

תקן חשבונאות בינלאומי 34
דיווח כספי לתקופות ביניים

International Accounting Standard 34

Interim Financial

Reporting

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

תוכן עניינים

החל
מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים

	מטרת התקן
1	תחולה
4	הגדרות
5	תכולת דיווח כספי ביניים
8	רכיבים מינימליים של דיווח כספי ביניים
9	צורה ותכולה של דוחות כספיים לתקופות ביניים
15	אירועים ועסקאות משמעותיים
16א	גילויים אחרים
19	גילוי של ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים
20	תקופות שבגינן נדרשת הצגת דוחות כספיים לתקופות ביניים
23	מהותיות
26	גילוי בדוחות כספיים שנתיים
28	הכרה ומדידה
28	אותה מדיניות חשבונאית כמו בדוחות הכספיים השנתיים
37	הכנסות המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן
39	עלויות המתהוות באופן בלתי אחיד במהלך שנת הכספים
40	יישום כללי ההכרה והמדידה
41	שימוש באומדנים
43	הצגה מחדש של תקופות ביניים שדווחו בעבר
46	מועד תחילה
	בסיס למסקנות*
	דוגמאות להמחשה*
	נספח א - הדגמה של תקופות שנדרש להציגן*
	נספח ב - דוגמאות ליישום כללי ההכרה והמדידה*
	נספח ג - דוגמאות לשימוש באומדנים*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים

תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים (IAS 34) מפורט בסעיפים 1-57. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 34 בהקשר למטרת התקן, 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

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

תחולה

1. תקן זה אינו קובע על אילו ישויות חלה חובה לפרסם דיווחים כספיים ביניים, באיזו תדירות יש לפרסמם, או כמה זמן לאחר תום תקופת הביניים יש לפרסמם. אולם, ממשלות, רשויות ניירות ערך, בורסות וגופי חשבונאות, דורשים לעיתים קרובות מישויות שניירות הערך שלהן המהוות חוב או ניירות הערך ההוניים שלהן נסחרים בציבור לפרסם דיווחים כספיים ביניים. תקן זה חל אם ישות נדרשת או בוחרת לפרסם דיווח כספי ביניים, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים¹ מעודדת ישויות שנסחרות בציבור לספק דיווחים כספיים ביניים התואמים את כללי ההכרה, המדידה והגילוי המפורטים בתקן זה. באופן ספציפי לישויות שנסחרות בציבור מומלץ:

(א) לספק דיווחים כספיים ביניים לפחות לתום המחצית הראשונה של שנת הכספים שלהן; וכן

¹ הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) הוחלפה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB), אשר החלה בפעילותה בשנת 2001.

- (ב) להפוך את הדיווחים הכספיים ביניים שלהן לניתנים להשגה לא יאוחר מ-60 יום לאחר תום תקופת הביניים.
2. כל דיווח כספי, שנתי או ביניים, נבחן בפני עצמו לגבי התאמתו לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. העובדה שישות לא סיפקה דיווחים כספיים ביניים במהלך שנת כספים מסוימת, או שסיפקה דיווחים כספיים ביניים שאינם מציינים לתקן זה, אינה מונעת מהדוחות הכספיים השנתיים של הישות מלהיות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים.
3. אם דיווח כספי ביניים של ישות מתואר כמציית לתקני דיווח כספי בינלאומיים, הוא חייב לציית לכל דרישות תקן זה. סעיף 19 דורש גילויים מסוימים בהקשר זה.

הגדרות

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

דיווח כספי ביניים (Interim financial report) משמעו דיווח כספי, הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 1 **הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)**) או מערכת של דוחות כספיים תמציתיים (כמתואר בתקן זה) לתקופת ביניים.

תכולת דיווח כספי ביניים

5. תקן חשבונאות בינלאומי 1 מגדיר מערכת מלאה של דוחות כספיים כמערכת הכוללת את הרכיבים הבאים:
- (א) דוח על מצב כספי לסוף תקופת הדיווח;
- (ב) דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר לתקופת הדיווח;
- (ג) דוח על שינויים בהון לתקופת הדיווח;
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים לתקופה;
- (ה) ביאורים הכוללים מדיניות חשבונאית משמעותית ומידע מסביר אחר;

(הא) מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 38 ו-38א לתקן חשבונאות בינלאומי 1; וכן

(ו) דוח על מצב כספי לתחילת התקופה הקודמת כאשר ישות מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע או מבצעת הצגה מחדש של פריטים בדוחותיה הכספיים, או כאשר הישות מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים בהתאם לסעיפים 40א-40א לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

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".

