

**תקן חשבונאות בינלאומי 8**

**מדיניות חשבונאית, שינויים**

**באומדנים חשבונאיים וטעויות**

**International Accounting Standard 8**

**Accounting policies,**

**Changes in Accounting**

**Estimates and Errors**

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

**תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017**

תקן חשבונאות בינלאומי 8 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם בנובמבר 2009, באוקטובר 2010, בנובמבר 2013 וביוני 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

## תוכן עניינים

החל  
מסעיף

	<b>מבוא*</b>
	<b>תקן חשבונאות בינלאומי 8</b>
	<b>מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים</b>
	<b>חשבונאיים וטעויות</b>
1	מטרת התקן
3	תחולה
5	הגדרות
7	מדיניות חשבונאית
7	בחירה וישום של מדיניות חשבונאית
13	עקביות במדיניות חשבונאית
14	שינויים במדיניות חשבונאית
19	ישום שינויים במדיניות חשבונאית
22	ישום למפרע
23	מגבלות בישום למפרע
28	גילוי
32	<b>שינויים באומדנים חשבונאיים</b>
39	גילוי
41	<b>טעויות</b>
43	מגבלות בהצגה מחדש
49	גילוי בגין טעויות בתקופה קודמת
50	<b>חוסר מעשיות של ישום למפרע ושל הצגה מחדש</b>
54	מועד תחילה
55	<b>ביטול פרסומים אחרים</b>
	<b>נספח:</b>
	תיקונים לפרסומים אחרים <sup>†</sup>
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן
	חשבונאות בינלאומי 8 שפורסם בדצמבר 2003*
	בסיס למסקנות*
	הנחיות ביצוע*
	* לא תורגם לעברית

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

## תקן חשבונאות בינלאומי 8

### מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאות, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (IAS 8) מפורט בסעיפים 1-56 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 8 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי.

### מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הקריטריונים לבחירה ושינוי של מדיניות חשבונאית, ולקבוע את הטיפול החשבונאי והגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ותיקוני טעויות. תקן זה נועד לשפר את הרלוונטיות והמהימנות של הדוחות הכספיים של ישות ואת יכולת ההשוואה שלהם על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.
2. דרישות הגילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט דרישות הגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, מפורטות בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

### תחולה

3. תקן זה ייושם בבחירה ובישום של מדיניות חשבונאית, ובטיפול החשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ותיקונים של טעויות בתקופת דיווח קודמת.
4. הטיפול החשבונאי והגילוי הנדרש בגין השפעות מס של תיקוני טעויות בתקופת דיווח קודמת ותיאומים למפרע שנעשו בשל ישום שינויים במדיניות חשבונאית, יעשו בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

## הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

**מדיניות חשבונאית (Accounting policies)** היא מכלול העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והפרקטיקות המסוימים, אשר מיושמים על ידי ישות, בהכנת דוחות כספיים ובהצגתם.

**שינוי באומדן חשבונאי (A change in accounting estimate)** הוא תיאום הערך בספרים של נכס או התחייבות, או של סכום הצריכה התקופתית של נכס, הנובעת מהערכה של מצבם הנוכחי של נכסים והתחייבויות וההטבות והמחויבויות העתידיות החזויות הקשורות בהם. שינויים באומדנים חשבונאיים נובעים ממידע חדש או התפתחויות חדשות, ולפיכך אינם מהווים תיקונים של טעויות.

**תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards - IFRS)** הם תקנים ופרשנויות, שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הם כוללים:

- (i) תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS);
- (ii) תקני חשבונאות בינלאומיים (IAS);
- (iii) פרשנויות של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC); וכן
- (iv) פרשנויות של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC), שקדמה לוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.<sup>1</sup>

**מהותי (Material)** השמטות או הצגות מוטעות של פריטים הן מהותיות אם הן יכולות, יחד או כל אחת בנפרד, להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים, המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה בגודל ובמהות של ההשמטה או ההצגה המוטעית בהתחשב במכלול הנסיבות. גודלו או מהותו של הפריט, או שילוב שלהם, עשוי להיות הגורם המכריע.

