

תקן חשבונאות בינלאומי 1

הצגת דוחות כספיים

International Accounting Standard 1

Presentation of Financial Statements

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2017 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2018.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2018

תקן חשבונאות בינלאומי 1 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות (פורסם בינואר 2016) (מועד תחילה 1 בינואר 2019)
- תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח (פורסם במאי 2017) (מועד תחילה 1 בינואר 2021).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2018 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 ובמסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

תוכן עניינים

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
	הצגה נאותה וציות לתקני הדיווח הכספי
15	הבינלאומיים
25	עסק חי
27	חשבונאות לפי בסיס צבירה
29	מהותיות והקבצה
32	קיזוז
36	תדירות הדיווח
38	מידע השוואתי
45	עקביות ההצגה
47	מבנה ותוכן
47	מבוא
49	זיהוי של הדוחות הכספיים
54	דוח על מצב כספי
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
81א	דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר
	מידע שיוצג בחלק של רווח או הפסד או בדוח על רווח
82	או הפסד
82א	מידע שיוצג בחלק של רווח כולל אחר
88	רווח או הפסד לתקופה
90	רווח כולל אחר לתקופה
	מידע שיוצג בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח
97	כולל אחר או בביאורים
106	דוח על שינויים בהון
106	מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון
2106א	מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או בביאורים

* לא תורגם לעברית

תוכן עניינים (המשך)

החל מסעיף

111	דוח על תזרימי מזומנים
112	ביאורים
112	מבנה
117	גילוי למדיניות חשבונאית
125	גורמים לחוסר ודאות באומדן
134	הון
א136	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 ומחוייבויות 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* יזמת הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1) שפורסם בדצמבר 2014* בסיס למסקנות* נספח: תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים* דעות מנוגדות* הנחיות ביצוע* נספח תיקונים להנחיות של פרסומים אחרים* טבלת התאמה*
	* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים

תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (IAS 1) מפורט בסעיפים 140-1 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 1 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, 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.

מטרת התקן

1. תקן זה קובע את הבסיס להצגת דוחות כספיים למטרות כלליות (general purpose financial statements), 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 של דוחות כספיים למטרות כלליות ובהצגתם בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs).
3. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים מפרטים את דרישות ההכרה, המדידה והגילוי לעסקאות ספציפיות ולאירועים אחרים.
4. תקן זה אינו חל על המבנה והתוכן של דוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים המוכנים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופת ביניים. אולם, סעיפים 15-35 חלים על דוחות כספיים כאלה. תקן זה חל באותה מידה על כל הישויות, כולל ישויות שמציגות דוחות כספיים מאוחדים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים וישויות שמציגות דוחות כספיים נפרדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים.
5. תקן זה משתמש במינוחים שמתאימים לישויות מכוונות-רווח (profit-oriented), כולל ישויות עסקיות במגזר הציבורי. אם ישויות, להן פעילויות שאינן למטרת רווח במגזר הפרטי או במגזר הציבורי, מיישמות תקן זה, יתכן שהן יהיו צריכות לתקן את התיאורים של סעיפים (line items) מסוימים בדוחות הכספיים ושל הדוחות הכספיים עצמם.

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

הגדרות

7. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

דוחות כספיים למטרות כלליות (*General purpose financial statements*) - יכוונו להלן "דוחות כספיים" הם דוחות כספיים שמיועדים למלא את הצרכים של משתמשים שאינם בעמדה המאפשרת להם לדרוש מישות לערוך דיווחים שמתאמים (tailored) לצרכי המידע המיוחדים שלהם.

לא מעשי (*Impracticable*) - יישום של דרישה אינו מעשי כאשר ישות אינה יכולה ליישם את הדרישה לאחר שהיא ביצעה כל מאמץ סביר לעשות כן.

תקני דיווח כספי בינלאומיים (*International Financial Reporting Standards - IFRSs*) הם תקנים ופרשנויות שאומצו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB). תקני דיווח כספי בינלאומיים כוללים:

- (א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS);
- (ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (IAS);
- (ג) פרשנויות שפותחו על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC); וכן
- (ד) פרשנויות שפותחו על ידי הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC), שקדמה לוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי¹.

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

מהותי (Material) - השמטות או הצגות מוטעות של פריטים הם מהותיים אם הם יכולים, יחד או כל אחד בנפרד, להשפיע על החלטות כלכליות שמשתמשים מקבלים על בסיס הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה בגודל ובמהות של ההשמטה או ההצגה המוטעית בהתחשב במכלול הנסיבות. גודלו או מהותו של הפריט, או שילוב שלהם, עשויים להיות הגורם המכריע.

כדי להעריך אם השמטה או הצגה מוטעית עשויות להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים, ובכך להיות מהותיות, נדרש לשקול את המאפיינים של משתמשים אלה. בסעיף 25¹ של המסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם נקבע כי "ההנחה היא שהמשתמשים הם בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות ובחשבוונאות וכי הם מוכנים לעיין במידע בשקידה סבירה." לפיכך, ההערכה צריכה לקחת בחשבון את האופן שבו ניתן לחזות באופן סביר שמשותמשים בעלי תכונות כאלה יושפעו כאשר הם מקבלים החלטות כלכליות.

ביאורים (Notes) כוללים מידע בנוסף למידע שמוצג בדוח על המצב הכספי, בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, בדוח על השינויים בהון ובדוח על תזרימי המזומנים. ביאורים מספקים תיאורים מילוליים ופירוטי משנה (disaggregations) לפריטים שמוצגים 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, בהתאם לטיפול שנדרש או מותר בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

הרכיבים של רווח כולל אחר כוללים:

- (א) שינויים בקרן הערכה מחדש (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע ותקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים);
- (ב) מדידות מחדש של תוכניות להטבה מוגדרת (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד);

¹ בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי. סעיף 25 הוחלף על ידי פרק 3 למסגרת המושגית.

IAS 1

- (ג) רווחים והפסדים שנובעים מתרגום 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 מנכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.2א לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.
- (ה) החלק האפקטיבי של רווחים והפסדים בגין מכשירים מגדרים בגידור תזרים מזומנים ורווחים והפסדים 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 שניתן ליחוס 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 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 המידי של חוזה אקדמה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינויים באלמנט המחיר המידי, והשינויים בשווי של מרווחי מטבע חוץ במועד הבסיס של מכשיר פיננסי כאשר הישות מוציאה אותם מהיעוד של מכשיר פיננסי זה כמכשיר המגדר (ראה פרק 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9).

בעלים (Owners) הם אלה המחזיקים במכשירים שמסווגים כהון.

רווח או הפסד (Profit or loss) הוא סך הכל ההכנסה פחות ההוצאות, למעט רכיבים של רווח כולל אחר.

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

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

8. למרות שתקן זה משתמש במונחים "רווח כולל אחר", "רווח או הפסד" ו"סך הכל רווח כולל", ישות יכולה להשתמש במונחים אחרים כדי לתאר את הסיכומים האלה כל עוד שהמשמעות ברורה. לדוגמה, ישות יכולה להשתמש במונח "רווח נקי" כדי לתאר רווח או הפסד.

א8. המונחים הבאים מתוארים בתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה ומשמשים בתקן זה באותה משמעות שהוגדרה בתקן חשבונאות בינלאומי 32:

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

(ב) מכשיר אשר מטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי מהנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק והוא מסווג 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 לתחום 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 הודאות שלהם.

מערכת שלמה של דוחות כספיים

10. מערכת שלמה של דוחות כספיים כוללת:

- (א) דוח על מצב כספי לסוף התקופה ;
- (ב) דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר לתקופה ;
- (ג) דוח על שינויים בהון לתקופה ;
- (ד) דוח על תזרימי מזומנים לתקופה ;
- (ה) ביאורים, הכוללים מדיניות חשבונאית משמעותית ומידע מסביר אחר ;
- (הא) מידע השוואתי ביחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 38 ו-38א ; וכן
- (ו) דוח על מצב כספי לתחילת התקופה הקודמת כאשר ישות מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע או מבצעת הצגה מחדש של פריטים בדוחות הכספיים שלה, או כאשר היא מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים בהתאם לסעיפים 40א-40ד.

