

## כד. דיווח כספי לתקופות ביניים

### תוכן עניינים

עמוד

1459

נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 14, דיווח כספי לתקופות ביניים

## דיווח כספי לתקופות ביניים

### נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 14 (אוגוסט 2002)

The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Board (IASB).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Board, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk), Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Board.

The International Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Accounting Standards Board with the permission of IASB.

*The approved text of the International Accounting Standards is that published by the IASB in the English language and copies may be obtained direct from IASB.*



International Accounting Standards Committee ® The "Hexagon Device", "IAS", "IASB" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Board and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Board.

תקני חשבונאות ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידיה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk), אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים הוא זה המפורסם על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



International Accounting Standards Committee®

תצורת המשושה, "IAS", "IASB", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.

**דיווח כספי לתקופות ביניים**

**נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 14 (אוגוסט 2002)**

**תוכן עניינים**

<b>סעיפים</b>	<b>מבוא</b>
	<b>מטרת התקן</b>
3 - 1	<b>תחולה</b>
4	<b>הגדרות</b>
25 - 5	<b>תכולת דיווח כספי לתקופות ביניים</b>
8	מרכיבים מינימליים של דיווח כספי לתקופות ביניים
14 - 9	צורה ותכולה של דוחות כספיים לתקופות ביניים
18 - 15	ביאורים תמציתיים נבחרים תקופות שבגינן נדרש להציג דוחות כספיים לתקופות ביניים
22 - 20	מהותיות
25 - 23	<b>גילוי בדוחות כספיים שנתיים</b>
27 - 26	<b>הכרה ומדידה</b>
42 - 28	מדיניות חשבונאית זהה לזו שבדוחות הכספיים השנתיים
36 - 28	הכנסות המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן
38 - 37	עלויות הנגרמות באופן בלתי אחיד במהלך שנת הדיווח
39	יישום כללי ההכרה והמדידה
40	שימוש באומדנים
42 - 41	<b>הצגה מחדש של תקופות ביניים שדווחו בעבר</b>
45 - 43	<b>תחילה</b>
46	<b>הוראות מעבר</b>
48 - 47	<b>שינויים בתקני חשבונאות אחרים</b>
50 - 49	<b>נספחים:</b>
	א. [בוטל]
	ב. הדגמה של תקופות שנדרש להציגן
	ג. הדגמות ליישום כללי ההכרה והמדידה
	ד. הדגמות לשימוש באומדנים
	ה. [בוטל]
	ו. הדגמה לגילוי המגזרי הנדרש בדיווח כספי לתקופות ביניים

## דיווח כספי לתקופות ביניים

### נוסח משולב של תקן חשבונאות מספר 14 (אוגוסט 2002)

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא ההסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים לתקן, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי, או חלקים ממנו, אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

את הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, יש לקרוא בהקשר לחומר הרקע והנחיות היישום המצויות בתקן. המבוא, הערות השוליים, והנספחים שבתקן זה אינם באים להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף התקן או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא, בהערות השוליים, או בנספחים, לבין האמור בגוף התקן, הוראותיו של האחרון הן המחייבות. תקני החשבונאות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

#### מבוא

1. תקן חשבונאות זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 34, דיווח כספי לתקופות ביניים (להלן, התקן הבינלאומי), מחליף את גילוי דעת 43 של לשכת רואי חשבון בישראל, דוחות כספיים לתקופות ביניים, ואת גילוי דעת 60, תיקון גילוי דעת 43 בדבר ביטול החובה לכלול מידע על נתונים נומינליים בדוחות כספיים לתקופות ביניים. תקן זה יחול לגבי תקופות חשבונאיות המתחילות ב-1 בינואר 2003, או לאחר מכן.
2. דיווח כספי לתקופות ביניים הוא דיווח כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים, או מערכת של דוחות כספיים בצירוף ביאורים תמציתיים נבחרים, לתקופה שהיא קצרה משנת כספים מלאה של תאגיד.

3. תקן זה אינו קובע אילו תאגידים חייבים לפרסם דיווחים כספיים לתקופות ביניים, או באיזו תדירות עליהם לפרסם, או כמה זמן לאחר תום תקופת ביניים יש לפרסם. יש ליישם תקן זה כאשר תאגיד חייב או בוחר מרצונו לפרסם דיווח כספי לתקופות ביניים.
4. תקן זה:
- (א) מגדיר את התכולה המינימלית של דיווח כספי לתקופות ביניים, לרבות הגילוי הנדרש בביאורים, וכן,
- (ב) מפרט את הכללים החשבונאיים להכרה ומדידה שיש ליישם בדיווח כספי לתקופות ביניים.<sup>1</sup>
5. תכולה מינימלית של דיווח כספי לתקופות ביניים היא דוח על המצב הכספי, דוח על הרווח הכולל, דוח תזרים מזומנים, דוח על השינויים בהון העצמי, וביאורים תמציתיים נבחרים.
6. בהנחה שלכל מי שקורא דיווח ביניים של תאגיד יש גישה גם לדוח הכספי השנתי האחרון של התאגיד, למעשה, אין צורך לחזור או לעדכן בעדכון בלתי משמעותי בדוח הביניים את הביאורים, שנכללו בדוחות הכספיים השנתיים. במקום זאת, הביאורים בדוח הביניים יכללו בעיקר הסבר לגבי האירועים והשינויים, שהם בעלי משמעות להבנת השינויים במצב הכספי ובביצועי התאגיד, מאז מועד הדיווח השנתי האחרון.
7. תאגיד יישם בדיווח הכספי לתקופות ביניים שלו אותה מדיניות חשבונאית, שהוא מיישם בדוחות הכספיים השנתיים שלו, פרט לשינויים במדיניות חשבונאית, שנעשו לאחר תאריך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים, ושיקבלו ביטוי בדוחות הכספיים השנתיים הבאים. תדירות הדיווח של תאגיד - שנתית, חצי-שנתית או רבעונית - אסור שתשפיע על המדידה של תוצאות פעולותיו השנתיות. כדי להשיג מטרה זו, המדידות לצורכי דיווח ביניים נעשות על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה (Year-to-date basis). עם זאת, יישום תקני חשבונאות אחרים מסוימים עשוי להביא למצב בו תדירות הדיווח של התאגיד (שנתית, חצי-שנתית או רבעונית) משפיעה על המדידה של תוצאות פעולותיו השנתיות.

<sup>1</sup> תקני חשבונאות אחרים עשויים לכלול הוראות ספציפיות בנוגע לדיווח כספי לתקופות ביניים. יש ליישם הוראות ספציפיות אלה בנוסף לאמור בתקן זה. (הערת השוליים תוקנה על ידי סעיף 76 לתקן חשבונאות מספר 21 בתחילה מ-1.1.2006).

8. בנספח ג' לתקן זה מובאות הנחיות ליישום הכללים החשבונאיים הבסיסיים להכרה ומדידה בתאריכי ביניים לסוגים שונים של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות. מסים על ההכנסה לתקופת ביניים יתבססו על אומדן של שיעור מס שנתי ממוצע, באופן עקיב עם ההערכה השנתית של מסים.
9. בקבלת ההחלטה כיצד להכיר, לסווג או לתת גילוי לפריט לצורכי דיווח כספי לתקופות ביניים, מהותיות תוערך ביחס לדיווח הכספי לתקופת הביניים, ולא ביחס לדיווח הכספי השנתי החזוי.

## מטרת התקן

מטרת התקן היא לקבוע את התכולה המינימלית של דיווח כספי לתקופות ביניים וכן לקבוע את כללי ההכרה והמדידה בדוחות כספיים לתקופות ביניים. דיווח כספי לתקופות ביניים זמין במועד (Timely) ומהימן (Reliable) משפר את כושרם של המשקיעים, הנושים ואחרים להבין את יכולתו של תאגיד להפיק רווחים ותזרימי מזומנים ואת מצבו הכספי והנזילות שלו.