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

7. דבר מהנאמר בתקן זה לא נועד לאסור או להרתיע ישות מלפרסם מערכת מלאה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 1) בדיווח הכספי ביניים שלה, במקום דוחות כספיים תמציתיים וביאורי הסבר נבחרים. תקן זה אף אינו אוסר, או מרתיע, ישות מלכלול בדוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים יותר מאשר הסעיפים המינימליים או יותר מביאורי הסבר נבחרים, כמפורט בתקן זה. ההנחיות להכרה ולמדדה שבתקן זה חלות גם על מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים ודוחות אלה יכללו את כל הגילויים הנדרשים על פי תקן זה (במיוחד את הגילויים שבביאורים הנבחרים, כאמור בסעיף 16א), נוסף לאלה הנדרשים על פי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

רכיבים מינימליים של דיווח כספי ביניים

8. דיווח כספי ביניים יכלול, לפחות, את הרכיבים הבאים:

(א) דוח תמציתי על מצב כספי;

(ב) דוח תמציתי או דוחות תמציתיים על רווח או הפסד ורווח כולל אחר;

(ג) דוח תמציתי על שינויים בהון;

(ד) דוח תמציתי על תזרימי המזומנים; וכן

(ה) ביאורי הסבר נבחרים.

א.8 אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כפי שמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה מידע ביניים מתומצת מדוח זה.

צורה ותכולה של דוחות כספיים לתקופות ביניים

9. אם ישות מפרסמת מערכת מלאה של דוחות כספיים בדיווח הכספי ביניים שלה, הצורה והתכולה של דוחות אלה יהיו בהתאם לדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 1 לגבי מערכת מלאה של דוחות כספיים.

10. אם ישות מפרסמת מערכת של דוחות כספיים תמציתיים בדיווח הכספי ביניים שלה, דוחות כספיים תמציתיים אלה יכללו, לפחות את כל אחד מהכותרות וסיכומי הביניים אשר נכללו בדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר ואת ביאורי ההסבר הנבחרים כנדרש לפי תקן זה. סעיפים נפרדים נוספים או ביאורים נוספים יכללו אם השמטתם תגרום לדוחות הכספיים התמציתיים לתקופת ביניים להיות מטעים.

11. בדוח שמציג רכיבים של רווח או הפסד לתקופת ביניים, ישות תציג רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה, לאותה תקופה כאשר הישות נמצאת בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה².

א.11 אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כפי שמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה בדוח זה.

12. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) מספק הנחיות לגבי מבנה דוחות כספיים. הנחיות ביצוע לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ממחישות דרכים שבהן ניתן להציג את הדוח על המצב הכספי, דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון.

² סעיף זה תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008 כדי להבהיר את תחולת תקן חשבונאות בינלאומי 34.

.13 [בוטל]

.14 דיווח כספי ביניים מוכן על בסיס מאוחד אם הדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר של הישות של היוזם מאוחדים. הדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם אינם עקביים או בני השוואה לדוחות המאוחדים בדיווח הכספי השנתי העדכני ביותר. אם הדיווח הכספי השנתי של ישות כלל את הדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם נוסף לדוחות הכספיים המאוחדים. תקן זה אינו מחייב ואינו אוסר את הכללתם של הדוחות הנפרדים של החברה האם בדיווח הכספי ביניים של הישות.

אירועים ועסקאות משמעותיים

.15 ישות תכלול בדיווח הכספי ביניים שלה הסבר לגבי אירועים ועסקאות, שהם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי ובביצועי הישות מאז סוף תקופת הדיווח השנתית האחרונה. מידע שניתן לו גילוי בהקשר לאירועים ועסקאות אלה יעדכן את המידע הרלוונטי שהוצג בדוח הכספי השנתי העדכני ביותר.

.15א. למשתמש בדיווח הכספי ביניים של ישות תהיה גישה לדוח הכספי השנתי העדכני ביותר של הישות. לפיכך, אין צורך שהביאורים לדוח הכספי ביניים יספקו עדכונים לא משמעותיים יחסית למידע שדווח בביאורים בדוח הכספי השנתי העדכני ביותר.