ישות רשאית להשתמש בכותרות השונות מהכותרות שבהן נעשה שימוש בתקן זה כדי לתאר את הדוחות. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "דוח על הרווח הכולל" במקום "דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר".

10. ישות רשאית להציג דוח יחיד על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, שבו רווח או הפסד ורווח כולל אחר יוצגו בשני חלקים. החלקים יוצגו יחד, כאשר החלק של רווח או הפסד יוצג ראשון ומיד לאחריו יוצג החלק של הרווח הכולל האחר. ישות רשאית להציג את החלק של הרווח או הפסד בדוח על רווח או הפסד נפרד. במקרה זה, הדוח על רווח או הפסד הנפרד יוצג מיד לפני הדוח המציג רווח כולל, אשר יתחיל ברווח או הפסד.
11. ישות תציג באותה הבלטה את כל הדוחות הכספיים במערכת שלמה של דוחות כספיים.
12. [בוטל]
13. ישויות רבות מציגות, מחוץ לדוחות הכספיים, סקירה כספית של ההנהלה שמתארת ומסבירה את המאפיינים העיקריים של הביצועים הכספיים ושל המצב הכספי של הישות, ואת אי הודאיות 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 דיווח כספי בינלאומיים.
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 שמוצגים מחוץ לדוחות הכספיים לא נמצאים בתחולת תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

מאפיינים כלליים

הצגה נאותה וציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

15. דוחות כספיים יציגו באופן נאות את המצב הכספי, הביצועים הכספיים ותזרימי המזומנים של ישות. הצגה נאותה דורשת מצג נאמן של ההשפעות של עסקאות, ושל אירועים ומצבים אחרים בהתאם להגדרות של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות, ולקריטריונים להכרה בהם, המפורטים במסגרת המושגית¹. קיימת הנחה שיישום תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, יחד עם גילוי נוסף כאשר נדרש, תוצאתם היא דוחות כספיים שמשיגים הצגה נאותה.

16. ישות שהדוחות הכספיים שלה מצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים תכלול הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות זה בניאורים. ישות לא תתאר דוחות כספיים כדוחות כספיים שמצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אלא אם 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 הרלוונטיים. הצגה נאותה דורשת גם מישות:

(א) לבחור וליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. תקן חשבונאות בינלאומי 8 קובע מידרג של הנחיות בעלות סמכות (authoritative) שעל ההנהלה לשקול בהעדר תקן דיווח כספי בינלאומי שחל ספציפית על פריט.

(ב) להציג מידע, לרבות מדיניות חשבונאית, באופן שמספק מידע רלוונטי, מהימן, בר-השוואה ומובן.

(ג) לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות ואירועים ומצבים מסוימים אחרים על המצב הכספי ועל הביצועים הכספיים של הישות.

¹ סעיפים 15-24 כוללים הפניות למטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית [להכנת דוחות כספיים ולהצגתם]. בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי, אשר החליפה את מטרת הדוחות הכספיים עם המטרה של דיווח כספי המיועד לכל: ראה פרק 1 למסגרת המושגית.

18. ישות לא יכולה לתקן מדיניות חשבונאית לא נאותה באמצעות גילוי של המדיניות החשבונאית שבה נעשה שימוש, וגם לא באמצעות ביאורים או חומר הסבר.
19. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שהציות לדרישה של תקן 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 לא אוסרת, סטייה כזו.
20. כאשר ישות סוטה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בהתאם לסעיף 19, עליה לתת גילוי:
- (א) לכך שההנהלה הגיעה למסקנה שהדוחות הכספיים מציגים באופן נאות את המצב הכספי, את הביצועים הכספיים ואת תזרימי המזומנים של הישות;
- (ב) לכך שהיא צייתה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים, למעט העובדה שהיא סתתה מדרישה מסוימת כדי להשיג הצגה נאותה;
- (ג) לכותרת של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שממנו סתתה הישות, למהות של הסטייה, כולל הטיפול שנדרש על ידי אותו תקן, 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 הזו, לכל תקופה שמוצגת.
21. כאשר ישות סתתה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בתקופה קודמת, וסטייה זו משפיעה על סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליה לתת את הגילויים המפורטים בסעיף 20(ג) ו-(ד).
22. סעיף 21 חל, לדוגמה, כאשר ישות סתתה בתקופה קודמת מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי לגבי מדידה של נכסים או של התחייבויות, והסטייה הזו משפיעה על המדידה של שינויים בנכסים ובהתחייבויות שמוכרים בדוחות הכספיים בתקופה השוטפת.

23. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, אבל המסגרת הפיקוחית הרלוונטית אוסרת על סטייה מהדרישה, על הישות להקטין, במידה המירבית האפשרית, את ההיבטים המטעים לכאורה (perceived) מציות לדרישה, באמצעות גילוי:

(א) לכותרת של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שבנדון, למהות הדרישה, ולסיבה שבגינה ההנהלה הגיעה למסקנה שציות לדרישה הזו יהיה כה מטעה בנסיבות כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית; וכן

(ב) לתיאומים לכל פריט בדוחות הכספיים, לכל תקופה שמוצגת, אשר ההנהלה הגיעה למסקנה שהיה נדרש לבצעם כדי להשיג הצגה נאותה.

24. לצורך סעיפים 19-23, פריט של מידע יסתור את מטרת הדוחות הכספיים כאשר הוא לא מייצג נאמנה את העסקאות, האירועים והמצבים האחרים שהוא מתיימר לייצג, או שניתן לחזות באופן סביר שהוא מייצג אותם, וכתוצאה מכך סביר שהוא ישפיע על ההחלטות הכלכליות שמתקבלות על ידי משתמשים בדוחות כספיים. כאשר ההנהלה מעריכה אם ציות לדרישה ספציפית של תקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, עליה לשקול:

(א) מדוע המטרה של דוחות כספיים לא מושגת בנסיבות המסוימות; וכן

(ב) מה ההבדל בין הנסיבות של הישות לבין הנסיבות של ישויות אחרות שמצייתות לדרישה. אם ישויות אחרות בנסיבות דומות מצייתות לדרישה, קיימת חזקה הניתנת להפרכה (rebuttable presumption) שהציות של הישות לדרישה לא יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית.

עסק חי

25. ההנהלה נדרשת להעריך את יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי כאשר היא מכינה דוחות כספיים. ישות תכין דוחות כספיים על בסיס עסק חי אלא אם ההנהלה מתכוונת לפרק (liquidate) את הישות או להפסיק את פעילותה המסחרית, או שאין לה חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת. כאשר ההנהלה, בעת ביצוע

ההערכה, מודעת לכך שקיימות אי ודאויות מהותיות שקשורות לאירועים או למצבים שעשויים להטיל ספק משמעותי על יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, על הישות לתת גילוי לאי ודאויות אלה. כאשר ישות לא מכינה דוחות כספיים על בסיס עסק חי, עליה לתת גילוי לעובדה זו, וגם לבסיס שלפיו היא הכינה את הדוחות הכספיים ולסיבה שבגינה הישות לא נחשבת עסק חי.

26. בעת ההערכה אם הנחת העסק החי היא נאותה, ההנהלה מביאה בחשבון את כל המידע הניתן להשגה לגבי העתיד, שהוא לפחות ל-12 חודש מסוף תקופת הדיווח, אך לא מוגבל לתקופה זו. רמת ההערכה תלויה בעובדות של כל מקרה. כאשר לישות יש היסטוריה של פעילויות רווחיות וגישה זמינה למשאבים כספיים, הישות אינה נדרשת לבצע ניתוח מפורט כדי להגיע למסקנה שלפיה החשבונאות לפי בסיס עסק חי היא נאותה. במקרים אחרים, יתכן שההנהלה תצטרך לשקול תחום רחב של גורמים שקשורים לרווחיות השוטפת והחזויה, לוחות סילוקין לפירעון חובות ומקורות פוטנציאליים למימון חלופי, לפני שהיא תוכל להניח את דעתה כי בסיס העסק החי הוא נאות.

חשבונאות לפי בסיס צבירה

27. ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה.

28. כאשר נעשה שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה, ישות מכירה בפריטים ככספים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות (המרכיבים של דוחות כספיים) כאשר הם מקיימים את ההגדרות והקריטריונים להכרה במרכיבים אלה שנקבעו במסגרת המושגית¹.

