שמדווח כמידע השוואתי בשנת היישום לראשונה (כולל יישום התיקון לסעיף 23 שבוצע באפריל 2009) יוצג מחדש כדי שיתאים לדרישות של תקן זה, אלא אם המידע הנדרש אינו ניתן להשגה ועלות הפקתו יקרה מדי.

36א. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיף 23(ו). ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקון זה ייושם לתקופה מוקדמת זו.



36. תקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור (כפי שעודכן בשנת 2009) תיקן את סעיף 34 לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 24 (מעודכן 2009) לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם את התיקון לסעיף 34 לאותה תקופה מוקדמת.

36.ג. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2010-2012 שפורסם בדצמבר 2013 תיקן את סעיפים 22 ו-28. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

### **ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 14**

37. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 14 דיווח מגזרי.

**נספח א****מונח מוגדר**

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

מגזר פעילות הוא רכיב של  
ישות:

**מגזר פעילות**  
**(operating segment)**

- (א) אשר עוסק בפעילויות עסקיות שמחן הוא עשוי להניב הכנסות ובגיין עשויות להתהוות לו הוצאות (כולל הכנסות והוצאות המתייחסות לעסקאות עם רכיבים אחרים של אותה ישות),
- (ב) אשר התוצאות התפעוליות שלו נסקרות באופן סדיר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי של הישות כדי לקבל החלטות לגבי משאבים שיוקצו למגזר וכדי להעריך את ביצועי המגזר, וכן
- (ג) אשר קיים לגביו מידע כספי נפרד ניתן להשגה.