.15ב. להלן רשימה של אירועים ועסקאות שלגביהם נדרשים גילויים אם הם משמעותיים. הרשימה אינה ממצה.

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

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

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

(ד) רכישות ומימושים של פריטי רכוש קבוע ;

(ה) התקשרויות לרכישת רכוש קבוע ;

(ו) יישוב של תביעות משפטיות ;

(ז) תיקון של טעויות בתקופת דיווח קודמת ;

- (ח) שינויים בנסיבות עסקיות או כלכליות אשר משפיעים לרעה על השווי ההוגן של הנכסים הפיננסיים וההתחייבויות הפיננסיות של הישות, בין אם נכסים או התחייבויות אלה מוכרים בשווי הוגן או בעלות מופחתת ;
- (ט) כשל כלשהו בהלוואה או הפרה כלשהי של הסכם הלוואה שלא תוקנו עד לסוף תקופת הדיווח ;
- (י) עסקאות עם צדדים קשורים ;
- (יא) מעברים בין רמות של מידרג שווי הוגן שמשמשות למדידת שווי הוגן של מכשירים פיננסיים ;
- (יב) שינויים בסיווג של נכסים פיננסיים כתוצאה משינוי במטרה או בשימוש של נכסים אלה ; וכן
- (יג) שינויים בהתחייבויות תלויות או בנכסים תלויים.

15. תקני דיווח כספי בינלאומיים מסוימים מספקים הנחיות לגבי דרישות גילוי לרבים מהפריטים המפורטים בסעיף 15.ב. כאשר אירוע או עסקה הם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי של ישות או לביצועיה מאז הדיווח הכספי השנתי האחרון, הדיווח הכספי ביניים צריך לספק הסבר של המידע הרלוונטי שנכלל בדוחות הכספיים של תקופת הדיווח השנתי האחרון ולעדכן אותו.

16. [בוטל]

גילויים אחרים

16. בנוסף למתן גילוי לעסקאות ואירועים משמעותיים בהתאם לסעיפים 15-15ג, ישות תכלול את המידע, המפורט להלן, בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלה או במקום אחר בדיווח הכספי ביניים. הגילויים הבאים יינתנו בדוחות הכספיים לתקופות ביניים או יכללו על ידי הפניה מהדוחות הכספיים לתקופות ביניים לדוח אחר (כגון דוח ההנהלה או דוח סיכונים) שזמין למשתמשים בדוחות הכספיים באותם תנאים כמו הדוחות הכספיים לתקופות ביניים ובאותו מועד. אם למשתמשים בדוחות הכספיים אין גישה למידע שנכלל על ידי הפניה באותם תנאים ובאותו מועד, הדיווח הכספי ביניים אינו שלם. באופן רגיל, המידע ידווח על בסיס מצטבר מתחילת השנה (year-to-date basis).

- (א) הצהרה שאותה מדיניות חשבונאית ואותן שיטות חישוב ננקטות בדוחות הכספיים לתקופות ביניים בהשוואה לדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר, או, אם חלו שינויים במדיניות החשבונאית ובשיטות אלה, תיאור מהות השינוי והשפעתו.
- (ב) הערות הסבר אודות העונתיות והמחזוריות של פעילויות ביניים.
- (ג) המהות והסכום של פריטים, המשפיעים על נכסים, התחייבויות, הון, רווח נקי, או תזרימי מזומנים שהם בלתי רגילים (unusual) בשל מהותם, גודלם או שכיחותם.
- (ד) המהות והסכום של שינויים באומדנים של סכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של שנת הכספים השוטפת, וכן שינויים באומדנים של סכומים שדווחו בשנות כספים קודמות.
- (ה) הנפקות, רכישות בחזרה (repurchases) ופירעון של ניירות ערך, המהווים חוב או ניירות ערך הוניים.
- (ו) דיבידנדים ששולמו (בסכום מצרפי או בסכום למניה), תוך הפרדה בין מניות רגילות לבין מניות אחרות.
- (ז) מידע מגזרי כדלקמן (גילוי מידע מגזרי נדרש בדיווח כספי ביניים של ישות רק אם תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות, דורש מאותה ישות לתת גילוי למידע מגזרי בדוחותיה הכספיים השנתיים):
- (i) הכנסות מלקוחות חיצוניים, אם הן כלולות במידה (measure) של רווח או הפסד מגזרי שנסקר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי או אם הן מסופקות בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
- (ii) הכנסות בין מגזריות (intersegment revenues) אם הן כלולות במידה של רווח או הפסד מגזרי שנסקר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי או אם הן מסופקות בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
- (iii) מידה של רווח או הפסד מגזרי.