מהותיות והקבצה

29. ישות תציג בנפרד כל קבוצה מהותית של פריטים דומים. ישות תציג בנפרד פריטים שהמהות או מאפיין הפעילות שלהם אינם דומים אלא אם הם אינם מהותיים.

30. דוחות כספיים נוצרים מעיבוד של מספר גדול של עסקאות או של אירועים אחרים שמקובצים לקבוצות בהתאם למהותם או למאפיין הפעילות שלהם. השלב הסופי בתהליך ההקבצה והסיווג הוא ההצגה של נתונים תמציתיים ומסווגים, היוצרים את הסעיפים (line items) בדוחות הכספיים. אם סעיף אינו מהותי בפני עצמו, הוא מקובץ יחד עם פריטים אחרים בדוחות אלה או

¹ שהוחלפה על ידי המסגרת המושגית בספטמבר 2010.

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 מגדירים מידע הנדרש להיכלל בדוחות הכספיים, הכוללים את הביאורים. ישות אינה צריכה לספק גילוי ספציפי שנדרש 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 דיווח כספי בינלאומיים אינו מספיק על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, אירועים ומצבים אחרים 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 הדבר נדרש או מותר לפי תקן דיווח כספי בינלאומי.

33. ישות מדווחת בנפרד על נכסים והתחייבויות, ועל הכנסות והוצאות. קיצוץ בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר או על המצב הכספי, למעט כאשר הקיצוץ משקף את המהות של העסקה או של אירוע אחר, פוגע ביכולת של משתמשים להבין את העסקאות, האירועים והמצבים האחרים שהתרחשו, וגם פוגע ביכולתם להעריך את תזרימי המזומנים העתידיים של הישות. מדידה נטו של נכסים, לאחר ניכוי של הפרשות (valuation allowances) - לדוגמה, הפרשות להתיישנות בגין מלאי והפרשות לחובות מסופקים בגין חייבים - אינה קיצוץ.

34. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות דורש מישות למדוד הכנסות מחוזים עם לקוחות בסכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית עבור העברת סחורות או שירותים שהובטחו. לדוגמה, סכום ההכנסות שהוכרו משקף הנחות מסחריות (trade discounts) ו/או הנחות כמות (volume rebates)

כלשהן שהישות מעניקה. ישות נוטלת על עצמה, במהלך הפעילויות הרגילות שלה, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות אלא נלוות לפעילויות יצור - ההכנסות העיקריות. ישות מציגה את התוצאות של עסקאות כאלה, כאשר הצגה זו משקפת את המהות של העסקה או של האירוע האחר, על ידי קיזוז בין הכנסה כלשהי לבין הוצאות קשורות שנובעות מאותה עסקה. לדוגמה:

(א) ישות מציגה רווחים והפסדים בגין מימוש של נכסים לא שוטפים, לרבות השקעות ונכסים תפעוליים, על ידי ניכוי של הערך בספרים של הנכס ושל הוצאות המכירה הקשורות מסכום התמורה בגין המימוש; וכן

(ב) ישות רשאית לקזז בין יציאות שקשורות להפרשה (provision) 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. בנוסף, ישות מציגה רווחים והפסדים שנובעים מקבוצה של עסקאות דומות על בסיס נטו, לדוגמה, רווחים והפסדים משערי חליפין של מטבע חוץ או רווחים והפסדים שנובעים ממכשירים פיננסיים המוחזקים למסחר. אולם, ישות מציגה רווחים והפסדים אלה בנפרד 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 לפרטים הבאים, בנוסף לתקופה שכוסתה על ידי הדוחות הכספיים:

- (א) הסיבה לשימוש בתקופה ארוכה יותר או קצרה יותר, וכן
- (ב) העובדה 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 מסוימות מעדיפות לדווח, לדוגמה, לתקופה של 52 שבועות. תקן זה לא מונע יישום של נוהג זה.

מידע השוואתי

מידע השוואתי מינימאלי

38. ישות תציג מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת לגבי כל הסכומים שמדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, למעט כאשר תקני דיווח כספי בינלאומיים מתירים או דורשים אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי אם הוא רלוונטי להבנת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

38א. ישות תציג, לכל הפחות, שני דוחות על המצב הכספי, שני דוחות על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, שני דוחות רווח והפסד נפרדים (אם מוצג), שני דוחות על תזרימי המזומנים ושני דוחות על השינויים בהון וביאורים קשורים.

38ב. במקרים מסוימים, מידע מילולי שמסופק בדוחות הכספיים לגבי התקופה הקודמת (התקופות הקודמות) ממשיך להיות רלוונטי בתקופה השוטפת. לדוגמה, ישות מגלה בתקופה השוטפת פרטים לגבי מחלוקת משפטית, אשר תוצאותיה לא היו ודאיות בסוף התקופה הקודמת, ואשר עדיין לא נפתרה. גילוי מידע שאי הודאות הייתה קיימת בסוף התקופה הקודמת, והגילוי של מידע לגבי הצעדים שננקטו במהלך התקופה כדי לפתור את אי הודאות, עשויים להועיל (benefit) למשתמשים.

מידע השוואתי נוסף

38ג. ישות יכולה להציג מידע השוואתי בנוסף לדוחות הכספיים ההשוואתיים המינימליים שנדרשים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, כל עוד מידע זה מוכן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. מידע השוואתי זה יכול לכלול דוח אחד או יותר מהדוחות שסעיף 10 מתייחס אליהם, אך אינו צריך לכלול מערכת שלמה של דוחות כספיים. כאשר זה המקרה, הישות תציג בביאורים מידע המתייחס לדוחות נוספים אלה.

38ד. לדוגמה, ישות יכולה להציג דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר שלישי (ובכך להציג את התקופה השוטפת, התקופה הקודמת ותקופה נוספת להשוואה). אולם, הישות אינה נדרשת להציג דוח על מצב כספי שלישי, דוח על תזרימי מזומנים שלישי או דוח על שינויים בהון שלישי (כלומר דוח כספי נוסף להשוואה). הישות נדרשת להציג, בביאורים לדוחות הכספיים, את המידע ההשוואתי המתייחס לדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר הנוסף הזה.

39. [בוטל]

40. [בוטל]

שינוי במדיניות חשבונאית, הצגה מחדש או סיווג מחדש

40. ישות תציג דוח על מצב כספי שלישי לתחילת התקופה הקודמת בנוסף לדוחות הכספיים השוואתיים המינימליים הנדרשים בסעיף 38א אם:

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

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

40. בנסיבות המתוארות בסעיף 40א, ישות תציג שלושה דוחות על מצב כספי:

(א) לסוף התקופה השוטפת; וכן

(ב) לסוף התקופה הקודמת; וכן

(ג) לתחילת התקופה הקודמת.

40. כאשר ישות נדרשת להציג דוח על מצב כספי נוסף בהתאם לסעיף 40א, עליה לתת גילוי למידע הנדרש בהתאם לסעיפים 41-44 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, היא אינה צריכה להציג את הביאורים המתייחסים לדוח הפתיחה על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת.

40. המועד של דוח הפתיחה על המצב הכספי יהיה בתחילת התקופה הקודמת ללא קשר אם דוחות כספיים של ישות מציגים מידע השוואתי לתקופות מוקדמות יותר (כפי שסעיף 38ג מאפשר).

41. אם ישות משנה את ההצגה או את הסיווג של פריטים בדוחות הכספיים שלה, עליה לסווג מחדש סכומים השוואתיים, אלא אם הסיווג מחדש אינו מעשי. כאשר ישות מסווגת מחדש סכומים השוואתיים, עליה לתת גילוי לפריטים הבאים (כולל לתחילת התקופה הקודמת):

(א) המהות של הסיווג מחדש; וכן

(ב) הסכום של כל פריט או של כל קבוצה של פריטים שסווג מחדש; וכן

(ג) הסיבה לסיווג מחדש.

42. כאשר אין זה מעשי לסווג מחדש סכומים השוואתיים, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) הסיבה שבגינה הסכומים לא סווגו מחדש; וכן

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

43. שיפור יכולת ההשוואה של המידע בין התקופות מסייע למשתמשים בקבלת החלטות כלכליות, במיוחד בכך שהוא מאפשר להעריך מגמות של מידע כספי למטרות חיזוי (predictive). בנסיבות מסוימות, אין זה מעשי לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופה קודמת מסוימת כדי להשיג יכולת השוואה לתקופה השוטפת. לדוגמה, יתכן שהישות לא אספה מידע בתקופה הקודמת (בתקופות הקודמות) באופן שמאפשר סיווג מחדש, ויתכן שאין זה מעשי ליצור מחדש את המידע.