## תחולה

1. תקן זה אינו קובע אילו תאגידי חייבים לפרסם דיווחים כספיים לתקופות ביניים, או באיזו תדירות לפרסמם, או כמה זמן לאחר תום תקופת הביניים יש לפרסמם. יש ליישם תקן זה כאשר תאגיד חייב או בוחר מרצונו לפרסם דיווח כספי לתקופות ביניים, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
2. כדי להעריך אם דוח כספי ערוך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, יש לבחון כל דיווח כספי, שנתי או ביניים, בפני עצמו. העובדה שיתכן שתאגיד לא הציג דיווחים כספיים לתקופות ביניים במשך שנת כספים מסוימת, או שהציג דיווחים כספיים לתקופות ביניים שלא בהתאם לתקן זה, אינה מונעת מהדוחות הכספיים השנתיים של התאגיד להיות ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אם הם אכן ערוכים כך.
3. [בוטל]

## הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות הבאה:

**תקופת ביניים** היא תקופת דיווח כספי, הקצרה משנת כספים מלאה.

**דיווח כספי לתקופות ביניים** משמעו דיווח כספי, הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים) או מערכת של דוחות כספיים, במתכונת הדיווח הכספי השנתי האחרון של התאגיד, וביאורים תמציתיים נבחרים (כמתואר בתקן זה) לתקופת ביניים.

<sup>א</sup> תוקן על ידי סעיף 112(א) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-2014.1.1465 מהדורת תשרי התשע"ט - ספטמבר 2018



## תכולת דיווח כספי לתקופות ביניים

2.5 תקן חשבונאות מספר 34 מגדיר מערכת מלאה של דוחות כספיים כמערכת הכוללת את הרכיבים הבאים:

- (א) דוח על המצב הכספי,
- (ב) דוח על הרווח הכולל,
- (ג) דוח על השינויים בהון העצמי,
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים, וכן
- (ה) ביאור מדיניות חשבונאית וביאורים אחרים.

2.5 א. סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34 מתיר לישות להציג דוח רווח או הפסד ועודפים יחיד במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי, אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות בתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית.

6. משיקולי זמינות במועד (Timeliness) של המידע ומשיקולי עלות, וכדי למנוע חזרה על מידע שדווח בעבר, תאגיד עשוי להידרש, או עשוי לבחור, להציג פחות מידע במועדי ביניים בהשוואה לדוחותיו הכספיים השנתיים. תקן זה מגדיר את התכולה המינימלית של דיווח כספי לתקופות ביניים ככוללת דוחות כספיים וביאורים תמציתיים נבחרים. דיווח כספי לתקופות ביניים מיועד להציג עדכון לגבי המערכת המלאה של הדוחות הכספיים השנתיים המאוחרים ביותר. בהתאם לכך, דיווח כספי לתקופות ביניים מתמקד בפעילויות, אירועים ונסיבות חדשים ואינו חוזר על מידע שדווח בעבר.

7. דבר מהנאמר בתקן זה לא נועד לאסור, או להרתיע, תאגיד מלפרסם מערכת מלאה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן חשבונאות מספר 34, *הצגה של דוחות כספיים*) בדיווח כספי לתקופות ביניים שלו, במקום דוחות כספיים וביאורים תמציתיים נבחרים. תקן זה אף אינו אוסר, או מרתיע, תאגיד מלכלול בדוחות כספיים לתקופות ביניים יותר מאשר את סעיפי הדוח המינימליים או יותר מביאורים תמציתיים נבחרים, כאמור בתקן זה. ההנחיות

<sup>1</sup> תוקן על ידי סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.

<sup>2</sup> נוסף על ידי סעיף 112(ג) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.

<sup>3</sup> תוקן על ידי סעיף 112(ד) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.

להכרה ומדידה, שבתקן זה, חלות גם על מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים. דוחות אלה יכללו את כל הגילויים הנדרשים על פי תקן זה (במיוחד את הגילויים שבביאורים התמציתיים הנבחרים, כאמור בסעיף 16), נוסף לאלה הנדרשים על פי כללי חשבונאות מקובלים אחרים.

**מרכיבים מינימליים של דיווח כספי לתקופות ביניים**

8. <sup>ה</sup> דיווח כספי לתקופות ביניים יכלול, לפחות, את המרכיבים הבאים:

- (א) דוח על המצב הכספי,
- (ב) דוח על הרווח הכולל, אשר יוצג:
  - (i) כדוח יחיד, או
  - (ii) כדוח רווח או הפסד נפרד ודוח על רווח כולל,
- (ג) דוח על השינויים בהון העצמי,
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים, וכן
- (ה) ביאורים תמציתיים נבחרים.

8.א <sup>ה</sup> ישות רשאית להציג דוח רווח או הפסד ועודפים יחיד במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי בדיווח הכספי לתקופות ביניים, אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה על דיבידנדים, תיקון טעויות בתקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית.

**צורה ותכולה של דוחות כספיים לתקופות ביניים**

9. <sup>ה</sup> אם תאגיד מפרסם מערכת מלאה של דוחות כספיים בדוח הכספי לתקופות ביניים שלו, הצורה והתכולה של דוחות אלה יהיו בהתאם לדרישות של תקן חשבונאות מספר 34, *הצגה של דוחות כספיים לגבי מערכת מלאה של דוחות כספיים*.

<sup>ה</sup> תוקן על ידי סעיף 112(ה) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.  
<sup>ו</sup> נוסף על ידי סעיף 112(ו) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.  
<sup>ז</sup> תוקן על ידי סעיף 112(ז) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.

10. אם תאגיד אינו מפרסם מערכת מלאה של דוחות כספיים בדיווח הכספי לתקופות ביניים שלו, עליו לכלול, נוסף לדוחות הכספיים במתכונת הדיווח הכספי השנתי האחרון שלו, את הביאורים התמציתיים הנבחרים כנדרש בתקן זה. יש לכלול פריטים אחרים נוספים, או ביאורים נוספים, אם אי-הכללתם תגרום לכך שהדוחות הכספיים לתקופות ביניים יהיו מטעים.
11. אם תאגיד מציג נתוני רווח למניה בדוחות הכספיים השנתיים שלו, עליו להציג רווח למניה בסיסי ורווח למניה מדולל, על פי אותם כללים, בגין תקופות ביניים בגוף דוח רווח או הפסד.
- 12.<sup>ה</sup> תקן חשבונאות מספר 34 מספק הנחיות לגבי המבנה של דוחות כספיים.
13. [בוטל]
14. דיווח כספי לתקופות ביניים ייערך על בסיס מאוחד. אם הדיווח הכספי השנתי של תאגיד כלל, נוסף לדוחות כספיים מאוחדים, גם את הדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם, תקן זה אינו מחייב ואינו אוסר את הכללתם של הדוחות הנפרדים של החברה האם בדיווח הכספי לתקופות ביניים של התאגיד.

#### ביאורים תמציתיים נבחרים

15. מכיוון שלמשתמש בדיווח כספי לתקופות ביניים של תאגיד יש גם גישה לדוח הכספי השנתי האחרון של אותו תאגיד, אין זה נחוץ לספק בביאורים לדיווח כספי לתקופות ביניים עדכונים בלתי משמעותיים יחסית למידע, שכבר דווח בביאורים לדוח השנתי האחרון. במועד הביניים, הסבר לגבי אירועים ועסקאות, שהם בעלי משמעות להבנת השינויים במצב הכספי ובביצועי התאגיד מאז מועד הדיווח השנתי האחרון, הוא מועיל יותר.
16. תאגיד יכלול בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלו, לפחות, את המידע, המפורט להלן, אם הוא מהותי ואם לא ניתן לו גילוי במקום אחר בדיווח הכספי לתקופות ביניים (כהגדרתו בסעיף 4 לעיל). בדרך כלל, המידע ידווח על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה. עם זאת, על התאגיד לתת גילוי גם לאירועים או לעסקאות כלשהם שהם מהותיים להבנת תקופת הביניים השוטפת:

<sup>ה</sup> תוקן על ידי סעיף 112(ח) לתקן חשבונאות מספר 34, כפי שתוקן על ידי שיפור תקנים קיימים 2017(א) (תקינה ישראלית), בתחילה מ-1.1.2014.