- (iv) מידה של סך הנכסים וההתחייבויות של מגזר בר דיווח מסוים אם סכומים אלה מסופקים באופן סדיר למקבל החלטות התפעוליות הראשי ואם חל שינוי מהותי מהסכום אשר ניתן לו גילוי בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים עבור מגזר בר דיווח זה.
- (v) תיאור ההבדלים מהדוחות הכספיים השנתיים האחרונים בבסיס הפיצול למגזרים או בבסיס המדידה של רווח או הפסד מגזרי.
- (vi) התאמה בין סך המידות של הרווח או ההפסד של המגזרים בני דיווח לבין הרווח או ההפסד של הישות לפני הוצאת מסים (הכנסת מסים) ופעילויות שהופסקו. אולם, אם ישות מקצה למגזרים בני דיווח פריטים כמו הוצאת מסים (הכנסת מסים), הישות יכולה לבצע התאמה בין סך המידות של הרווח או ההפסד של המגזרים לבין רווח או הפסד לאחר פריטים אלה. פריטי התאמות מהותיים יזוהו בנפרד ויתוארו בהתאמה זו.
- (ח) אירועים לאחר תקופת הביניים אשר לא השתקפו בדוחות הכספיים לתקופת הביניים.
- (ט) השפעת השינויים בהרכב הישות במהלך תקופת הביניים, כולל צירופי עסקים, השגת או איבוד שליטה על חברות בנות והשקעות לזמן ארוך, שינויים מבניים, ופעילויות שהופסקו. במקרה של צירופי עסקים, הישות תיתן גילוי למידע שנדרש לגלותו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*.
- (י) למכשירים פיננסיים, הגילויים לגבי שווי הוגן שנדרשים על ידי סעיפים 91-93(ח), 94-96, 98 ו-99 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן* ועל ידי סעיפים 25, 26 ו-28 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*.
- (יא) עבור ישויות שהופכות לישויות השקעה, או ישויות שמפסיקות להיות ישויות השקעה, כהגדרתן בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*, הגילויים בתקן דיווח כספי בינלאומי 12 *גילוי של זכויות בישויות אחרות* סעיף 9ב.

(יב) הפיצול של הכנסות מחוזים עם לקוחות הנדרש לפי סעיפים 114-115 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

17-18. [בוטל]

גילוי של ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים

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

תקופות שבגינן נדרשת הצגת דוחות כספיים לתקופות ביניים

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

(א) דוח על המצב הכספי לסוף תקופת הביניים השוטפת ודוח על המצב הכספי להשוואה לסוף שנת הכספים האחרונה;

(ב) דוחות על רווח או הפסד ורווח כולל אחר לתקופת הביניים השוטפת ולתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, וכן דוחות על רווח או הפסד ורווח כולל אחר להשוואה לתקופות הביניים המקבילות (שוטפת ומצטברת מתחילת השנה) של שנת הדיווח האחרונה. כפי שמאפשר תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), דיווח ביניים יכול להציג לכל תקופה דוח או דוחות על רווח או הפסד ורווח כולל אחר.

(ג) דוח על שינויים בהון לתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, וכן דוח להשוואה לתקופה המקבילה המצטברת מתחילת שנה של שנת הכספים האחרונה;

(ד) דוח על תזרימי המזומנים לתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, וכן דוח להשוואה לתקופה המקבילה המצטברת מתחילת שנה של שנת הדיווח האחרונה.

21. באשר לישות, שעסקיה הם עונתיים במידה רבה, מידע כספי לתקופה של 12 חודש, עד לסוף תקופת הביניים, ומידע השוואתי לתקופה של 12 חודש הקודמים, עשוי להיות מועיל. בהתאם לכך, התקן מעודד ישויות, אשר עסקיהן הם עונתיים במידה רבה, לשקול דיווח על מידע כאמור, נוסף למידע הנדרש בסעיף הקודם.
22. נספח א ממחיש את התקופות שהצגתן נדרשת על ידי ישות המדווחת חצי-שנתית וישות המדווחת רבעונית.