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

עקביות ההצגה

45. ישות תשמור על ההצגה והסיווג של פריטים בדוחות הכספיים מתקופה אחת לתקופה הבאה, אלא אם:

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

(ב) תקן דיווח כספי בינלאומי דורש שינוי בהצגה.

46. לדוגמה, רכישה משמעותית או מימוש משמעותי, או סקירה של ההצגה של הדוחות הכספיים, עשויים להצביע על כך שנדרש להציג את הדוחות הכספיים באופן שונה. ישות משנה את ההצגה של הדוחות הכספיים שלה רק אם ההצגה לאחר השינוי מספקת מידע שהוא מהימן ויותר רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים וגם סביר שהמבנה החדש ימשיך, כך שלא תיפגם יכולת ההשוואה. כאשר ישות מבצעת שינויים כאלה בהצגה, היא 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 רווח או הפסד ורווח כולל אחר, או בדוח על השינויים בהון, ודורש גילוי לסעיפים (line items) אחרים בדוחות אלה או בביאורים. תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים קובע דרישות להצגה של מידע על תזרימי מזומנים.

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

זיהוי של הדוחות הכספיים

49. ישות תזהה בבירור את הדוחות הכספיים ותבדיל ביניהם לבין מידע אחר שנכלל באותו מסמך שפורסם.

50. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים חלים רק על דוחות כספיים, ולא חלים בהכרח על מידע אחר שמוצג בדיווח שנתי, במסמך המוגש לרשות פיקוח (regulatory filing), או במסמך אחר. לפיכך חשוב שמשתמשים יוכלו להבדיל בין מידע שהוכן תוך שימוש בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לבין מידע אחר שעשוי להיות שימושי למשתמשים אבל אינו כפוף לדרישות אלה.

51. ישות תזהה בבירור כל דוח כספי ואת הביאורים. בנוסף, ישות תציג בצורה בולטת את המידע שמפורט להלן, ותחזור עליו כאשר הדבר נדרש כדי שהמידע שמוצג יהיה ניתן להבנה:

(א) שם הישות המדווחת או אמצעי אחר לזיהוי, וכל שינוי במידע זה מסוף תקופת הדיווח הקודמת;

(ב) אם הדוחות הכספיים הם של ישות בודדת או של קבוצה של ישויות;

(ג) תאריך סוף תקופת הדיווח או התקופה שמכוסה על ידי מערכת הדוחות הכספיים או הביאורים;

(ד) מטבע ההצגה, כפי שהוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 21; וכן

(ה) **מידת העיגול (rounding) שבה נעשה שימוש לצורך ההצגה של סכומים בדוחות הכספיים.**

52. ישות מקיימת את הדרישות של סעיף 51 באמצעות הצגת כותרות מתאימות לעמודים, לדוחות, לביאורים, לטורים ולדומיהם. נדרש להפעיל שיקול דעת (judgement) כדי לקבוע את הדרך הטובה ביותר להצגת מידע כזה. לדוגמה, כאשר ישות מציגה דוחות כספיים בדרך אלקטרונית, לא תמיד נעשה שימוש בדפים נפרדים; במצב זה ישות מציגה את הפריטים שצוינו לעיל כדי להבטיח שניתן יהיה להבין את המידע שנכלל בדוחות הכספיים.

53. לעתים קרובות, ישות גורמת לדוחות כספיים להפוך להיות מובנים יותר באמצעות הצגה של מידע באלפי או במיליוני יחידות של מטבע ההצגה. הצגה זו מקובלת כל עוד שהישות נותנת גילוי למידת העיגול, ולא משמיטה מידע מהותי.

דוח על מצב כספי

מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי

54. הדוח על המצב הכספי יכלול סעיפים שמוציגים את הסכומים הבאים:

- (א) רכוש קבוע;
- (ב) נדל"ן להשקעה;
- (ג) נכסים בלתי מוחשיים;
- (ד) נכסים פיננסיים (למעט סכומים שמוציגים לפי (ה), (ה) ו- (ט));
- (ה) השקעות שמתופלות לפי שיטת השווי המאזני;
- (ו) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 **חקלאות**;
- (ז) מלאי;
- (ח) לקוחות וחייבים אחרים;
- (ט) מזומנים ושווי מזומנים;

(י) סך הכל נכסים שמסווגים כמוחזקים למכירה ונכסים שנכללים בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו;

(יא) ספקים וזכאים אחרים;

(יב) הפרשות;

(יג) התחייבויות פיננסיות (למעט סכומים שמוצגים לפי (יא) ו-(יב));

(יד) התחייבויות ונכסים בגין מסים שוטפים, כפי שהוגדרו בתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על הכנסה;

(טו) התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים, כפי שהוגדרו 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 שניתנות לייחוס לבעלים של החברה האם.

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

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

(א) יורכבו מסעיפים הכוללים סכומים שהוכרו ונמדדו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ב) יוצגו ותיתן להם כותרת באופן שעושה את הסעיפים המהווים את סיכום המשנה ברורים ומובנים;

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

(ד) לא יוצגו בהבלטה רבה יותר מאשר סיכומי המשנה והסיכומים הנדרשים בדוח על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

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

57. תקן זה לא 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. בנוסף:

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

(ב) ניתן לתקן את התיאורים (descriptions) שבהם נעשה שימוש ואת הסדר של פריטים או את ההקבוצה של פריטים דומים בהתאם למהות של הישות ושל העסקאות שלה, כדי לספק מידע שהוא רלוונטי להבנה של המצב הכספי של הישות. לדוגמה, מוסד כספי יכול 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 הערכה 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 לקבוצות נכסים שונות מצביע על כך שהמהות שלהם או מאפיין הפעילות שלהם שונה, ולפיכך, שישות מציגה אותם בתור סעיפים נפרדים. לדוגמה, ניתן למדוד קבוצות שונות 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 66-76, למעט כאשר הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע שהוא מהימן ויותר רלוונטי. כאשר חריג זה חל, ישות תציג את כל הנכסים והתחייבויות לפי סדר הנזילות שלהם.
61. בכל שיטה של הצגה שאומצה, ישות תיתן גילוי לסכום שחזוי שיושב או יסולק לאחר יותר מ-12 חודש, בהתייחס לכל סעיף של נכס והתחייבות שמשלב בין:
- (א) סכומים שחזוי שיושבו או יסולקו לכל היותר לאחר 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, לבין
- (ב) סכומים שחזוי שיושבו או יסולקו לאחר יותר מ-12 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 והתחייבויות שוטפים ולא שוטפים מספק מידע שימושי באמצעות ההבחנה בין נכסים נטו שממוחזרים באופן מתמשך כהון חוזר לבין אלה שמשמשים לצורך הפעילויות לזמן ארוך של הישות. הסיווג הנפרד גם מבליט נכסים שחזוי שימומשו במהלך המחזור התפעולי השוטף, ועל התחייבויות שמועד הסילוק שלהן יחול במהלך אותה תקופה.
63. לגבי ישויות מסוימות, כגון מוסדות כספיים, הצגה של נכסים ושל התחייבויות בסדר עולה או יורד של נזילות מספקת מידע שהוא מהימן ויותר רלוונטי מאשר הצגה על בסיס שוטף/לא שוטף, משום שהישות לא מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור.
64. לצורך יישום סעיף 60, ישות רשאית להציג חלק מהנכסים ומהתחייבויות שלה תוך שימוש בסיווג על בסיס שוטף/לא שוטף ואחרים לפי סדר הנזילות כאשר הצגה זו מספקת מידע שהוא מהימן ויותר רלוונטי. הצורך בהצגה על בסיס מעורב עשוי להיווצר כאשר לישות יש פעילויות מגוונות.
65. מידע לגבי המועדים החזויים למימוש של נכסים והתחייבויות הוא שימושי לצורך ההערכה של 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 לקוחות וחייבים אחרים, והתחייבויות

פיננסיות כוללות ספקים וזכאים אחרים. גם מידע לגבי מועד ההשבה החזוי של נכסים לא כספיים כגון מלאי, ולגבי מועד הסילוק החזוי של התחייבויות כגון הפרשות, הוא שימושי, בין אם נכסים והתחייבויות מסווגים כשוטפים ובין אם הם מסווגים כלא שוטפים. לדוגמה, ישות נותנת גילוי לסכום פריטי המלאי שחזוי שיושבו לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח.