<sup>1</sup> ההגדרה של תקני דיווח כספי בינלאומיים תוקנה לאחר שהוצגו שינויי השמות על ידי החוקה המעודכנת של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בשנת 2010.

טעויות בתקופת דיווח קודמת (*Prior period errors*) הן השמטות מדוחות כספיים או הצגות מוטעות בדוחות כספיים של ישות לתקופות קודמות, אחת או יותר, הנובעות מכשל בשימוש, או משימוש לא נאות, במידע מהימן אשר:

(א) היה זמין במועד שבו הדוחות הכספיים לאותן תקופות אושרו לפרסום; וכן

(ב) ניתן היה לצפות באופן סביר שהוא יושג ויובא בחשבון בהכנת אותם דוחות כספיים והצגתם.

טעויות אלה כוללות את השפעתן של טעויות מתמטיות, טעויות ביסוס מדיניות חשבונאית, השמטות ופרשנויות מוטעות של עובדות, ותרמיות.

ישום למפרע (*Retrospective application*) הוא ישום של מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים, כאילו יושמה מדיניות זו מאז ומעולם.

הצגה מחדש (*Retrospective restatement*) היא תיקון, בשל טעות בתקופה קודמת, של ההכרה, המדידה, או הגילוי של סכומים של רכיבי הדוחות הכספיים, כאילו לא ארעה מעולם טעות בתקופה קודמת.

לא מעשי (*Impracticable*) ישום דרישה אינו מעשי כאשר הישות אינה מסוגלת ליישמה, לאחר עשיית כל מאמץ סביר לעשות כן. לגבי תקופת דיווח קודמת מסוימת, אין זה מעשי ליישם למפרע שינוי במדיניות חשבונאית או לתקן טעות בדרך של הצגה מחדש, אם:

(א) ההשפעות של הישום למפרע או ההצגה מחדש אינן ניתנות לקביעה;

(ב) לצורך הישום למפרע או ההצגה מחדש דרושות הנחות לגבי כוונות ההנהלה באותה תקופה; או

(ג) לצורך הישום למפרע או ההצגה מחדש, דרושים אומדנים משמעותיים של סכומים ואין זה אפשרי לבדוד באופן אובייקטיבי ממידע אחר, מידע לגבי אותם אומדנים אשר:

(i) מספק ראייה לנסיבות שהיו קיימות באותו מועד (מועדים) בו נדרש היה להכיר, למדוד או לתת גילוי לאותם סכומים; וכן

(ii) היה אמור להיות ניתן להשגה במועד אישור לפרסום הדוחות הכספיים לאותה תקופה.

**ישום מכאן ולהבא (Prospective application) של שינוי במדיניות חשבונאית ושל הכרה בהשפעה של שינוי באומדן חשבונאי הוא, בהתאמה:**

(א) ישום המדיניות החשבונאית החדשה לגבי עסקאות, אירועים ומצבים אחרים, המתרחשים לאחר מועד שינוי המדיניות; וכן

(ב) הכרה בהשפעה של שינוי באומדן החשבונאי בתקופה הנוכחית ובתקופות עתידיות, המושפעות מהשינוי.

6. הערכה אם השמטה או הצגה מוטעית עשויות להשפיע על החלטות כלכליות של המשתמשים בדוחות הכספיים, ולפיכך להיחשב כמהותיות, דורשת שיקול דעת באשר למאפיינים של אותם משתמשים. במסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם נקבע בסעיף 25<sup>2</sup> כי 'ההנחה היא שהמשתמשים הם בעלי ידע סביר לגבי פעילויות עסקיות וכלכליות ובחשבונאות וכי הם מוכנים ללמוד את המידע בשקידה סבירה. לפיכך, ההערכה צריכה להביא בחשבון כיצד משתמשים בעלי מאפיינים אלה, חזויים באופן סביר, להיות מושפעים בעת קבלת החלטות כלכליות.