- (א) הצהרה שאותה מדיניות חשבונאית ואותן שיטות חישוב יושמו בדוחות הכספיים לתקופות ביניים בהשוואה לדוחות הכספיים השנתיים האחרונים, או, אם חלו שינויים במדיניות החשבונאית ובשיטות אלו, תיאור מהות השינוי והשפעתו.
- (ב) דברי הסבר אודות העונתיות והמחזוריות של פעילויות הביניים.
- (ג) המהות והסכום של פריטים, המשפיעים על נכסים, התחייבויות, הון עצמי, רווח נקי, או תזרימי מזומנים שהם בלתי רגילים (Unusual Items) בשל מהותם, גודלם או שכיחותם.
- (ד) המהות והסכום של שינויי אומדנים, המתייחסים לסכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של השנה השוטפת, וכן שינויי אומדנים, המתייחסים לסכומים שדווחו בשנים קודמות, אם לשינויים אלו השפעה מהותית בתקופת הביניים השוטפת.
- (ה) הנפקות, רכישות עצמיות (Repurchases) ופירעון של ניירות ערך, המהווים חוב או הון עצמי.
- (ו) דיווידנדים ששולמו (בסכום כולל או בסכום למניה), תוך הפרדה בין מניות רגילות לבין מניות אחרות.
- (ז) הכנסות מגזר ותוצאות מגזר בגין מגזרים (עסקיים או גיאוגרפיים), המהווים את המתכונת הראשית של תאגיד לדיווח מגזרי (גילוי מידע מגזרי נדרש בדיווח כספי לתקופות ביניים של תאגיד רק אם תקן חשבונאות מספר 11, דיווח מגזרי, מחייב את התאגיד לכלול גילוי מידע מגזרי בדוחותיו הכספיים השנתיים). נספח ו' כולל הדגמה לגילוי המגזרי הנדרש בדיווח כספי לתקופות ביניים.
- (ח) אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר תקופת דיווח הביניים, כהגדרתם בתקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תקופת הדיווח.
- (ט) ההשפעה של שינויים בהרכב התאגיד במשך תקופת הביניים, לרבות צירופי עסקים, רכישות או מימושים של חברות בנות והשקעות לזמן ארוך, שינויים מבניים, ופעילויות שהופסקו.

- (י) שינויים בהתחייבויות תלויות או בנכסים תלויים, שחלו בתקופת הדיווח השוטפת ובמצטבר מסוף תקופת הדיווח השנתית האחרונה. בנוסף, גם אם לא חלו שינויים מאז הדוח הכספי השנתי האחרון, יינתן גילוי או, לחלופין, תיכלל הפניה לדוח הכספי השנתי האחרון, על התחייבויות תלויות, שהתממשות ההפסד המרבי בגינן עלולה להעמיד בספק את המשך קיומו של התאגיד כעסק חי.
17. להלן דוגמאות לסוגי הגילויים הנדרשים בסעיף 16. כללי חשבונאות מקובלים אחרים כוללים הנחיות בדבר גילויים, המתייחסים לחלק גדול מפריטים אלה:
- (א) הפחתת ערך מלאי, או ביטול של הפחתת ערך כזו,
- (ב) הכרה בהפסד מירידת ערך רכוש קבוע, רכוש בלתי מוחשי, או נכסים אחרים, וכן ביטול של הפסד מירידת ערך כזה,
- (ג) ביטול של הפרשות בגין עלויות שינוי מבני,
- (ד) רכישות ומימושים של פריטי רכוש קבוע, רכוש בלתי מוחשי או נכסים אחרים,
- (ה) התקשרויות לרכישת רכוש קבוע, רכוש בלתי מוחשי או נכסים אחרים,
- (ו) יישוב של תביעות משפטיות,
- (ז)<sup>ט</sup> תיקונים של טעויות בנתונים כספיים שדווחו בעבר,
- (ח)<sup>י</sup> [בוטל]
- (ט) אי תשלום חוב כלשהו או הפרה כלשהי של תנאי פיננסי מגביל (Debt covenant), שלא תוקנו במועד מאוחר יותר, וכן
- (י) עסקאות עם צדדים קשורים.
18. כללי חשבונאות מקובלים אחרים מפריטים גילויים שיש לכלול בדוחות כספיים. בהקשר זה, דוחות כספיים משמעותם, מערכות מלאות של דוחות כספיים מהסוג שבדרך כלל נכלל בדיווח כספי שנתי ולעתים נכלל בדיווחים אחרים. אותם גילויים, הנדרשים על פי כללי חשבונאות מקובלים אחרים, אינם נדרשים אם הדיווח

<sup>ט</sup> תוקן על ידי סעיף 55(א) לתקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ-1.1.2014.

<sup>י</sup> בוטל על ידי סעיף 112(ב) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.

הכספי לתקופות ביניים כולל רק דוחות כספיים וביאורים תמציתיים נבחרים במקום מערכת מלאה של דוחות כספיים.

19. [בוטל]

תקופות שבגינן נדרש להציג דוחות כספיים לתקופות ביניים

20. דיווחי ביניים חייבים לכלול דוחות כספיים לתקופות ביניים כדלקמן:

(א) דוח על המצב הכספי לגמר תקופת הביניים השוטפת, דוח על המצב הכספי השוואתי לגמר תקופת הביניים המקבילה בשנת הדיווח האחרונה ודוח על המצב הכספי השוואתי לגמר שנת הדיווח האחרונה.

(ב)<sup>87</sup> דוחות על הרווח הכולל לתקופת הביניים השוטפת ולתקופה המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת ועד לגמר תקופת הביניים השוטפת, דוחות על הרווח הכולל להשוואה לתקופות הביניים המקבילות (שוטפת ומצטברת מתחילת השנה) בשנת הדיווח האחרונה ודוח על הרווח הכולל לשנת הדיווח האחרונה. כפי שמאפשר תקן חשבונאות מספר 34, דיווח ביניים יכול להציג לכל תקופה דוח על הרווח הכולל יחיד, או דוח המציג רכיבים של רווח או הפסד (דוח רווח או הפסד נפרד) ודוח שני המתחיל ברווח או הפסד ומציג רכיבים של רווח כולל אחר (דוח על הרווח הכולל).

(ג) דוחות על השינויים בהון העצמי לתקופת הביניים השוטפת ולתקופה המצטברת מתחילת שנת הדיווח השוטפת ועד לגמר תקופת הביניים השוטפת, וכן מספרי השוואה לתקופות המקבילות (שוטפת ומצטברת מתחילת השנה) בשנת הדיווח האחרונה, ודוח על השינויים בהון העצמי לשנת הדיווח האחרונה.

(ד) דוחות על תזרימי המזומנים לתקופת הביניים השוטפת ולתקופה המצטברת מתחילת שנת הדיווח השוטפת ועד לגמר תקופת הביניים השוטפת, וכן מספרי השוואה לתקופות המקבילות (שוטפת ומצטברת מתחילת השנה) בשנת הדיווח האחרונה, ודוח על תזרימי מזומנים לשנת הדיווח האחרונה.

<sup>87</sup> תוקן על ידי סעיף 112(ט) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.  
מהדורת תשרי התשע"ט - ספטמבר 2018

21. באשר לתאגיד, שעסקיו מושפעים במיוחד מעונתיות, מידע כספי לתקופה של 12 חודשים, המסתיימת במועד דיווח הביניים, ומידע השוואתי לתקופה של 12 החודשים המקבילים אשתקד, עשוי להיות מועיל. בהתאם לכך, התקן מעודד תאגידים, אשר עסקיהם מושפעים במיוחד מעונתיות, לשקול דיווח על מידע כאמור, נוסף למידע הנדרש בסעיף 20.
22. נספח ב' כולל הדגמה של תקופות, שהצגתן נדרשת על ידי תאגיד, המדווח מידי חצי-שנה, ותאגיד, המדווח מידי רבעון.