נכסים שוטפים

66. ישות תסווג נכס כנכס שוטף כאשר:

- (א) היא מצפה (expects) לממש את הנכס, או מתכוונת למכור או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;
- (ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;
- (ג) היא מצפה לממש את הנכס בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או
- (ד) הנכס הוא מזומן או שווה מזומן (כפי שהוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 7) אלא אם הנכס מוגבל כך שלא ניתן להחליף אותו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות במשך 12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח.

ישות תסווג את כל הנכסים האחרים כנכסים לא שוטפים.

67. בתקן זה נעשה שימוש במונח 'לא שוטף' כך שהוא כולל נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים פיננסיים שהם לזמן ארוך במהותם. התקן לא אוסר על שימוש בתיאורים חלופיים כל עוד שהמשמעות ברורה.

68. המחזור התפעולי של ישות הוא הזמן שחולף בין הרכישה של נכסים לצורך עיבוד לבין המימוש שלהם למזומנים או לשווי מזומנים. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של הישות, קיימת הנחה שהוא 12 חודש. נכסים שוטפים כוללים נכסים (כגון מלאי ולקוחות) שנמכרים, נצרכים או ממומשים כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל גם כאשר לא חזוי שהם ימומשו בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. נכסים שוטפים כוללים גם נכסים שמוחזקים בעיקר לצורך מסחר (דוגמאות כוללות מספר נכסים פיננסיים שמקיימים את ההגדרה של מוחזק למסחר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9) וגם את החלק השוטף של נכסים פיננסיים לא שוטפים.

התחייבויות שוטפות

69. ישות תסווג התחייבות כהתחייבות שוטפת כאשר:

- (א) היא מצפה לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;
- (ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר;
- (ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או
- (ד) אין לישות זכות בלתי מותנית לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיף 73). תנאי התחייבות, אשר מאפשרים לצד שכנגד לסלק את ההתחייבות על ידי הנפקה של מכשירים הוניים אינם משפיעים על סיווגה.

הישות תסווג את כל ההתחייבויות האחרות כהתחייבויות לא שוטפות.

70. התחייבויות שוטפות מסוימות, כגון ספקים וצבירות מסוימות בגין עלויות של עובדים ועלויות תפעוליות אחרות, הן חלק מההון החוזר שבו נעשה שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות. ישות מסווגת פריטים תפעוליים כאלה כהתחייבויות שוטפות גם אם מועד הסילוק שלהם יחול לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח. אותו מחזור תפעולי רגיל חל על הסיווג של נכסים והתחייבויות של ישות. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של הישות, קיימת הנחה שהוא 12 חודש.

71. התחייבויות שוטפות אחרות אינן מסולקות כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל, אבל מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, או שהן מוחזקות בעיקר לצורך מסחר. דוגמאות הן מספר התחייבויות פיננסיות שמקיימות את ההגדרה של מוחזק למסחר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, משיכות יתר בבנק, והחלק השוטף של התחייבויות פיננסיות לא שוטפות, דיבידנדים לשלם, זכאים בגין מסים על הכנסה וזכאים אחרים שאינם ספקים. התחייבויות פיננסיות, שמספקות מימון לזמן ארוך (כלומר אינן חלק מההון החוזר שבו נעשה שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות) ושמועד הסילוק שלהן לא יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, הן התחייבויות לא שוטפות, בכפוף לאמור בסעיפים 74 ו-75.

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

(א) התקופה המקורית היתה ארוכה יותר מ-12 חודש, וגם אם

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

73. אם ישות מצפה, ויכולה לפי שיקול דעתה, למחזר או לגלגל (roll over) מחויבות ל-12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח בהתאם להסדר הלוואה (loan facility) קיים, היא מסווגת את המחויבות כלא שוטפת, גם אם מועד הסילוק ללא המיחזור של המחויבות היה חל במהלך תקופה קצרה יותר. אולם, כאשר המיחזור או הגלגול של המחויבות אינו נתון לשיקול דעתה של הישות (לדוגמה, כאשר אין הסדר למיחזור), הישות לא מביאה בחשבון את הפוטנציאל למחזר את המחויבות והמחויבות מסווגת כשוטפת.

74. כאשר ישות מפירה בסוף תקופת הדיווח, או לפני תאריך זה, תנאי של הסכם הלוואה לזמן ארוך וכתוצאה מכך ההתחייבות הופכת להיות עומדת לפירעון לפי דרישה, עליה לסווג את ההתחייבות כשוטפת, גם אם המלווה הסכים, לאחר תקופת הדיווח ולפני האישור של הדוחות הכספיים לפרסום, לא לדרוש תשלום כתוצאה מההפרה. ישות מסווגת את ההתחייבות כשוטפת משום שבסוף תקופת הדיווח, אין לישות זכות לא מותנית לדחות את הסילוק שלה למשך 12 חודש לפחות לאחר תאריך זה.

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

76. בהתייחס להלוואות שמסווגות כהתחייבויות שוטפות, אם האירועים המפורטים להלן מתרחשים בין סוף תקופת הדיווח לבין התאריך שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, אזי ינתן גילוי לאירועים אלה כאירועים שאינם חייבי תיאום בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*:

(א) מיחזור על בסיס זמן ארוך;

(ב) תיקון של הפרה של הסכם הלוואה לזמן ארוך; וכן

(ג) הענקת ארכה על ידי המלווה כדי לתקן הפרה של הסכם הלוואה לזמן ארוך שמסתיימת לאחר 12 חודש לפחות אחרי תקופת הדיווח.

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 לקבוצות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16;

(ב) חייבים מפוצלים לסכומים לקבל בגין לקוחות, צדדים קשורים חייבים, מקדמות וסכומים אחרים;

(ג) מלאי מפוצל, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי, לסיווגי משנה כגון סחורה (merchandise), חומרי עזר בייצור (production supplies), חומרים (materials), עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים;

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

(ה) הון וקרנות בהון מפוצלים לקבוצות שונות, כגון הון נפרע, פרמיה על מניות וקרנות.

79. ישות תיתן גילוי כמפורט להלן, בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון, או בביאורים:

(א) לכל קבוצה של הון מניות:

(i) מספר המניות של הון רשום;

(ii) מספר המניות שהונפקו ונפרעו במלואן, והונפקו אבל לא נפרעו במלואן;

- (iii) ערך נקוב למניה, או שלמניות אין ערך נקוב;
- (iv) התאמה בין מספר המניות הקיימות במחזור בתחילת התקופה ובסופה;
- (v) הזכויות, זכויות בכורה והמגבלות ששייכות לקבוצה זו, כולל מגבלות על חלוקת דיבידנדים ועל פדיון ההון;
- (vi) מניות בישות שמוחזקות על ידי הישות או על ידי החברות הבנות 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, כגון שותפות או נאמנות, תיתן גילוי למידע שהוא שווה ערך למידע שנדרש לפי סעיף 79(א), תוך גילוי לשינויים במהלך התקופה בכל סוג (category) של זכויות בהון, וגילוי לזכויות, זכויות בכורה ומגבלות השייכות לכל סוג של זכויות בהון.

80א. אם ישות סיווגה מחדש בין התחייבויות פיננסיות לבין ההון

- (א) מכשיר פיננסי בר מכר שסווג כמכשיר הוני, או
 - (ב) מכשיר שמטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי של הנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק ואשר מסווג כמכשיר הוני
- הישות תיתן גילוי לסכום שסווג מחדש אל ומאת כל קטגוריה (התחייבויות פיננסיות או הון), העיתוי והסיבה לסיווג מחדש.

דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר

81. [בוטל]

81א. הדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר (דוח על רווח כולל) יציג, בנוסף לחלק של רווח או הפסד ולחלק של רווח כולל אחר:

- (א) רווח או הפסד;

(ב) סך רווח כולל אחר ;

(ג) רווח כולל לתקופה, שהוא הסך של רווח או הפסד ורווח כולל אחר.