מהותיות

23. בקבלת ההחלטה כיצד להכיר, למדוד, לסווג, או לתת גילוי לפריט לצורכי דיווח כספי לתקופות ביניים, יש להעריך מהותיות ביחס לנתונים הכספיים לתקופת הביניים. בביצוע הערכות של מהותיות, יש להביא בחשבון שמדידות של נתוני ביניים עשויות להסתמך על אומדנים במידה רבה יותר, מאשר מדידות של נתונים כספיים שנתיים.
24. תקן חשבונאות בינלאומי 1 ותקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מגדירים פריט כמהותי אם השמטתו או הצגתו באופן מוטעה, עשויות להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים של הדוחות הכספיים. תקן חשבונאות בינלאומי 1 דורש גילוי נפרד של פריטים מהותיים, כולל (לדוגמה) פעילויות שהופסקו, ותקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש גילוי לשינויים באומדנים חשבונאיים, טעויות ושינויים במדיניות חשבונאית. שני התקנים אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות.
25. בעוד ששיקול דעת נדרש תמיד להערכת מהותיות, תקן זה מבסס את ההחלטה לגבי ההכרה והגילוי על נתוני תקופת הביניים כשלעצמה, מסיבות של מובנות נתוני הביניים. כך לדוגמה, פריטים בלתי רגילים, שינויים במדיניות חשבונאית או באומדנים וטעויות מוכרים וניתן להם גילוי בהתבסס על מהותיות ביחס לנתוני תקופת הביניים, כדי למנוע הסקת מסקנות מוטעות אשר עלולות לנבוע מאי-גילוי. המטרה העליונה היא להבטיח שדיווח כספי ביניים יכלול את כל המידע הרלוונטי להבנת מצבה הכספי של הישות וביצועיה במהלך תקופת הביניים.

גילוי בדוחות כספיים שנתיים

26. אם אומדן של סכום, שדווח בתקופת ביניים, משתנה באופן משמעותי במהלך תקופת הביניים האחרונה של שנת הכספים, אך דיווח כספי נפרד לאותה תקופת ביניים אחרונה אינו מתפרסם, ייתן גילוי למהות ולסכום של אותו השינוי באומדן בביאור לדוחות הכספיים השנתיים לאותה שנת כספים.

27. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש גילוי למהות ולסכום (אם מעשי) של שינוי באומדן, שיש לו השפעה מהותית בתקופה השוטפת או שחזויה לו השפעה מהותית בתקופות הבאות. סעיף 16א(ד) לתקן זה מחייב גילוי דומה בדיווח כספי ביניים. דוגמאות לכך כוללות שינויים באומדן בתקופת הביניים האחרונה, הקשורים להורדת ערך של מלאי, לשינויים מבניים, או להפסדים מירידת ערך, שדווחו בתקופת ביניים קודמת של אותה שנת כספים. הגילוי שנדרש לפי הסעיף הקודם עקיב עם דרישת תקן חשבונאות בינלאומי 8 ועליו להיות מצומצם בהיקפו - להתייחס לשינוי באומדן בלבד. ישות אינה נדרשת לכלול מידע כספי נוסף בגין תקופות הביניים בדוחות הכספיים השנתיים שלה.

הכרה ומדידה

אותה מדיניות חשבונאית כמו בדוחות הכספיים השנתיים

28. ישות תיישם בדוחותיה הכספיים לתקופות ביניים אותה מדיניות חשבונאית, שמיושמת בדוחותיה הכספיים השנתיים, פרט לשינויים במדיניות חשבונאית שנעשו לאחר תאריך הדוחות הכספיים השנתיים העדכניים ביותר, שיש לשקפם בדוחות הכספיים השנתיים הבאים. אולם, תדירות הדיווח של ישות (שנתית, חצי-שנתית, או רבעונית) אסור שתשפיע על המדידה של התוצאות השנתיות. כדי להשיג מטרה זו, המדידות לצורכי דיווח ביניים יתבצעו על בסיס מצטבר מתחילת השנה.