#### מהותיות

23. **בקבלת ההחלטה כיצד להכיר, למדוד, לסווג, או לתת גילוי לפריט לצורכי דיווח כספי לתקופות ביניים, יש להעריך מהותיות ביחס לדיווח הכספי לתקופת הביניים. בהערכת מהותיות, יש להביא בחשבון שמדידות של נתוני ביניים עשויות להסתמך על אומדנים במידה רבה יותר, מאשר מדידות של נתונים כספיים שנתיים.**
- 24.<sup>31</sup> תקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים בלתי מהותיים. מידע הוא מהותי אם אי-הכללתו, או הצגתו באופן מוטעה, יכולות להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים, המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים. תקן חשבונאות מספר 34 דורש גילוי נפרד של פריטים מהותיים כולל (לדוגמה) פעילויות שהופסקו ותקן חשבונאות מספר 35 דורש גילוי לשינויים באומדנים חשבונאיים, טעויות ושינויים במדיניות חשבונאית. שני התקנים אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות.
- 25.<sup>32</sup> בעוד שיקול דעת נדרש להערכת מהותיות לצורכי דיווח כספי, תקן זה מבסס את ההחלטה לגבי ההכרה והגילוי על נתוני תקופת הביניים עצמה, כדי שניתן יהיה להבין את הדוח הכספי לתקופת הביניים. כך לדוגמה, פריטים בלתי רגילים, שינויים במדיניות חשבונאית או באומדנים, וטעויות יוכרו וינתן להם גילוי בהתבסס על שיקולי מהותיות ביחס לנתוני תקופת הביניים, כדי למנוע הסקת מסקנות מוטעות כתוצאה מאי-גילוי. המטרה העליונה היא להבטיח שדיווח כספי לתקופות ביניים יכלול את כל המידע הרלוונטי להבנת מצבו הכספי של תאגיד וביצועיו במשך תקופת הביניים.

<sup>31</sup> תוקן על ידי סעיף 112(י) לתקן חשבונאות מספר 34 ועל ידי סעיף 55(ב) לתקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ-1.1.2014.

<sup>32</sup> תוקן על ידי סעיף 112(יא) לתקן חשבונאות מספר 34 ועל ידי סעיף 55(ג) לתקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ-1.1.2014.

## גילוי בדוחות כספיים שנתיים

26. אם אומדן של סכום, שדווח בתקופת ביניים, השתנה באופן משמעותי במשך תקופת הביניים האחרונה של שנת הדיווח, מבלי שמתפרסם דוח כספי נפרד לאותה תקופת ביניים אחרונה, המהות והסכום של אותו השינוי באומדן טעונים גילוי בביאור לדוחות הכספיים השנתיים לאותה שנת כספים.

27. <sup>17</sup> תקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות מחייב מתן גילוי למהות של שינוי אומדן, שיש לו השפעה מהותית בתקופה השוטפת או שחזויה לו השפעה מהותית בתקופות הבאות. למעט במקרים בהם סכום ההשפעה החזויה בתקופות הבאות אינו ניתן לאומדן עקב עלות או מאמץ מופרזים, נדרש גילוי לסכום השינוי. סעיף 16(ד) לתקן זה מחייב גילוי דומה בדיווח כספי לתקופות ביניים. דוגמאות לכך כוללות שינויי אומדן בתקופת הביניים האחרונה, הקשורים להפחתת ערך מלאי, לשינויים מבניים, או להפסדים מירידת ערך, שדווחו בתקופת ביניים קודמת של אותה שנת כספים. הגילוי שנדרש לפי סעיף 26 עקיב עם הגילוי שנדרש בדוחות כספיים שנתיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. תאגיד אינו נדרש לכלול מידע כספי נוסף בגין תקופות הביניים בדוחות הכספיים השנתיים שלו.

## הכרה ומדידה

### מדיניות חשבונאית זהה לזו שבדוחות הכספיים השנתיים

28. תאגיד יישם בדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלו אותה מדיניות חשבונאית, שהוא מיישם בדוחות הכספיים השנתיים שלו, פרט לשינויים במדיניות חשבונאית שנעשו לאחר תאריך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים ושישוקפו בדוחות הכספיים השנתיים הבאים. ברם, תדירות הדיווח של תאגיד (שנתית, חצי-שנתית, או רבעונית) אסור שתשפיע על המדידה של תוצאות פעולותיו השנתיות. כדי להשיג מטרה זו, המדידות לצורכי דיווח ביניים תתבצענה על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה. עם זאת, יישום תקני חשבונאות אחרים מסוימים עשוי להביא למצב בו תדירות הדיווח של התאגיד (שנתית, חצי-שנתית או רבעונית) משפיעה על המדידה של תוצאות פעולותיו השנתיות.<sup>2</sup>

<sup>17</sup> תוקן על ידי סעיף 59(ב) לתקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ-1.1.2014. לדוגמה, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2, הקמת בניינים למכירה, קביעת ההכנסה וההוצאה לתקופת הדיווח תלויה בעריכת אומדנים ותחזיות והשלכת השינויים באומדנים באופן פרוספקטיבי. לפיכך, התוצאות העסקיות עשויות להיות מושפעות מתדירות הדיווח של התאגיד.



29. הדרישה שתאגיד יישם בדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלו אותה מדיניות חשבונאית, שהוא מיישם בדוחות הכספיים השנתיים שלו, עשויה לרמוז על כך שהמדידה בתקופת ביניים נעשית כאילו כל תקופת ביניים עומדת בפני עצמה כתקופת דיווח עצמאית. עם זאת, על ידי הקביעה שתדירות הדיווח של תאגיד אסור שתשפיע על המדידה של תוצאות פעולותיו השנתיות, סעיף 28 מכיר בכך שתקופת ביניים היא חלק משנת כספים מלאה. מדידה על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה עשויה להיות כרוכה בשינויים באומדנים של סכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של שנת הדיווח השוטפת. אולם הכללים להכרה בנכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות בתקופות ביניים זהים לאלה שבדוחות הכספיים השנתיים.

30. לדוגמה:

(א) הכללים להכרה ומדידה של הפסדים מהפחתת ערך מלאי, שינויים מבניים, או הפסדים מירידת ערך בתקופת ביניים זהים לאלה שהתאגיד היה נוקט אילו ערך רק דוחות כספיים שנתיים. אם סעיפים אלה מוכרים ונמדדים בתקופת ביניים מסוימת וחלו שינויים באומדן בתקופות הביניים הבאות באותה שנת כספים, אך לאחר מועד אישור הדוחות הכספיים לאותה תקופת ביניים מסוימת, השינוי באומדן המקורי יחול בתקופת הביניים הבאה על ידי צבירה של סכום נוסף של הפסד או על ידי ביטול סכום שהוכר בעבר.

(ב) עלות, שאינה עונה על ההגדרה של נכס בסוף תקופת ביניים, לא תידחה ולא תוצג כנכס בדוח על המצב הכספי בהנחה שמידע עתידי יצביע על כך שהעלות עונה על ההגדרה של נכס, או לצורך החלקת רווחים על פני תקופות ביניים בתוך שנת כספים. וכן,

(ג) מסים על ההכנסה יוכרו בכל תקופת ביניים על בסיס האומדן הטוב ביותר של הממוצע המשוקלל של שיעור המס השנתי החזוי לשנת הדיווח המלאה. סכומים שנצברו בגין מסים על ההכנסה בתקופת ביניים אחת עשויים להיות טעונים התאמה בתקופת הביניים הבאה באותה שנת כספים, אם חל שינוי באומדן של שיעור המס השנתי.

31. הכרה משמעותה תהליך ההכללה בדוח על המצב הכספי או בדוח רווח או הפסד של פריט, העונה להגדרה של רכיב בדוח הכספי והעונה על הקריטריונים להכרה. ההגדרות של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות הן יסוד להכרה, הן במועדי דיווח כספי שנתי והן במועדי דיווח כספי לתקופות ביניים.