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

81. ישות תציג את הפריטים הבאים, בנוסף לחלק של רווח או הפסד ולחלק של רווח כולל אחר, כהקצאה של רווח או הפסד ושל רווח כולל אחר לתקופה:

(א) רווח או הפסד לתקופה שניתן לייחוס:

(i) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ii) לבעלים של החברה האם.

(ב) רווח כולל לתקופה שניתן לייחוס:

(i) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ii) לבעלים של החברה האם.

אם ישות מציגה רווח או הפסד בדוח נפרד עליה להציג את הייחוס של רווח או הפסד לתקופה כאמור בסעיף (א) בדוח זה.

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

82. בנוסף לפריטים הנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, החלק של רווח או הפסד או הדוח על רווח או הפסד יכלול סעיפים שמציגים את הסכומים הבאים לתקופה:

(א) הכנסות, תוך הצגה בנפרד של הכנסות ריבית שחושבו תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית;

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

(ב) עלויות מימון;

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

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

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

(גב) אם הנכס הפיננסי מסווג מחדש מקבוצת 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 סווגו מחדש לרווח או הפסד;

(ד) הוצאות מסים;

(ה) [בוטל]

(הא) סכום יחיד לסך הפעילויות שהופסקו (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 5)

(ו)-(ט) [בוטל]

מידע שיוצג בחלק של רווח כולל אחר

82א. 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 להפסד; וכן

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

(ב) החלק של הרווח הכולל האחר של חברות כלולות ועסקאות 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 בהתקיים תנאים ספציפיים.

.83 [בוטל]

.84 [בוטל]

.85 ישות תציג סעיפים נוספים (כולל על ידי פיצול הסעיפים המפורטים בסעיף 82), כותרות וסיכומי משנה נוספים בדוח שמציג (בדוחות שמציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר, כאשר הצגה זו רלוונטית להבנה של הביצועים הכספיים של הישות.

.85א. כאשר ישות מציגה סיכומי משנה בהתאם לסעיף 85, סיכומי משנה אלה:

(א) יורכבו מסעיפים הכוללים סכומים שהוכרו ונמדדו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים;

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

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

(ד) לא יוצגו בהבלטה רבה יותר מאשר סיכומי המשנה והסיכומים הנדרשים בדוח שמציג (בדוחות שמציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

.85ב. ישות תציג את הסעיפים בדוח שמציג (בדוחות שמציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר המתאימים סיכומי משנה כלשהם המוצגים בהתאם לסעיף 85 לסיכומי המשנה או לסיכומים הנדרשים בדוח (דוחות) כאלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

.86 משום 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 שמציג (בדוחות שמציגים) רווח או הפסד ורווח כולל אחר ומתקנת את התיאורים (descriptions) שבהם נעשה שימוש ואת הסדר של הפריטים, כאשר הדבר נדרש כדי להסביר את המרכיבים של הביצועים הכספיים. ישות שוקלת גורמים הכוללים מהותיות ואת המהות ואת מאפיין הפעילות של פריטי ההכנסה וההוצאה. לדוגמה, מוסד כספי עשוי לתקן את התיאורים כדי לספק מידע רלוונטי לפעילויות של מוסד כספי. ישות אינה מקזזת בין פריטי הכנסה והוצאה אלא אם מתקיימים הקריטריונים בסעיף 32.

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 פריטי ההכנסה וההוצאה בתקופה ברווח או הפסד אלא אם תקן דיווח כספי בינלאומי דורש או מתיר אחרת.**

89. תקני דיווח כספי בינלאומיים מסוימים מפרטים נסיבות שבהן ישות מכירה בפריטים מסוימים מחוץ לרווח או הפסד בתקופה השוטפת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מפרט שתי נסיבות כאלה: התיקון של טעויות וההשפעה של שינויים במדיניות חשבונאית. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים או מתירים לא לכלול ברווח או הפסד רכיבים של רווח כולל אחר שמקיימים את ההגדרה של המסגרת המושגית¹ להכנסה ולהוצאה (ראה סעיף 7).

רווח כולל אחר לתקופה

90. **ישות תיתן גילוי, בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר 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 המתייחס לפריטים אלה.

¹ בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי.

אם ישות בוחרת בחלופה (ב), עליה להקצות את המס בין הפריטים שייתכן שישווגו מחדש לאחר מכן לחלק של הרווח או הפסד לבין אלה שלא ישווגו מחדש לאחר מכן לחלק של הרווח או הפסד.

92. ישות תציג תיאומים בגין סיווג מחדש המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר.

93. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים מפרטים אם ומתי סכומים שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר מסווגים מחדש לרווח או הפסד. סיווגים מחדש אלה מכונים בתקן זה תיאומים בגין סיווג מחדש. תיאום בגין סיווג מחדש נכלל יחד עם הרכיב הקשור של רווח כולל אחר בתקופה שבה התיאום מסווג מחדש לרווח או הפסד. יתכן 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 הכל רווח כולל.

94. ישות רשאית להציג תיאומים בגין סיווג מחדש בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר או בביאורים. ישות המציגה תיאומים בגין סיווג מחדש בביאורים מציגה את הפריטים של רווח כולל אחר לאחר תיאומים קשורים כלשהם בגין סיווג מחדש.

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

96. תיאומים בגין סיווג מחדש לא נוצרים בשל שינויים בקרן הערכה מחדש המוכרים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 או בשל מדידות מחדש של תוכניות להטבה מוגדרת שמוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19. רכיבים אלה מוכרים ברווח כולל אחר ואינם מסווגים מחדש לרווח או הפסד בתקופות עוקבות. שינויים בקרן הערכה מחדש עשויים להיות מועברים לעודפים בתקופות עוקבות בעת השימוש בכס או כאשר הוא נגרע (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38). בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, תיאומים בגין סיווג מחדש לא נוצרים אם כתוצאה מגידור תזרים מזומנים או מהטיפול החשבונאי בערך הזמן של אופציה (או אלמנט המחיר העתידי של חוזה אקדמה או מרווחי מטבע חוץ במועד הבסיס של מכשיר פיננסי) סכומים מועברים מקרן גידור תזרים מזומנים או מרכיב נפרד בהון, בהתאמה, ונכללים ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של נכס או התחייבות. סכומים אלה מועברים ישירות לנכסים או להתחייבויות.

**מידע שיוצג בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל
אחר 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 (write-downs) של מלאי לשווי מימוש נטו או של רכוש קבוע לסכום בר השבה, כמו גם ביטולים של הורדות ערך כאלה;

(ב) שינויים מבניים של פעילויות של ישות וביטולים של הפרשות כלשהן בגין עלויות השינוי המבני;

(ג) מימוש של פריטי רכוש קבוע;

(ד) מימוש של השקעות;

(ה) פעילויות שהופסקו;

(ו) יישוב (settlements) 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 ויותר רלוונטי: 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 משום שלא נדרשות הקצאות של

הוצאות לסיווגים לפי מאפייני הפעילות. להלן דוגמה לסיווג תוך שימוש בשיטת מהות ההוצאה:

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

103. צורת הניתוח השנייה היא שיטת "מאפיין הפעילות של ההוצאה" או שיטת "עלות המכר" אשר מסווגת הוצאות בהתאם למאפיין הפעילות שלהן כחלק מעלות המכר או, לדוגמה כעלויות של פעילויות הפצה או מנהליות. לכל הפחות, ישות נותנת גילוי לעלות המכר שלה לפי שיטה זו בנפרד מהוצאות אחרות. שיטה זו יכולה לספק מידע רלוונטי יותר למשתמשים מאשר הסיווג של הוצאות לפי מהותן, אבל 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 המכר
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. משום שלכל שיטת הצגה יש יתרונות עבור סוגים שונים של ישויות, תקן זה דורש מההנהלה לבחור את ההצגה שהיא מהימנה ויותר רלוונטית. אולם, משום 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 שינויים 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 הכל רווח כולל לתקופה, תוך הצגה בנפרד של סך הכל הסכומים שניתנים לייחוס לבעלים של החברה האם ולזכויות שאינן מקנות שליטה;

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

(ג) [בוטל]

(ד) לכל רכיב של ההון, התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה לבין הערך בספרים בסופה, תוך גילוי נפרד (לכל הפחות) לכל שינוי 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 וחלוקות לבעלים וכן שינויים בזכויות הבעלות בחברות בנות שתוצאתם אינה איבוד שליטה.

מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או בביאורים

106א. לכל 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 סכום הדיבידנדים למניה (per share).
108. בסעיף 106, הרכיבים של ההון כוללים, לדוגמה, כל קבוצה של הון שהושקע (contributed), את היתרה שנצברה של כל קבוצה 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 (כגון השקעות בהון, רכישות חזרה של מכשירים הונניים של הישות עצמה ודיבידנדים) ועלויות עסקה שקשורות ישירות לעסקאות כאלה, השינוי הכולל בהון במהלך תקופה מייצג את הסכום הכולל של הכנסות והוצאות, לרבות רווחים והפסדים, שהופקו על ידי הפעילויות של הישות במהלך תקופה זו.
110. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש תיאומים למפרע כדי לבטא שינויים במדיניות חשבונאית, ככל שהדבר מעשי, למעט כאשר הוראות המעבר של תקן דיווח כספי בינלאומי אחר דורשות אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש בנוסף שהצגות מחדש כדי לתקן טעויות יבוצעו למפרע, ככל שהדבר מעשי. תיאומים למפרע והצגות מחדש למפרע אינם שינויים בהון, אבל הם תיאומים ליתרת הפתיחה של העודפים, למעט כאשר תקן דיווח כספי בינלאומי דורש תיאום למפרע של רכיב אחר של ההון. סעיף 106(ב) דורש גילוי בדוח על השינויים בהון לסך כל התיאום לכל רכיב של ההון שנגרם כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית, ובנפרד, כתוצאה מתיקונים של טעויות. יינתן גילוי לתיאומים אלה לכל תקופה קודמת ולתחילת התקופה.

דוח על תזרימי מזומנים

111. מידע על תזרימי מזומנים נותן למשתמשים בדוחות הכספיים בסיס להעריך את היכולת של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים ואת הצרכים של הישות לנצל (utilize) את תזרימי מזומנים אלה. תקן חשבונאות בינלאומי 7 קובע דרישות להצגה ולגילוי של מידע על תזרימי מזומנים.

ביאורים

מבנה

112. הביאורים:

(א) יציגו מידע לגבי בסיס ההכנה של הדוחות הכספיים ולגבי המדיניות החשבונאית הספציפית שבה נעשה שימוש בהתאם לסעיפים 117-124;

(ב) יתנו גילוי למידע שנדרש לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים שאינם מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים; וכן

(ג) יספקו מידע נוסף שלא מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, אבל הוא רלוונטי להבנה של כל אחד מהם.

113. ישות תציג ביאורים באופן שיטתי, ככל שהדבר מעשי. בקביעת האופן השיטתי להצגת הביאורים, הישות תשקול את השפעה על המובנות ויכולת ההשוואה של הדוחות הכספיים שלה. ישות תכלול הפניה מכל פריט בדוחות על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר ובדוחות על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים, למידע קשור כלשהו בביאורים.

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

(א) מתן הבלטה לתחומי הפעילות שלה שהישות מחשיבה כרלוונטיים ביותר להבנת הביצועים הכספיים והמצב הכספי שלה, כמו קיבוץ יחד של מידע לגבי פעילויות תפעוליות מסוימות;

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

(ג) סידור הביאורים לפי הסדר של הסעיפים בדוח (דוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר ובדוח על המצב הכספי, כמו:

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

(ii) מדיניות חשבונאית משמעותית שיושמה (ראה סעיף 117);

(iii) מידע התומך בפריטים שמוצגים בדוחות על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, 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 בסיס ההכנה של הדוחות הכספיים ומדיניות חשבונאית ספציפית כחלק נפרד של הדוחות הכספיים.

גילוי למדיניות חשבונאית

117. ישות תיתן גילוי למדיניות החשבונאית המשמעותית שלה כולל:

(א) בסיס (או בסיסי) המדידה ששימשו להכנת הדוחות הכספיים; וכן

(ב) מדיניות חשבונאית אחרת שבה נעשה שימוש שהיא רלוונטית להבנת הדוחות הכספיים.

118. חשוב שישות תיידע את המשתמשים לגבי בסיס המדידה או בסיסי המדידה ששימשו להכנת הדוחות הכספיים (לדוגמה, עלות היסטורית, עלות שוטפת, שווי מימוש נטו, שווי הוגן או סכום בר השבה) משום שהבסיס שלפיו ישות מכינה את הדוחות הכספיים משפיע משמעותית על הניתוח של המשתמשים. כאשר ישות משתמשת ביותר מבסיס מדידה אחד בדוחות הכספיים, לדוגמה כאשר קבוצות מסוימות של נכסים הינם משוערכים, מספיק לספק אינדיקציה לקטגוריות של הנכסים וההתחייבויות שעליהם חל כל בסיס מדידה.

119. כאשר ההנהלה מחליטה אם נדרש לתת גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת, היא שוקלת אם הגילוי יסייע למשתמשים להבין איך עסקאות, אירועים ומצבים אחרים משתקפים בביצועים הכספיים

ובמצב הכספי המדווחים. כל ישות מביאה בחשבון את המהות של פעילויותיה ואת המדיניות שהשתמשים בדוחות הכספיים שלה יצפו שיינתן להן גילוי בסוג זה של ישות. גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת הוא שימושי במיוחד למשתמשים כאשר המדיניות הזו נבחרה מתוך חלופות שהותרו בתקני דיווח כספי בינלאומיים. דוגמה לכך היא גילוי אם ישות מיישמת את מודל השווי ההוגן או מודל העלות לנדל"ן להשקעה שלה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה). תקני דיווח כספי בינלאומיים אחדים דורשים במפורש שיינתן גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת, כולל לבחירות שנעשו על ידי ההנהלה בין כללי מדיניות שונים שהותרו על ידם. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 16 דורש שיינתן גילוי לבסיסי המדידה ששימשו לגבי קבוצות של רכוש קבוע.

120. [בוטל]

121. מדיניות חשבונאית יכולה להיות משמעותית בשל המהות של הפעילויות של הישות גם אם הסכומים לתקופה השוטפת ולתקופות קודמות אינם מהותיים. בנוסף ראוי לתת גילוי לכל מדיניות חשבונאית משמעותית שאינה נדרשת במפורש על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אבל הישות בחרה בה ויישמה אותה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

122. **ישות תיתן גילוי במסגרת המדיניות החשבונאית המשמעותית שלה או במסגרת ביאורים אחרים, לשיקולי הדעת, מלבד אלה שכרוכים באומדנים (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, בנוסף לאלה שכרוכים באומדנים, שעשויים להשפיע בצורה משמעותית על הסכומים שבהם היא מכירה בדוחות הכספיים. לדוגמה, ההנהלה מפעילה שיקולי דעת כדי לקבוע:

(א) [בוטל]

(ב) העיתוי שבו הועברו לישויות אחרות, באופן מהותי כל הסיכונים המשמעותיים וכל ההטבות המשמעותיות הנובעים מהבעלות על נכסים פיננסיים ונכסי חכירה;

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

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

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

גורמים לחוסר ודאות באומדן

125. ישות תיתן גילוי למידע לגבי הנחות שהיא הניחה לגבי העתיד, ולגורמים עיקריים אחרים לחוסר ודאות באומדן בסוף תקופת הדיווח, שקיים סיכון משמעותי שתוצאתם תהיה תיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים ושל התחייבויות במהלך שנת הכספים הבאה. הביאורים יכללו את הפרטים הבאים לגבי הנכסים וההתחייבויות האלה:

(א) המהות שלהם, וכן

(ב) הערכים בספרים שלהם בסוף תקופת הדיווח.

126. קביעת הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות מסוימים דורשת לאמוד את ההשפעות של אירועים עתידיים לא ודאיים על הנכסים וההתחייבויות האלה בסוף תקופת הדיווח. לדוגמה, כאשר לא קיימים מחירי שוק שנצפו לאחרונה, נדרש להשתמש באומדנים צופי פני עתיד (future-oriented) כדי למדוד את הסכום בר ההשבה של קבוצות של רכוש קבוע, את ההשפעה של התיישנות טכנולוגית על מלאי, הפרשות שכפופות לתוצאה העתידית של תביעות משפטיות בתהליך, והטבות לזמן ארוך לעובדים כגון מחויבויות פנסיוניות. אומדנים אלה כוללים הנחות לגבי פריטים כגון תיאום בגין סיכון לתזרימי מזומנים או לשיעורי היוון, שינויים עתידיים בשכר ושינויים עתידיים במחירים שמשפיעים על עלויות אחרות.