## מדיניות חשבונאית

### בחירה וישום של מדיניות חשבונאית

7. כאשר תקן דיווח כספי בינלאומי חל ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, המדיניות החשבונאית, המיושמת לאותו פריט צריכה להיקבע על ידי יישום אותו תקן דיווח כספי בינלאומי.

8. תקני דיווח כספי בינלאומיים מפרטים מדיניות חשבונאית, שהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים הגיעה למסקנה, שישומה יביא לפרסום דוחות כספיים, הכוללים מידע רלוונטי ומהימן בקשר לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים, אליהם הם מתייחסים. מדיניות חשבונאית זו אינה צריכה להיות מיושמת, כאשר השפעת יישומה אינה מהותית. אולם, אין זה נאות לבצע או

<sup>2</sup> המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) בשנת 2001. בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי. סעיף 25 הוחלף בפרק 3 במסגרת המושגית.

לא לתקן, סטיות לא מהותיות מתקני דיווח כספי בינלאומיים במטרה להציג באופן מסוים את המצב הכספי, הביצועים הכספיים או תזרימי המזומנים של הישות.

9. תקני דיווח כספי בינלאומיים מלווים בהנחיות כדי לסייע לישויות ליישם את הדרישות שלהם. בכל ההנחיות האלה, מצוין אם הן מהוות חלק בלתי נפרד מתקני דיווח כספי בינלאומיים. הנחיות המהוות חלק בלתי נפרד מתקני דיווח כספי בינלאומיים הן מחייבות. הנחיות שאינן מהוות חלק בלתי נפרד מתקני דיווח כספי בינלאומיים אינן כוללות דרישות מחייבות לדוחות הכספיים.

10. בהעדר תקן דיווח כספי בינלאומי, החל ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, על ההנהלה להפעיל את שיקול דעתה בפיתוח וישום מדיניות חשבונאית, שיישומה יביא למידע אשר:

(א) רלוונטי לצורכי קבלת החלטות כלכליות של המשתמשים; וכן

(ב) מהימן, בכך שהדוחות הכספיים:

(i) מציגים נאמנה את המצב הכספי, הביצועים הכספיים ותזרימי המזומנים של הישות;

(ii) משקפים את המהות הכלכלית של עסקאות, אירועים ומצבים אחרים, ולא את צורתם המשפטית גרידא;

(iii) נייטרליים, כלומר חופשיים מהטיות;

(iv) זהירים; וכן

(v) שלמים מכל הבחינות המהותיות.

11. בהפעלת שיקול הדעת, כאמור בסעיף 10 לעיל, ההנהלה תתחשב ותשקול את הישימות של המקורות הבאים, לפי סדר יורד:

(א) הדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים, הדנים בנושאים דומים וקשורים; וכן

(ב) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסה והוצאות שנקבעו במסגרת המושגית.<sup>3</sup>

12. בהפעלת שיקול הדעת, כאמור בסעיף 10 לעיל, ההנהלה יכולה גם להביא בחשבון פרסומים עדכניים (most recent) של גופי תקינה אחרים, שלהם מסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות, ספרות מקצועית-חשבונאית אחרת, ופרקטיקות ענפיות מקובלות, אם אלה אינם עומדים בסתירה למקורות בסעיף 11 לעיל.

### עקביות במדיניות חשבונאית

13. ישות תבחר מדיניות חשבונאית ותיישמה בעקביות על עסקאות דומות, אירועים ומצבים אחרים דומים, אלא אם כן תקן דיווח כספי בינלאומי דורש מפורשות או מאפשר סיווג לקבוצות של פריטים, שלגביהם עשויה להיות נאותה מדיניות חשבונאית שאינה אחידה. אם תקן דיווח כספי בינלאומי דורש או מאפשר סיווג כזה לקבוצות של פריטים, מדיניות חשבונאית נאותה תיבחר ותיישם בעקביות לכל קבוצה.

### שינויים במדיניות חשבונאית

14. ישות תשנה מדיניות חשבונאית, רק אם השינוי:

(א) נדרש בתקן דיווח כספי בינלאומי; או

(ב) מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים אחרים על המצב הכספי, הביצועים הכספיים או תזרימי המזומנים של הישות.