29. הדרישה שהישות תיישם בדוחותיה הכספיים לתקופות ביניים אותה מדיניות חשבונאית, שמיושמת בדוחותיה הכספיים השנתיים, עשויה לרמוז על כך שהמדידות בתקופות ביניים נעשות כאילו כל תקופת ביניים עומדת בפני עצמה כתקופת דיווח עצמאית. אולם, על ידי הקביעה שתדירות הדיווח של ישות אסור שתשפיע על המדידה של התוצאות השנתיות, סעיף 28 מכיר בכך שתקופת ביניים היא חלק משנת כספים גדולה יותר. מדידות על בסיס מצטבר מתחילת השנה עשויות להיות כרוכות בשינויים באומדנים של סכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של שנת הכספים השוטפת. אך הכללים להכרה בנכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות בתקופות ביניים הם אותם כללים כמו בדוחות הכספיים השנתיים.

30. לדוגמה:

(א) הכללים להכרה ומדידה של הפסדים מהורדת ערך מלאי, שינויים מבניים, או הפסדים מירידת ערך בתקופת ביניים זהים לאלה שהישות הייתה נוקטת אילו הכינה רק דוחות כספיים שנתיים. אולם, אם סעיפים אלה מוכרים ונמדדים

בתקופת ביניים אחת והאומדן משתנה בתקופת ביניים עוקבת באותה שנת כספים, האומדן המקורי ישונה בתקופת הביניים העוקבת על ידי צבירה של סכום נוסף של הפסד או על ידי היפוך סכום שהוכר בעבר ;

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

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

31. בהתאם למסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם (המסגרת המושגית)³ הכרה היא 'תהליך ההכללה במאזן או בדוח רווח והפסד של פריט, המקיים את ההגדרה של רכיב והמקיים את הקריטריונים להכרה'. ההגדרות של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות הן בסיס (fundamental) להכרה, בסוף תקופת דיווח שנתית ובסוף תקופת דיווח ביניים.

32. לגבי נכסים, אותם המבחנים לגבי הטבות כלכליות עתידיות ישימים במועדי ביניים ובתום שנת הכספים של ישות. עלויות, שלפי מהותן, אינן כשירות להכרה כנכסים בתום שנת כספים לא תהיינה כשירות להכרה כנכסים אף במועדי ביניים. בדומה לכך, התחייבות לסוף תקופת דיווח ביניים חייבת לייצג מחויבות קיימת לאותו מועד, בדיוק כמו בסוף תקופת דיווח שנתית.

33. מאפיין חיוני של הכנסה (הכנסות) והוצאות הוא שהתזרימים החיוביים והשליליים המתייחסים של נכסים והתחייבויות כבר התרחשו. אם אותם תזרימים חיוביים ושליליים כבר התרחשו, ההכנסות וההוצאות המתייחסות מוכרות; אחרת, הן אינן מוכרות. המסגרת המושגית קובעת ש'הוצאות מוכרות בדוח רווח והפסד כאשר חל קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות, הקשורות לקיטון בנכס או לגידול בהתחייבות, שניתן למדוד אותו באופן

³ המסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) בשנת 2001. בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי.

מהימן'... המסגרת המושגית אינה מתירה הכרה בפריטים במאזן, אשר אינם מקיימים את ההגדרה של נכסים או התחייבויות'.

34. במדידת נכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות, ותזרימי מזומנים, המדווחים בדוחותיה הכספיים, ישות, המדווחת על בסיס שנתי בלבד, יכולה להביא בחשבון מידע ההופך ניתן להשגה במהלך שנת הכספים כולה. מדידותיה הן, למעשה, על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה.

35. ישות המדווחת חצי שנתית משתמשת במידע הניתן להשגה עד למועד הדיווח החצי-שנתי, או סמוך לאחר מכן, לצורך ביצוע המדידות בדוחותיה הכספיים לתקופה של ששת החודשים הראשונים, ובמידע הניתן להשגה עד לגמר השנה, או סמוך לאחריה, לצורך ביצוע המדידות לתקופה של 12 חודש. המדידות לתקופה של 12 חודש ישקפו שינויים אפשריים באומדנים של סכומים, שדווחו לתקופה של ששת החודשים הראשונים. הסכומים, שדווחו בדיווח הכספי ביניים לתקופה של ששת החודשים הראשונים אינם מותאמים למפרע. אולם, סעיף 16א(ד) וסעיף 26 מחייבים מתן גילוי למהות ולסכום של שינויים משמעותיים באומדנים.