32. לגבי נכסים, אותם המבחנים לגבי הטבות כלכליות עתידיות ישימים במועדי ביניים ובתום שנת הדיווח של תאגיד. עלויות, שלפי מהותן, אינן כשירות להכרה כנכסים בתום שנת כספים לא תהיינה כשירות להכרה כנכסים אף במועדי ביניים. בדומה לכך, התחייבות במועד דיווח ביניים חייבת לייצג מחויבות בהווה לאותו מועד, בדיוק כמו במועד דיווח שנתי.
33. מאפיין חיוני של הכנסות והוצאות הוא שהזרימות המתייחסות של נכסים והתחייבויות פנימה והחוצה, בהתאמה, כבר בוצעו. אם אותן הזרימות פנימה או החוצה כבר בוצעו, יש להכיר בהכנסות ובהוצאות המתייחסות, אחרת, אין להכיר בהן. הוצאות מוכרות בדוח רווח או הפסד כאשר חל קיטון בהטבות הכלכליות העתידיות, הקשורות לקיטון בנכס או לגידול בהתחייבות, שניתן למדוד אותו באופן מהימן. אין להכיר בדוח על המצב הכספי בפריטים, אשר אינם עונים על ההגדרה של נכסים או התחייבויות.
34. במדידת נכסים, התחייבויות, הכנסות, הוצאות, ותזרימי מזומנים, המדווחים בדוחות הכספיים, תאגיד, המדווח על בסיס שנתי בלבד, יכול להביא בחשבון מידע הופך זמין במהלך שנת הדיווח כולה. המדידה היא, למעשה, על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה.
35. תאגיד המדווח על בסיס חצי שנתי משתמש במידע הזמין עד למועד הדיווח החצי-שנתי, או סמוך לאחר מכן, לצורך מדידה בדוחות הכספיים למחצית השנה הראשונה, ובמידע שהפך זמין עד לגמר השנה, או סמוך לאחריה, לצורך מדידה בדוחות הכספיים השנתיים. מדידה בדוחות הכספיים השנתיים תשקף שינויי אומדן אפשריים בסכומים, שדווחו לתקופה של ששת החודשים הראשונים. הסכומים, שדווחו בדיווח הכספי ביניים לתקופה של ששת החודשים הראשונים, לא יותאמו למפרע. עם זאת, סעיף 16(ד) וסעיף 26 מחייבים מתן גילוי למהות ולסכום של שינויי אומדן משמעותיים.
36. תאגיד המדווח בתדירות גבוהה יותר ממחצית שנה, מודד את הכנסותיו והוצאותיו על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה בגין כל אחת מתקופות הביניים תוך שימוש במידע שהפך זמין עד מועד הכנת הדוחות הכספיים לתקופת הביניים. סכומי הכנסות והוצאות, המדווחים בתקופת הביניים השוטפת, ישקפו שינויים כלשהם באומדנים של סכומים, שדווחו בתקופות ביניים קודמות של אותה שנת כספים. הסכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות לא יותאמו למפרע. עם זאת, סעיף 16(ד) וסעיף 26 מחייבים מתן גילוי למהות ולסכום של שינויי אומדן משמעותיים.

**הכנסות המתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן**

37. אין להקדים או לדחות במועד ביניים הכנסות, שמתקבלות באופן עונתי, מחזורי או מזדמן במהלך שנת כספים אם הקדמה או דחייה של הכנסות כאמור תהיה בלתי נאותה בגמר שנת הדיווח של התאגיד.

38. דוגמאות כוללות הכנסות מדיבידנדים, מתמלוגים וממענקים ממשלתיים. בנוסף, תאגידי מסוימים מפיקים בעקיבות יותר הכנסות בתקופות ביניים מסוימות של שנת כספים מאשר בתקופות ביניים אחרות, לדוגמה, הכנסות עונתיות של קמעונאים. הכנסות אלו יוכרו בעת התהוותן.

**עלויות הנגרמות באופן בלתי אחיד במהלך שנת הדיווח**

39. עלויות, הנגרמות באופן בלתי אחיד במהלך שנת כספים של תאגיד, יוקדמו או יידחו לצורכי דיווח ביניים אם, ורק אם, יהיה זה נאות להקדים או לדחות עלויות מסוג זה בגמר שנת הדיווח.

**יישום כללי ההכרה והמדידה**

40. נספח ג' כולל הדגמות ליישום כללי ההכרה והמדידה הכלליים שנקבעו בסעיפים 28-39.

**שימוש באומדנים**

41. יש ליישם בדיווח כספי לתקופות ביניים נוהלי מדידה, שיבטיחו שהמידע הנובע מכך הוא מהימן ושיינתן גילוי נאות לכל המידע הכספי המהותי, שהוא רלוונטי להבנת המצב הכספי של התאגיד וביצועיו. בעוד שהמדידות, הן בדיווחים השנתיים והן בדיווחי הביניים, מבוססות לעתים קרובות על אומדנים סבירים, ההכנה של דיווחים כספיים לתקופות ביניים מחייבת, בדרך כלל, שימוש רב יותר בשיטות אומדן מאשר בדיווחים כספיים שנתיים.

42. נספח ד' כולל הדגמות לשימוש באומדנים בתקופות ביניים.

**הצגה מחדש של תקופות ביניים שדווחו בעבר**

43.<sup>10</sup> שינוי במדיניות חשבונאית, למעט שינוי כאמור שלגביו נקבעו הוראות מוגדרות לגבי אופן המעבר בתקן חשבונאות חדש יטופל על ידי:

<sup>10</sup> תוקן על ידי סעיף 55(ד) תקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ-2014.1.1.

(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 מספר 35; או

(ב) כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת 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 מספר 35 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 מספר 35 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 במדיניות חשבונאית יקבלו ביטוי ממועד ביניים בתוך שנת כספים שוטפת היה מתיר ליישם שתי שיטות חשבונאיות שונות לסוג מסוים של עסקאות במהלך שנת כספים יחידה. הדבר היה גורם לקשיים בהקצאות לתקופות ביניים, לתוצאות תפעוליות מעורפלות ולסיבוך בהבנה וניתוח של מידע לתקופות הביניים.

## תחילה

46. תקן זה יחול לגבי דוחות כספיים לתקופות המתחילות ב- 1 בינואר, 2003, או לאחר מכן.

<sup>10</sup> תוקן על ידי סעיף 55(ה) תקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ- 1.1.2014. מהדורת תשרי התשע"ט - ספטמבר 2018

46א. תקן חשבונאות מספר 34, שפורסם בחודש ינואר 2014, תיקן את סעיפים 4, 5, 7, 8(ב), 9, 12, 20(ב), 24 ו-25, הוסיף את סעיפים 5א ו-8א וביטל את סעיף 17(ח) ונספח ה'. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 34 לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

46ב. תקן חשבונאות מספר 35, שפורסם בחודש ספטמבר 2013, תיקן את סעיפים 17(ז), 24, 25, 43, ו-44א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 35 לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

## הוראות מעבר

47. הוועדה מעודדת תאגידיים להציג מחדש מידע השוואתי לתקופות ביניים שלפני מועד התחילה, כדי ליצור התאמה עם הוראות תקן זה. עם זאת, לא נדרש להציג מידע מגזרי השוואתי לתקופות שלפני מועד התחילה.

48. אם תאגיד בוחר להציג מידע השוואתי, שלא בהתאם להוראות תקן זה, לתקופות ביניים, שלפני מועד התחילה, עליו לכלול בביאורים לדוחות הכספיים תיאור של ההבדלים העיקריים בין הכללים, שנקבעו בתקן זה, לבין הכללים, שלפיהם נערך המידע ההשוואתי.

## שינויים בתקני חשבונאות אחרים

49-50. סעיפים אלו כללו שינויים בתקני חשבונאות אחרים.

<sup>17</sup> נוסף על ידי סעיף 112(ג) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ-1.1.2014.

<sup>18</sup> נוסף על ידי סעיף 55(ו) לתקן חשבונאות מספר 35 בתחילה מ-1.1.2014.

נספח א' - בוטל<sup>ט</sup>

## נספח ב'

### הדגמה של תקופות שנדרש להציגן

הנספח הוא להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת הנספח היא להדגים את יישום הכללים בסעיף 20 לתקן זה, וזאת כדי לסייע בהבהרת משמעותם.