15. למשתמשים בדוחות הכספיים צריכה להיות היכולת להשוות את הדוחות הכספיים של הישות על פני זמן, על מנת לזהות מגמות במצב הכספי, בביצועים הכספיים ובתזרימי המזומנים שלה. לכן, אותה מדיניות חשבונאית מיושמת בכל תקופה ומתקופה אחת לתקופה העוקבת, אלא אם כן שינוי במדיניות חשבונאית עומד באחד מהקריטריונים המפורטים בסעיף 14.

<sup>3</sup> בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי.



16. המקרים, המפורטים להלן, אינם מהווים שינויים במדיניות חשבונאית:

(א) ישום מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר שונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן

(ב) ישום מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר לא התרחשו בעבר, או שהיו לא מהותיים.

17. ישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *דכוש קבוע* או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* הוא שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או תקן חשבונאות בינלאומי 38, ולא בהתאם להוראות תקן זה.

18. סעיפים 19-31 אינם חלים על שינוי מדיניות חשבונאית, המתואר בסעיף 17.

### ישום שינויים במדיניות חשבונאית

19. בכפוף לסעיף 23:

(א) ישות תטפל בשינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, בהתאם להוראות המעבר הספציפיות, במידה וקיימות, באותו תקן דיווח כספי בינלאומי; וכן

(ב) כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית, בעת ישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, אשר אינו כולל הוראות מעבר ספציפיות החלות על שינוי זה, או משנה באופן יזום מדיניות חשבונאית, על הישות ליישם את השינוי בדרך של ישום למפרע.

20. לצורך תקן זה, ישום מוקדם של תקן דיווח כספי בינלאומי אינו מהווה שינוי יזום במדיניות חשבונאית.

21. בהעדר תקן דיווח כספי בינלאומי, החל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחרים, ההנהלה יכולה, בהתאם לסעיף 12, ליישם מדיניות חשבונאית מהפרסומים העדכניים של גופי תקינה אחרים, אשר משתמשים במסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות. אם בעקבות עדכון של פרסום כאמור, הישות בוחרת לשנות את המדיניות החשבונאית, שינוי זה יטופל כשינוי יזום במדיניות חשבונאית וינתן גילוי בהתאם.

### ישום למפרע

22. בכפוף לסעיף 23, כאשר שינוי במדיניות חשבונאית מיושם למפרע בהתאם לסעיף 19(א) או (ב), הישות תתאים את יתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת ואת מספרי ההשוואה האחרים, שניתן להם גילוי, לכל תקופה קודמת מוצגת, כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם.

### מגבלות בישום למפרע

23. שינוי במדיניות חשבונאית ייושם למפרע, כאשר ישום למפרע נדרש על פי סעיף 19(א) או (ב), אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת, או את ההשפעה המצטברת של השינוי.

24. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת בשל שינוי במדיניות חשבונאית על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות לתחילת התקופה המוקדמת ביותר, אשר לגביה ישום למפרע הוא מעשי, אשר עשויה להיות גם התקופה הנוכחית, ותבצע תיאום מקביל ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה זו.

25. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת לתחילת התקופה הנוכחית, של ישום מדיניות חשבונאית חדשה לגבי כל התקופות הקודמות, הישות תתאים את המידע השוואתי, על מנת שתיושם המדיניות החשבונאית החדשה בדרך של מכאן ולהבא מהתאריך המוקדם ביותר, בו זה מעשי.

26. כאשר ישות מיישמת למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, המדיניות החשבונאית החדשה תיושם על מידע השוואתי לתקופות קודמות, מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. ישום למפרע לתקופה קודמת אינו מעשי, אלא אם זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת על הסכומים הן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי והן בדוח יתרות הסגירה על המצב הכספי לתקופה זו. התיאום בגין תקופות, הקודמות לאלה המוצגות בדוחות הכספיים, יבוצע ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת. בדרך כלל, התיאום יבוצע ליתרת העודפים. אולם, התיאום יכול להיעשות גם למרכיב אחר בהון (לדוגמה, על מנת לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי). כל מידע אחר לגבי תקופות קודמות, כגון תמצית היסטורית של מידע כספי, אף הוא יותאם מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי.