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

הכנסות המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן

37. הכנסות, המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן במהלך שנת כספים לא יוקדמו או ידחו במועד ביניים אם הקדמה או דחייה של הכנסות כאמור תהיה בלתי נאותה בתום שנת הכספים של הישות.

38. דוגמאות כוללות הכנסות דיבידנד, תמלוגים ומענקים ממשלתיים. בנוסף, ישויות מסוימות מרוויחות באופן עקיב יותר הכנסות בתקופות ביניים מסוימות של שנת כספים מאשר בתקופות ביניים אחרות, לדוגמה, הכנסות עונתיות של קמעונאים. הכנסות אלה מוכרות בעת התרחשותן.

עלויות המתהוות באופן בלתי אחיד במהלך שנת הכספים

39. עלויות, המתהוות באופן בלתי אחיד במהלך שנת כספים של ישות, יוקדמו או יידחו לצורכי דיווח ביניים אם, ורק אם, יהיה זה נאות להקדים או לדחות עלות מסוג זה בתום שנת הכספים.

יישום כללי ההכרה והמדידה

40. נספח ב מספק דוגמאות ליישום כללי ההכרה והמדידה הכלליים שמפורטים בסעיפים 28-39.

שימוש באומדנים

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

42. נספח ג מספק דוגמאות לשימוש באומדנים בתקופות ביניים.

הצגה מחדש של תקופות ביניים שדווחו בעבר

43. שינוי במדיניות חשבונאית, למעט שינוי כאמור שלגביו נקבעו הוראות מוגדרות לגבי אופן המעבר בתקן דיווח כספי בינלאומי חדש יטופל על ידי:

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

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

44. אחת המטרות של הכלל הקודם היא להבטיח שמדיניות חשבונאית אחת מיושמת לסוג מסוים של עסקאות במהלך שנת כספים שלמה. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 שינוי במדיניות חשבונאית משתקף על ידי יישום למפרע, עם הצגה מחדש של נתונים כספיים לתקופות קודמות לאחור ככל שהדבר מעשי. אולם, כאשר אין זה מעשי לקבוע את הסכום המצטבר של התיאום המתייחס לשנות כספים קודמות, אז לפי תקן חשבונאות בינלאומי 8 המדיניות החדשה מיושמת מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שלגביו הדבר מעשי. ההשפעה של הכלל בסעיף 43 היא לדרוש שבמהלך שנת הדיווח השוטפת, כל שינוי במדיניות חשבונאית, מיושם למפרע או, במידה ואין זה מעשי, השינוי מיושם מכאן ולהבא, לא יאוחר מתחילת שנת הכספים.
45. מתן האפשרות לכך ששינויים חשבונאיים ישתקפו ממועד ביניים בתוך שנת הכספים היה מתיר ליישם שתי שיטות חשבונאיות שונות לסוג מסוים של עסקאות במהלך שנת כספים אחת. התוצאה היתה קשיים בהקצאה לתקופות ביניים, לתוצאות תפעוליות מעורפלות ולסיבוך בניתוח ובהבנה של מידע לתקופת ביניים.

מועד תחילה

46. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1999, או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ.
47. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיפים 4, 5, 8, 11, 12 ו-20, ביטל את סעיף 13 והוסיף את סעיפים 8א ו-11א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו.
48. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיף 16(ט). ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקון ייושם לתקופה מוקדמת זו.
49. סעיף 15, 27, 35 ו-36 תוקנו, סעיפים 15א-15ג וסעיף 16א הוספו וסעיפים 16-18 בוטלו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו.

- יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.
50. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, הוסיף את סעיף 16א(ג). ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
51. *הצגה של פריטים של רווח כולל אחר* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיפים 8, 8א, 11א, ו-20. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.
52. *שיפורים שנתיים מחזור 2009-2011*, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 5 כתוצאה מהתיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
53. *שיפורים שנתיים מחזור 2009-2011*, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 16א. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
54. *ישויות השקעה* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיף 16א. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של ישויות השקעה מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.
55. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 15ב ו-16א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

56. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2014-2012 שפורסם בספטמבר 2014, תיקן את סעיף 16א. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
57. יוזמת הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם בדצמבר 2014, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם של תיקון זה מותר.