#### תאגיד מפרסם דוחות כספיים ביניים חצי שנתיים

1. שנת הדיווח של התאגיד מסתיימת ב- 31 בדצמבר (שנה קלנדרית). התאגיד יציג את הדוחות הכספיים הבאים בדוח הכספי הביניים החצי שנתי שלו ל- 30 ביוני, 2004:

שנה קודמת	תקופה מקבילה אשתקד	תקופה שוטפת	
31 בדצמבר 2003	30 ביוני 2003	30 ביוני 2004	<b>דוח על המצב הכספי:</b> ליום
			<b>דוח רווח או הפסד:</b> 6 חודשים שהסתיימו ב- לשנה שהסתיימה ביום
31 בדצמבר 2003	30 ביוני 2003	30 ביוני 2004	<b>דוח על השינויים בהון העצמי:</b> 6 חודשים שהסתיימו ב- לשנה שהסתיימה ביום
31 בדצמבר 2003	30 ביוני 2003	30 ביוני 2004	<b>דוח על תזרימי המזומנים:</b> 6 חודשים שהסתיימו ב- לשנה שהסתיימה ביום
31 בדצמבר 2003	30 ביוני 2003	30 ביוני 2004	6 חודשים שהסתיימו ב- לשנה שהסתיימה ביום

**תאגיד מפרסם דוחות כספיים ביניים רבעוניים**

2. שנת הדיווח של התאגיד מסתיימת ב-31 בדצמבר (שנה קלנדרית).  
 התאגיד יציג את הדוחות הכספיים הבאים בדוח הכספי הביניים  
 הרבעוני שלו ליום 30 ביוני 2004 :

שנה קודמת	רבעון מקביל אשתקד	רבעון שוטף	
			<b>דוח על המצב הכספי:</b> ליום
2003 בדצמבר 31	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	
			<b>דוח רווח או הפסד:</b>
	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	3 חודשים שהסתיימו ב-
	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	6 חודשים שהסתיימו ב-
2003 בדצמבר 31			השנה שהסתיימה ב-
			<b>דוח על השינויים בהון</b>
			<b>העצמי:</b>
	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	3 חודשים שהסתיימו ב-
	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	6 חודשים שהסתיימו ב-
2003 בדצמבר 31			השנה שהסתיימה ב-
			<b>דוח על תזרימי המזומנים:</b>
	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	3 חודשים שהסתיימו
	2003 ביוני 30	2004 ביוני 30	6 חודשים שהסתיימו ב-
2003 בדצמבר 31			השנה שהסתיימה ב-



## נספח ג'

### הדגמות ליישום כללי ההכרה והמדידה

הנספח הוא להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת הנספח היא להדגים את יישום כללי ההכרה והמדידה, שנקבעו בסעיפים 28-39 לתקן זה, וזאת כדי לסייע בהבהרת משמעותם.

#### מסים, ביטוח לאומי, והטבות שכר, המשולמים על ידי המעביד בגין העסקת עובדים

1. כאשר הערכה בדבר מסים, ביטוח לאומי, והטבות שכר (לדוגמה, ביטוח מנהלים, קרן השתלמות, קופת גמל), המשולמים על ידי מעביד בגין העסקת עובדים, מבוצעת על בסיס שנתי, מרכיב ההוצאה של המעביד יוכר בתקופות ביניים תוך שימוש באומדן של ממוצע שנתי של שיעור המס (או ההטבה), גם אם מרכיב גדול של התשלומים משולם מוקדם במהלך שנת הדיווח. לדוגמה, מסים או הפרשות סוציאליות, המוטלים על המעביד עד לרמה מירבית מסוימת של שכר העובד. לגבי עובדים שהכנסתם גבוהה יותר, ניתן להגיע לרמה המקסימלית לפני גמר שנת הדיווח, והמעביד אינו מבצע תשלומים נוספים עד לגמר השנה.

#### עבודות החזקה או שיפוצים תקופתיים משמעותיים מתוכננים

2. אין להקדים, לצורכי דיווח ביניים, הכרה בעלויות החזקה משמעותיות או שיפוצים תקופתיים משמעותיים או יציאות עונתיות משמעותיות אחרות, המתוכננים להתבצע במועד מאוחר של השנה, אלא אם קרה אירוע שהביא ליצירת מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת<sup>3</sup> של התאגיד. הכוונה או הצורך לבצע יציאה בעתיד אינם מספיקים, לכשעצמם, להביא ליצירת מחויבות.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> מחויבות משתמעת היא מחויבות הנובעת מפעולות התאגיד כאשר: באמצעות דפוס התנהגות שהתפתח בעבר, מדיניות פומבית, או הודעה אחרת מפורטת דיה, גרם התאגיד לצדדים אחרים להבין שהוא יקבל על עצמו אחריות מסוימת, וכן כתוצאה מכך, התאגיד יצר בקרב אותם צדדים אחרים ציפייה תקפה (Valid Expectation) שהוא יעמוד באחריות זו.

<sup>4</sup> טיפול חשבונאי זה זהה לטיפול החשבונאי בדוחות כספיים שנתיים. עלויות החזקה או שיפוץ תקופתיים משמעותיים, המתוכננים להתבצע במועד מאוחר יותר, יוכרו כהוצאה מיידית בתקופה שבה נגרמו. ניתן להוון עלויות אלה ככנס אם מתקיימים התנאים הבאים במצטבר: (א) התאגיד מזהה מרכיב נפרד מעלות הנכס, המייצג שיפוץ או החזקה משמעותית, ומפחית מרכיב זה עד למועד השיפוץ או ההחזקה התקופתי הבא, אשר מתוכנן להשיב את הנכס למצבו המקורי. (ב) צפוי שהטבות כלכליות עתידיות, הקשורות למרכיב, יזרמו לתאגיד. (ג) ניתן למדוד באופן מהימן את עלויות השיפוץ או ההחזקה האמורות.

### הפרשות

3. יש להכיר בהפרשה כאשר לתאגיד אין חלופה ריאלית מלבד לוותר על משאבים כלכליים כתוצאה מאירוע שיצר מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת. אם חל שינוי באומדן הטוב ביותר של התאגיד לגבי סכום המחויבות, יש להתאים את סכום המחויבות כלפי מעלה או מטה, תוך הכרה בהפסד או ברווח בדוח רווח או הפסד.
4. תקן זה מחייב תאגיד ליישם אותם קריטריונים להכרה ומדידה של הפרשה במועד ביניים כפי שהתאגיד היה מיישם בגמר שנת הדיווח שלו. הקיום או אי הקיום של מחויבות, להעברת הטבות, אינו מושפע מאורך תקופת הדיווח. זו שאלה של עובדה.

### מענקים בסוף השנה

5. השוני במהות של מענקי סוף שנה רב ביותר. יש מענקים, המופקים בגין תעסוקה מתמשכת על פני תקופה. יש מענקים, המופקים על בסיס תוצאות תפעוליות חודשיות, רבעוניות, או שנתיות. המענקים עשויים להיות על פי שיקול דעת בלעדי של המעסיק, על פי חוזה, או על בסיס נוהג בשנים קודמות.
6. ניתן להקדים הכרה במענק לצורכי דיווח ביניים אם, ורק אם, (א) המענק מייצג מחויבות משפטית, או נוהג מהעבר הופך את המענק למחויבות משתמעת, בגינה אין לתאגיד חלופה ריאלית מלבד לבצע את התשלומים, וכן (ב) ניתן לאמוד את המחויבות באופן מהימן.

### דמי חכירה מותנים

7. דמי חכירה מותנים יכולים לשמש דוגמה למחויבות משפטית או מחויבות משתמעת, המוכרים כהתחייבות. אם חוזה חכירה קובע תשלומים מותנים ברמת מכירות שנתית מסוימת של החוכר, עשויה לנבוע מחויבות בתקופות הביניים של שנת הדיווח לפני שמגיעים לרמה השנתית הנדרשת של מכירות, אם רמה נדרשת זו של מכירות צפויה להיות מושגת ולתאגיד, משום כך, אין חלופה ריאלית מלבד לבצע את תשלום החכירה העתידי.