27. כאשר אין זה מעשי לישות ליישם למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, מפני שאינה יכולה לקבוע את ההשפעה המצטברת של ישום המדיניות לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 25, תיישם את המדיניות החדשה בדרך של מכאן ולהבא מתחילת התקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. בהתאם, הישות מתעלמת מחלק התיאום המצטבר המתייחס לנכסים, התחייבויות והון, שנצבר לפני מועד זה. לישות מותר לבצע שינוי מדיניות חשבונאית גם אם אין זה מעשי ליישם את המדיניות בדרך של מכאן ולהבא לאף תקופה קודמת. סעיפים 50-53 מספקים הנחיות לזיהוי המקרים בהם אין זה מעשי ליישם מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת, אחת או יותר.

### גילוי

28. כאשר לישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, קיימת השפעה על התקופה הנוכחית או על תקופה קודמת כלשהי, או שאמורה להיות השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות השפעה על תקופות עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלהלן:

- (א) שם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי;
- (ב) העובדה שהשינוי במדיניות החשבונאית מבוצע בהתאם להוראות המעבר, במידה ורלוונטי;
- (ג) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;
- (ד) תיאור הוראות המעבר, במידה ומתאים;
- (ה) הוראות המעבר, העשויות להשפיע בתקופות עתידיות, במידה ומתאים;
- (ו) סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שמעשי;
- (i) לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהישום; וכן
- (ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 דווח למניה, חל על הישות;
- (ז) סכום התיאום, המתייחס לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, במידה שמעשי; וכן

(ח) אם ישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, כנדרש בהתאם לסעיף 19(א) או (ב), אינו מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי השינוי במדיניות החשבונאית יושם.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות הכספיים לתקופות העוקבות.

29. כאשר לשינוי יזום במדיניות חשבונאית השפעה על התקופה הנוכחית או על תקופה קודמת כלשהי, או שאמורה להיות השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות השפעה בתקופות עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלהלן:

- (א) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;
- (ב) הסיבות מדוע ישום המדיניות החשבונאית החדשה מספק מידע מהימן ויותר רלוונטי;
- (ג) סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שמעשי:
  - (i) לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהישום; וכן
  - (ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 נווח למניה, חל על הישות;
- (ד) סכום התיאום, המתייחס לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, במידה שמעשי; וכן
- (ה) אם ישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות אינו מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי השינוי במדיניות החשבונאית יושם.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות הכספיים לתקופות העוקבות.

30. במקרה שהישות טרם יישמה תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, אשר פורסם, אך טרם נכנס לתוקף, על הישות לתת גילוי:

(א) לעובדה זו; וכן

(ב) למידע ידוע או למידע ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית, שתהיה לישום תקן הדיווח הכספי הבינלאומי החדש על הדוחות הכספיים של הישות בתקופה של הישום לראשונה.

31. לצורך ציות לסעיף 30, על הישות לשקול מתן גילוי כדלהלן:

(א) שם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי החדש;

(ב) מהות השינוי או השינויים שיחולו במדיניות החשבונאית;

(ג) המועד בו נדרש ישום תקן הדיווח הכספי הבינלאומי;

(ד) מועד האימוץ לראשונה המתוכנן של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על-ידי הישות; וכן

(ה) אחת מהחלופות הבאות:

(i) גילוי לגבי ההשפעה החזויה של האימוץ לראשונה של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על הדוחות הכספיים; או

(ii) אם ההשפעה אינה ידועה או אינה ניתנת לאמידה באופן סביר, הצהרה על עובדה זו.