127. ההנחות והגורמים האחרים לחוסר ודאות באומדן שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 125 מתייחסים לאומדנים שדורשים מההנהלה לקבל את ההכרעות הקשות ביותר, הסובייקטיביות ביותר או המורכבות ביותר. ככל שגדל מספר המשתנים וההנחות שמשפיעים על התוצאות העתידיות האפשריות של חוסר הודאויות, כך הכרעות אלה הופכות לסובייקטיביות ומורכבות

יותר, וכתוצאה מכך הפוטנציאל לתיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות בדרך כלל גדל בהתאם.

128. לא נדרש לתת את הגילויים לפי סעיף 125 לגבי נכסים והתחייבויות שקיים סיכון משמעותי שהערכים בספרים שלהם עשויים להשתנות מהותית במהלך שנת הכספים הבאה אם, בסוף תקופת הדיווח, הם נמדדים לפי שווי הוגן בהתבסס על מחיר מצוטט בשוק פעיל עבור נכס זהה או התחייבות זהה. ערכי שווי הוגן כאלה עשויים להשתנות מהותית במהלך שנת הכספים הבאה, אבל שינויים אלה לא ינבעו מהנחות או מגורמים אחרים לחוסר ודאות באומדן בסוף תקופת הדיווח.

129. ישות מציגה את הגילויים הנדרשים לפי סעיף 125 בצורה שמאפשרת למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את שיקול הדעת שההנחה מפעילה לגבי העתיד ולגבי גורמים אחרים של חוסר ודאות באומדן. המהות וההיקף של המידע שיסופק משתנים בהתאם למהות של ההנחה ולנסיבות אחרות. להלן דוגמאות לסוגים של גילויים שישות נותנת:

(א) המהות של ההנחה או חוסר הודאות האחר באומדן;

(ב) הרגישות של הערכים בספרים לשיטות, להנחות ולאומדנים שעמדו בבסיס החישוב שלהם, לרבות הסיבות לרגישות;

(ג) התוצאה החזויה של חוסר ודאות והתחום של התוצאות האפשריות (reasonably possible) במהלך שנת הכספים הבאה בהתייחס לסכומים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות שמושפעים; וכן

(ד) הסבר לשינויים שבוצעו בהנחות שנקבעו בעבר בהתייחס לנכסים ולהתחייבויות אלה, אם חוסר הודאות עדיין לא נפתר.

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

131. לפעמים לא מעשי לתת גילוי למידת ההשפעות האפשריות של הנחה או גורם אחר של חוסר ודאות באומדן בסוף תקופת הדיווח. במקרים אלה, הישות נותנת גילוי לכך שאפשרי (reasonably possible), בהתבסס על הידע הקיים, שתוצאות (outcomes) במהלך שנת הכספים הקרובה שיהיו שונות מההנחה עשויות לדרוש תיאום מהותי לערך בספרים של נכס או התחייבות שמושפעים. בכל מקרה, ישות תיתן גילוי למהות ולערך בספרים של הנכס או

של ההתחייבות (או של קבוצת הנכסים או של קבוצת ההתחייבויות) הספציפיים שמושפעים מההנחה.

132. הגילויים לפי סעיף 122 לגבי שיקולי דעת מסוימים שההנחה הפעילה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות לא מתייחסים לגילויים על גורמים של חוסר ודאות באומדן לפי סעיף 125.

133. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים לתת גילוי להנחות מסוימות, אשר אחרת היו נדרשים בהתאם לסעיף 125. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 37 דורש לתת גילוי, בנסיבות מוגדרות, להנחות עיקריות שמתייחסות לאירועים עתידיים שמשפיעים על קבוצות של הפרשות. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדדת שווי הוגן* דורש לתת גילוי להנחות משמעותיות (כולל לטכניקת (לטכניקות) הערכה ולנתונים) שהישות השתמשה בהם בעת אמידת שווים ההוגן של נכסים ושל התחייבויות שנמדדים לפי שווי הוגן.

הון

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

135. על מנת לציית לדרישה בסעיף 134, על הישות לתת גילוי לפרטים הבאים:

(א) מידע איכותי לגבי המטרות, המדיניות והתהליכים שלה לניהול ההון, כולל:

(i) תיאור של מה שמנוהל על ידה כהון;

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

(iii) איך הישות עומדת במטרות ניהול ההון שלה.

(ב) תמצית של נתונים כמותיים לגבי הפריטים שמנוהלים על ידה כהון. ישויות מסוימות מתייחסות להתחייבויות פיננסיות מסוימות (לדוגמה סוגים מסוימים של חוב נדחה - subordinated) כחלק מההון. ישויות אחרות מחריגות מההון רכיבי הון מסוימים (לדוגמה רכיבים שנובעים מגידורי תזרים מזומנים).

- (ג) שינויים כלשהם ב- (א) ו- (ב) מהתקופה הקודמת.
- (ד) אם במהלך התקופה היא צייתה לדרישות הון כלשהן שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים שלהם היא כפופה.
- (ה) כאשר הישות לא צייתה לדרישות הון כאלה שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים, ההשלכות של אי הציות כאמור.
- הישות תבסס גילויים אלה על מידע שמסופק פנימית לאנשי המפתח בהנהלה.

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

מכשירים פיננסיים בני מכר שסווגו כהון

136א. לגבי מכשירים פיננסיים בני מכר אשר סווגו כמכשירים הוניים, ישות תיתן גילוי (אם לא ניתן גילוי במקום אחר):

- (א) לתמצית נתונים כמותיים לגבי הסכום שסווג כהון;
- (ב) למטרות, למדיניות ולתהליכים שלה לניהול מחויבויותיה לרכישה חזרה או לפדיון המכשירים כאשר תידרש לעשות כן על ידי מחזיקי המכשיר, כולל שינויים כלשהם מתקופות קודמות;
- (ג) לתזרים המזומנים השלילי החזוי בעת פדיון או רכישה חזרה של קבוצה זו של מכשירים פיננסיים; וכן
- (ד) למידע כיצד נקבע תזרים המזומנים השלילי החזוי בעת פדיון או רכישה חזרה.

גילויים אחרים

137. ישות תיתן גילוי בביאורים לפרטים הבאים:

(א) סכום הדיבידנדים שהוצע או שהוכרז לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום אבל לא הוכר כחלוקה לבעלים במהלך התקופה, והסכום המתייחס למניה; וכן

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

138. ישות תיתן גילוי בביאורים לפרטים הבאים, אם לא ניתן להם גילוי במקום אחר במסגרת מידע שמפורסם יחד עם הדוחות הכספיים:

(א) מקום התושבות (domicile) וההתאגדות החוקית של הישות, מדינת ההתאגדות שלה והכתובת של המשרד הרשום שלה (או 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.

הוראות מעבר ומועד תחילה

139. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחרי. יישום מוקדם של התקן מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת 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 לאחרי. 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 במרוק (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 32 ותקן חשבונאות בינלאומי 1), פורסם בפברואר 2008, תיקן את סעיף 138 והוסיף את סעיפים 8א, 80 ו-136א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחרי. יישום מוקדם מותר.

אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו ועליה ליישם את התיקונים המתייחסים לתקן חשבונאות בינלאומי 32, תקן חשבונאות בינלאומי 39, תקן דיווח כספי בינלאומי 7 וכן פרשנות מספר 2 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 2) *מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים* באותו מועד.

139ג. סעיפים 68 ו-71 תוקנו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

139ד. סעיף 69 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.

139ה. [בוטל]

139ו. סעיפים 106 ו-107 תוקנו וסעיף 106א הוסף על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו במאי 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו. יישום מוקדם 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 ליולי 2012, או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת 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 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 מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת 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, 139ז 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-85ב וביטל את סעיפים 115 ו-120. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. ישויות אינן נדרשות לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 28-30 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ביחס לתיקונים אלה.

139יז. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 16, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2019, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 16].

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2003)

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