### נכסים לא מוחשיים

8. תאגיד יישם את ההגדרה ואת הקריטריונים להכרה בנכס לא מוחשי בתקופת ביניים באותה דרך שהוא מיישם בתקופה של שנה. עלויות שנגרמו לפני שהתקיימו הקריטריונים להכרה בנכס לא מוחשי יוכרו כהוצאה. עלויות שנגרמו לאחר נקודת הזמן הספציפית, שבה התקיימו הקריטריונים, יוכרו כחלק מהעלות של

נכס לא מוחשי. אין הצדקה "לדחות" עלויות ולהכיר בהן כנכס בדוח על המצב הכספי לתקופת ביניים מתוך הנחה שהכללים להכרה יתקיימו במועד מאוחר יותר במהלך שנת הדיווח.

## פנסיה

9. עלות פנסיה לתקופת ביניים מחושבת על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה תוך שימוש בשיעור אקטוארי של עלות הפנסיה לתום שנת הדיווח הקודמת, כשהוא מותאם לתנודות שוק משמעותיות מאותו מועד, ומותאם לשינויים משמעותיים בתוכנית הפנסיה, כגון קיצוץ משמעותי בהטבות (Curtailment) או הסדר חלק משמעותי של התוכנית תוך הסכם (Settlement), ומותאם לאירועים משמעותיים אחרים בעלי אופי חד-פעמי.

## דמי חופשה וחגים והיעדרויות נצברות בתשלום לטווח קצר

10.<sup>2</sup> היעדרויות נצברות בתשלום הן אלה המועברות לתקופות הבאות ושניתן לנצלן בתקופות עתידיות, אם הזכות אינה מנוצלת במלואה בתקופה השוטפת. תקן חשבונאות מספר 39, הטבות עובד דורש שישות תמדוד את העלות החזויה של היעדרויות בתשלום נצברות ואת המחויבות המקבילה בסכום שהישות חוזה לשלם כתוצאה מזכאות לא מנוצלת שנצברה לסוף תקופת הדיווח. כלל זה מיושם גם במועדי דיווח כספי לתקופות ביניים.

## עלויות מתוכננות, אך בלתי סדירות, אחרות

11. תקציב של תאגיד עשוי לכלול עלויות מסוימות, כגון תרומות לארגוני צדקה ועלויות להכשרת עובדים, הצפויות להיגרם באופן בלתי סדיר במהלך שנת הדיווח. עלויות אלה נתונות, בדרך כלל, לשיקול דעת גם אם הן מתוכננות וחוזרות על עצמן מידי שנה. הכרה במועד דיווח כספי לתקופות ביניים בעלויות כאלה שטרם נגרמו אינה עונה, בדרך כלל, על ההגדרה של התחייבות.

## מדידה של הוצאות מסים על ההכנסה בתקופות ביניים

12. הוצאות מסים על ההכנסה בתקופת ביניים יצברו תוך שימוש בשיעור המס שיחול על סך הרווחים השנתיים הצפויים לפני מסים, דהיינו, אומדן שיעור המס השנתי הממוצע מוכפל ברווח לפני מס לתקופת הביניים.

<sup>2</sup> תוקן על ידי סעיף 54 לתקן חשבונאות מספר 39 בתחילה נ-2018.1.1.

13. דבר זה עקיב עם העיקרון הבסיסי, שנקבע בסעיף 28, לפיו יש ליישם אותם כללי הכרה ומדידה בדוח הכספי ביניים כפי שהם מיושמים בדוחות הכספיים השנתיים. הוצאות מסים על ההכנסה יוערכו על בסיס שנתי. הוצאות מסים על ההכנסה לתקופת ביניים יחושבו על ידי הכפלת הרווח לפני מס לתקופת הביניים בשיעור המס שיחול על סך ההכנסות השנתיות הצפויות, כלומר באומדן שיעור המס השנתי הממוצע. אומדן זה של שיעור המס השנתי הממוצע ישקף את מבנה שיעור המס הפרוגרסיבי (אם קיים)<sup>5</sup> הצפוי לחול על מלוא ההכנסות השנתיות, לרבות שינויים בשיעורי המס שחסיקתם הושלמה, או הושלמה למעשה, והמתוכננים לקבל תוקף מחייב מאוחר יותר בשנת הדיווח. אומדן שיעור המס השנתי הממוצע יחושב מחדש על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה ועד למועד הביניים, באופן עקיב עם סעיף 28 לתקן זה. סעיף 16(ד) מחייב מתן גילוי לשינוי משמעותי באומדן.

14. ככל שהדבר מעשי, יש לקבוע אומדן שיעור מס שנתי נפרד לכל אזור מס (Tax Jurisdiction), כאשר כל אחד מהם יוכפל ברווח לפני מס לתקופת הביניים באותו אזור מס. בדומה, אם שיעורי מס שונים חלים על סוגים שונים של הכנסה (כגון רווחי הון או הכנסות בענפים מיוחדים), יש להשתמש, עד כמה שהדבר מעשי, בשיעור מס נפרד לכל סוג של רווח לפני מס לתקופת ביניים. למרות שרצוי להגיע לרמת דיוק גבוהה ככל האפשר, ייתכן שלא ניתן יהיה להשיג רמת דיוק כזו בכל המקרים, ואז יש להשתמש בממוצע משוקלל של שיעורי מס באזורי מס שונים או החלים על סוגי הכנסות שונים, אם הדבר מהווה קירוב סביר לתוצאה המתקבלת משימוש בשיעורי מס ספציפיים יותר.

15. להדגמת יישום הכלל לעיל, נניח שתאגיד, המדווח באופן רבעוני, מצפה להפיק רווח לפני מס בסך 10,000 ש"ח בכל רבעון ופועל באזור מס ששיעור המס בו הוא 20% ל-20,000 ש"ח הראשונים בשנה ו-30% בגין כל רווח לפני מס מעבר לכך. הרווח לפני מס בפועל תואם את הציפיות. הטבלה הבאה משקפת את סכום המסים על ההכנסה המדווח בכל רבעון:

שנה	רבעון IV	רבעון III	רבעון II	רבעון I	מסים על ההכנסה
10,000	2,500	2,500	2,500	2,500	

מסים בסך 10,000 ש"ח צפויים להשתלם עבור השנה כולה בגין רווח לפני מסים בסך 40,000 ש"ח.

<sup>5</sup> מערכת מיסוי פרוגרסיבית על חברות קיימת במדינות חוץ, אך אינה קיימת כיום במדינת ישראל.

16. נניח כעת שתאגיד, המדווח באופן רבעוני, מפיק רווח לפני מס בסך 15,000 ש"ח ברבעון הראשון, אך צופה הפסדים בסך 5,000 ש"ח בכל אחד משלושת הרבעונים הנותרים (כך שהרווח לשנה הוא אפס), ופועל באזור שאומדן שיעור המס השנתי הממוצע בו צפוי להיות 20%. הטבלה הבאה משקפת את סכום המסים על ההכנסה המדווח בכל רבעון:

שנה	רבעון IV	רבעון III	רבעון II	רבעון I	מסים על ההכנסה
0	(1,000)	(1,000)	(1,000)	3,000	

הערה: אף על פי שסך הרווח לפני מס הצפוי לשנה הוא אפס, שיעור המס השנתי הממוצע בדוגמה הוא 20%. אומדן שיעור המס השנתי הממוצע יוכפל ברווח לפני מסים לתקופת הביניים כאמור בסעיף 13 לנספח זה, כך שבתקופות הביניים בהם נוצר רווח לפני מסים ירשמו הוצאות מסים על ההכנסה ובתקופות ביניים בהם נוצר הפסד באותה שנה ירשמו הכנסות מסים.