## שינויים באומדנים חשבונאיים

32. כתוצאה מאי וודאויות, הטבעות בפעילויות עסקיות, פריטים רבים בדוחות הכספיים אינם ניתנים למדידה במדויק, אלא לאמידה בלבד. אמידה כרוכה בשיקול דעת, המבוסס על מידע מהימן ועדכני (latest available). לדוגמה, אומדנים עשויים להידרש בגין:

(א) חובות רעים;

(ב) התיישנות מלאי;

- (ג) השווי ההוגן של נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות ;
- (ד) אורך חיים שימושיים או דפוס צריכה חזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות, הגלומות בנכסים בני פחת ; וכן
- (ה) מחויבויות בגין אחריות.
33. השימוש באומדנים סבירים הוא חלק חיוני בהכנת הדוחות הכספיים ואינו פוגע במהימנותם.
34. אומדן מצריך עדכון אם חלו שינויים בנסיבות, עליהן הוא מבוסס, או כתוצאה ממידע חדש או ניסיון שנצבר. עדכון אומדן מטבעו אינו מתייחס לתקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות.
35. שינוי בבסיס המדידה שיושם הוא שינוי במדיניות חשבונאית ואינו שינוי באומדן חשבונאי. במקרים בהם קשה להבחין בין שינוי במדיניות חשבונאית לבין שינוי באומדן חשבונאי, השינוי מטופל כשינוי באומדן חשבונאי.
36. **ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי, למעט שינוי שסעיף 37 חל עליו, תוכר בדרך של מכאן ולהבא, על ידי הכללתה ברווח או הפסד:**
- (א) **בתקופת השינוי, אם השינוי משפיע על תקופה זו בלבד ; או**
- (ב) **בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות, אם השינוי ישפיע גם עליהן.**
37. **במידה ששינוי באומדן חשבונאי מביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט בהון, השינוי באומדן החשבונאי יוכר בתקופת השינוי על-ידי תיאום הערך בספרים של הנכס המתייחס, ההתחייבות המתייחסת או הפריט בהון המתייחס.**
38. הכרה בהשפעת השינוי באומדן חשבונאי בדרך של מכאן ולהבא משמעה שהשינוי מיושם בעסקאות, אירועים ומצבים אחרים ממועד השינוי באומדן. שינוי באומדן חשבונאי עשוי להשפיע על הרווח או על ההפסד בתקופה הנוכחית בלבד, או על הרווח או על ההפסד הן בתקופה הנוכחית והן בתקופות עתידיות. לדוגמה, שינוי באומדן סכום החובות הרעים משפיע על הרווח או ההפסד בתקופה הנוכחית בלבד, ולכן מוכר בתקופה הנוכחית. אולם, שינוי באומדן אורך החיים השימושיים או דפוס הצריכה החזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס בר פחת, משפיע על הוצאות הפחת בתקופה הנוכחית ובכל תקופה עתידית במשך יתרת

אורך החיים השימושיים של הנכס. בשני המקרים, השפעת השינוי המתייחסת לתקופה הנוכחית מוכרת כהכנסה או כהוצאה בתקופה הנוכחית. ההשפעה, אם בכלל, על תקופות עתידיות מוכרת כהכנסה או כהוצאה באותן תקופות עתידיות.

## גילוי

39. ישות תיתן גילוי למהות ולסכום השינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה בתקופה הנוכחית או שחזויה להיות לו השפעה בתקופות עתידיות, למעט גילוי על ההשפעה בתקופות עתידיות, כאשר אין זה מעשי לאמוד השפעה זו.
40. במקרה שלא ניתן גילוי לסכום ההשפעה בתקופות העתידיות, מכיוון שאין זה מעשי לאמוד את ההשפעה, על הישות לתת גילוי לעובדה זו.

## טעויות

41. טעויות יכולות להיות בהקשר של הכרה, מדידה, הצגה או גילוי של רכיבים של הדוחות הכספיים. דוחות כספיים אינם מצייתים לתקני דיווח כספי בינלאומיים, אם הם כוללים: (1) טעויות מהותיות, או (2) טעויות לא מהותיות, שבוצעו במכוון על מנת להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, הביצועים הכספיים או תזרימי המזומנים של הישות. טעויות פוטנציאליות של התקופה הנוכחית שמתגלות באותה תקופה, מתוקנות לפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום. אולם, לעיתים, טעויות מהותיות אינן מתגלות, אלא בתקופה עוקבת, ואז הן מתוקנות במידע ההשוואתי המוצג בדוחות הכספיים של התקופה העוקבת (ראה סעיפים 42-47).

42. בכפוף לסעיף 43, ישות תתקן טעויות מהותיות של תקופה קודמת, בדרך של הצגה מחדש בדוחות הכספיים הראשונים, שאושרו לפרסום לאחר גילויין, על ידי:

- (א) הצגה מחדש של מספרי ההשוואה לתקופה קודמת מוצגת שבה (תקופות קודמות מוצגות שבהן) ארעה הטעות; או
- (ב) אם הטעות ארעה לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, הצגה מחדש של יתרות הפתיחה של הנכסים, ההתחייבויות וההון לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

## מגבלות בהצגה מחדש

43. טעות של תקופה קודמת תתוקן בדרך של הצגה מחדש, אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת או את ההשפעה המצטברת של הטעות.
44. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת של טעות על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תציג מחדש את יתרות הפתיחה של הנכסים, ההתחייבויות וההון לתקופה המוקדמת ביותר, אשר לגביה הצגה מחדש היא מעשית (אשר עשויה להיות התקופה הנוכחית).
45. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת של טעות לתחילת התקופה הנוכחית, בגין כל התקופות הקודמות, הישות תציג מחדש את המידע השוואתי, על מנת לתקן את הטעות, בדרך של מכאן ולהבא, מהתאריך המוקדם ביותר בו זה מעשי.
46. תיקון טעות של תקופה קודמת לא ייכלל ברווח או הפסד לתקופה שבה התגלתה הטעות. מידע מוצג כלשהו לגבי תקופות קודמות, לרבות תמצית היסטורית של מידע כספי, יוצג מחדש מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי.
47. כאשר אין זה מעשי לקבוע את סכום הטעות (לדוגמה, טעות בישום מדיניות חשבונאית) לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 45, תציג מחדש את המידע השוואתי בדרך של מכאן ולהבא מהתאריך המוקדם ביותר בו זה מעשי. בהתאם, הישות מתעלמת מחלק ההצגה מחדש המצטברת של נכסים, התחייבויות והון, שנבע לפני מועד זה. סעיפים 50-53 מספקים הנחיות לזיהוי המקרים בהם אין זה מעשי לתקן טעות לתקופה קודמת, אחת או יותר.
48. תיקונים של טעויות נבדלים משינויים באומדנים חשבונאיים. אומדנים חשבונאיים מהווים מטבעם קירובים, אשר יש צורך לעדכןם, כאשר מתקבל מידע נוסף. למשל, רווח או הפסד שהוכר כתוצאה מהתבררותה של תלויה, אינו מהווה תיקון טעות.

## גילוי בגין טעויות בתקופה קודמת

49. בעת ישום סעיף 42, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) מהות הטעות בתקופה קודמת;



(ב) סכום התיקון בגין כל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שזה מעשי:

(i) לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהישום; וכן

(ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה, חל על הישות;

(ג) סכום התיקון לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; וכן

(ד) אם הצגה מחדש לתקופה קודמת מסוימת אינה מעשית, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי הטעות תוקנה.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות הכספיים לתקופות העוקבות.

### חוסר מעשיות של ישום למפרע ושל הצגה מחדש

50. בנסיבות מסוימות, אין זה מעשי להתאים את המידע ההשוואתי לתקופה קודמת, אחת או יותר, על מנת להשיג השוואתיות עם התקופה הנוכחית. לדוגמה, לא נאספו נתונים בתקופה קודמת (תקופות קודמות) בדרך המאפשרת ישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה (לרבות, לצורך סעיפים 51-53, את הישום מכאן ולהבא בתקופות קודמות) או הצגה מחדש לתקן טעות של תקופה קודמת, ולא יהיה זה מעשי לשחזר את המידע.

51. לעיתים קרובות, הכרחי לבצע אומדנים בישום מדיניות חשבונאית לרכיבים שהוכרו בדוחות הכספיים, או שניתן להם גילוי, בהתייחס לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים. אמידה היא מטבעה סובייקטיבית וניתן לבצע אומדנים לאחר תקופת הדיווח. קשה יותר, פוטנציאלית לבצע אומדנים כאשר מיישמים למפרע מדיניות חשבונאית או מבצעים הצגה מחדש, לצורך תיקון טעות בתקופה קודמת, כיוון שעלול לחלוף זמן רב מאז התרחשות העסקה, האירוע או המצב האחרים. אולם, המטרה של אומדנים המתייחסים לתקופות קודמות זהה למטרה של אומדנים בתקופה הנוכחית והיא שהאומדן ישקף את הנסיבות ששררו בעת התרחשות העסקה, האירוע או המצב האחרים.

52. לפיכך, ישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה או תיקון של טעות בתקופה קודמת דורש להבחין ממידע אחר, מידע אשר:

(א) מספק ראייה לנסיבות ששררו במועד בו (במועדים בהם) התרחשה העסקה, האירוע או המצב האחרים; וכן

(ב) היה אמור להיות ניתן להשגה כאשר הדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת אושרו לפרסום.

לסוגים מסוימים של אומדנים (כגון מדידת שווי הוגן שמשמשת בנתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה), אין זה מעשי להבחין בין סוגי מידע אלה. כאשר ישום למפרע או הצגה מחדש ידרשו עריכת אומדן משמעותי, לגביו אין זה אפשרי להבחין בין שני סוגי מידע אלה, אין זה מעשי ליישם את המדיניות החשבונאית החדשה או לתקן את הטעות בתקופה קודמת למפרע.

53. אין להשתמש במידע שנחשף בתקופה הנוכחית והשלכתו לגבי תקופה קודמת (hindsight) כאשר מיושמת מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת או מתוקנים סכומים של תקופה קודמת, לגבי הנחות לגבי כוונות ההנהלה בתקופה קודמת או לגבי אומדן של הסכומים שהוכרו, שנמדדו או שניתן להם גילוי בתקופה קודמת. לדוגמה, כאשר ישות מתקנת טעות בתקופה קודמת במדידת נכסים פיננסיים, ששוויו קודם לכן כהשקעות המוחזקות לפידיון בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 39 *מכשירים פיננסיים*: *הכרה ומדידה*, הישות אינה משנה את בסיס המדידה של השקעות אלה באותה תקופה, אם ההנהלה החליטה מאוחר יותר לא להחזיק בהם עד לפידיון. בנוסף, כאשר ישות מתקנת טעות בתקופה קודמת בחישוב התחייבותה לתשלום דמי מחלה לעובדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד*, הישות מתעלמת ממידע, שנעשה ניתן להשגה לאחר שהדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת אושרו לפרסום, לגבי מגיפת שפעת חמורה ולא רגילה שהתרחשה לאחר התקופה הבאה. העובדה שאומדנים מהותיים נדרשים, לעיתים קרובות, בעת תיקון מידע השוואתי המוצג לתקופות קודמות, אינה מונעת תיאום מהימן או תיקון מהימן של המידע ההשוואתי.

## מועד תחילה

54. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

54א. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

54. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
54. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיף 52. ישות תישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
754. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
- 54ה. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

## ביטול פרסומים אחרים

55. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 8 רווח או הפסד נקי לתקופה, טעויות יסודיות ושינויים במדיניות חשבונאית, שעודכן בשנת 1993.
56. תקן זה מחליף את הפרשנויות הבאות:
- (א) פרשנות מספר 2 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 2) עקביות - היוון עלויות אשראי; וכן
- (ב) פרשנות מספר 18 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 18) עקביות - שיטות חלופיות.