### הבדל בין שנת הדיווח הכספי לבין שנת המס

17. אם קיים הבדל בין שנת הדיווח הכספי לבין שנת המס, מסים על ההכנסה לתקופות הביניים של שנת הדיווח הכספי יחושבו תוך שימוש בשיעור נפרד לכל שנת מס של אומדן הממוצע המשוקלל של שיעורי המס השנתי כשהוא מוכפל בחלק מתוך הרווח לפני מסים, שהופק בכל אחת מאותן שנות מס.

18. להדגמה, נניח ששנת הדיווח הכספי של תאגיד, המדווח באופן רבעוני, מסתיימת ב- 30 ביוני. שנת המס של התאגיד מסתיימת ב- 31 בדצמבר. בשנת הדיווח, המתחילה ב- 1 ביולי 20X1 ומסתיימת ב- 30 ביוני של 20X2, הפיק התאגיד רווח לפני מסים בסך 10,000 ש"ח בכל רבעון. אומדן שיעור המס השנתי הממוצע הוא 30% בשנת 20X1 ו- 40% בשנת 20X2.

שנה	רבעון	רבעון	רבעון	רבעון	מסים על ההכנסה
המסתיימת ב- 30.6 של שנה 2	המסתיימת ב- 30.6 של שנה 2	המסתיימת ב- 31.3 של שנה 2	המסתיימת ב- 31.12 של שנה 1	המסתיימת ב- 30.9 של שנה 1	
14,000	4,000	4,000	3,000	3,000	

**זיכויי מס**

19. אזורי מס מסוימים מעניקים זיכוי ממס על בסיס השקעות הוניות, ייצוא, השקעות במחקר ופיתוח, ואחרות. הטבות מס אלה בגין השנה כולה יקבלו, בדרך כלל, ביטוי בקביעת אומדן שיעור המס השנתי הממוצע, מאחר ומרבית חוקי המס והתקנות מעניקים ומחשבים זיכויים אלה על בסיס שנתי. ברם, הטבות מס, הקשורות לאירוע חד-פעמי יוכרו בחישוב מסים על ההכנסה באותה תקופת ביניים, באותו אופן שבו שיעורי מס מיוחדים, החלים לגבי סוגים מסוימים של הכנסות לא יקובצו לשיעור מס שנתי יחיד. יתר על כן, הטבות מס או זיכויי מס החלים באזורי מס מסוימים, לרבות אלה הקשורים להשקעות הוניות ורמות ייצוא, דומים יותר למענק ממשלתי, אף שהם מדווחים בדרישה להחזר מס הכנסה, ולכן יוכרו בתקופת הביניים שבה התהוו.

**הפסדים וזיכויים לצורכי מס המקוזזים כנגד רווחי שנים קודמות או המועברים קדימה**

20. ההטבות בגין הפסדים לצורכי מס, המקוזזות כנגד מסים ששלמו על רווחי שנים קודמות (Tax Loss Carryback)<sup>6</sup>, יקבלו ביטוי בתקופת הביניים שבה התהווה ההפסד לצורכי מס. הטבה המתייחסת להפסדים לצורכי מס, שניתן לקזזה כנגד מסים ששלמו על רווחי שנים קודמות, תוכר ככס. כמו כן, יש להכיר במקביל בהטבת המס בדוח רווח או הפסד, אם כהקטנת הוצאות המס או כהכנסות מס.

21. יש להכיר בנכס מס נדחה בגין הפסדים וזיכויים לצורכי מס שלא נוצלו, המועברים לתקופות הבאות, אם צפוי (Probable) שיהיו בעתיד רווחים לצורכי מס, שכנגדם ניתן יהיה לקזז את ההפסדים והזיכויים לצורכי מס שטרם נוצלו. כללי חשבונאות מקובלים קובעים קריטריונים להערכת ההסתברות לקיום רווח לצורכי מס, שכנגדו יקוזזו ההפסדים והזיכויים לצורכי מס שטרם נוצלו. יש ליישם קריטריונים אלה בתום כל תקופת ביניים, ואם הם מתקיימים, יש לשקף השפעת ההפסד המועבר לצורכי מס בחישוב אומדן שיעור המס השנתי.

22. להדגמה, נניח שלתאגיד, המדווח באופן רבעוני, יש בתחילת שנת הדיווח הפסד מעסק מועבר לצורכי מס בסך 10,000 ש"ח, שבגינו לא הוכר נכס מס נדחה. התאגיד מפיק רווח בסך 10,000 ש"ח ברבעון הראשון של השנה השוטפת וצופה להפיק רווח בסך 10,000

<sup>6</sup> אפשרות הקיימת כיום בחוקי מס במדינות חוץ, אך אינה קיימת במדינת ישראל.

**דיווח כספי לתקופות ביניים**

ש"ח בכל אחד מהרבעונים הנותרים. אומדן שיעור המס השנתי הממוצע, מבלי להביא בחשבון את ההפסד המועבר, הוא 40%. מסים על ההכנסה יחושבו כדלקמן:

שנה	רבעון IV	רבעון III	רבעון II	רבעון I	מסים על ההכנסה
12,000	3,000	3,000	3,000	3,000	

הערה: קיזוז הפסד מועבר לצורכי מס, שלא הוכר בגינו נכס מס נדחה, ישפיע על שיעור המס השנתי הממוצע ולכן הוא ייפרס על פני תקופות הביניים על פי יחס הרווח המדווח בכל תקופת ביניים מתוך סך הרווח הצפוי לשנה. הפסד מועבר כאמור, כולו או חלקו, יילקחו בחשבון לצורך חישוב שיעור המס השנתי הממוצע רק כאשר צפוי (Probable) שאומנם ניתן לנצלו במהלך שנת הדיווח.

דוגמה נוספת: נניח שלתאגיד, המדווח באופן רבעוני, יש בתחילת שנת 2X01 הפסד מעסק מועבר לצורכי מס בסך 20,000 ש"ח, שבגינו לא הוכר נכס מס נדחה. התאגיד מפיק רווח בסך 2,000 ש"ח ברבעון הראשון של שנת 2X01 וצופה להפיק רווח בסך 2,000 ש"ח בכל אחד מהרבעונים הנותרים. במהלך הרבעון השלישי מתברר כי לתאגיד צפוי רווח בסך 12,000 ש"ח בשנת 2X02 ולכן צפוי שהוא ינצל את יתרת ההפסד המועבר באותה שנה (נניח שהתאגיד עומד בקריטריונים ליצירת נכס מס נדחה בתום הרבעון השלישי). אומדן שיעור המס השנתי הממוצע, מבלי להביא בחשבון את ההפסד המועבר, הוא 40%. מסים על ההכנסה יחושבו כדלקמן:

שנת 2X01	רבעון VI	רבעון III	רבעון II	רבעון I	מסים על ההכנסה
(4,800)	0	(4,800)	0	0	

**שינויים חוזיים או צפויים במחיר הרכישה**

23. הנחות מחזור ושינויים אחרים על פי חוזה במחירי חומרי גלם, עבודה או טובין ושירותים אחרים שנרכשו, יוקדמו ויוכרו בתקופות ביניים, הן על ידי המשלם והן על ידי המקבל, אם צפוי שיכנסו לתוקף או שהתאגיד זכאי להם. לפיכך, הנחות מחזור על פי חוזה יוקדמו ויוכרו מראש, בעוד הנחות, הניתנות לפי שיקול דעת, לא יוקדמו, מאחר שהנכס או ההתחייבות, הנובעים אינם עומדים בתנאי ההכרה, לפיהם נכס הוא משאב הנמצא בשליטת התאגיד כתוצאה מאירוע מהעבר ואילו התחייבות היא מחויבות בהווה, שפירעונה צפוי להביא לידי שימוש במשאבים.

**פחת והפחתה**

24. פחת והפחתה לתקופת ביניים יתבססו רק על נכסים, הנמצאים בבעלות במהלך אותה תקופת ביניים. אין לקחת בחשבון רכישות או מימושים מתוכננים לתקופה מאוחרת יותר בשנת הדיווח.

**מלאי**

25. מלאי נמדד לצורכי דיווח כספי לתקופות ביניים לפי אותם כללים, המיושמים בגמר שנת הדיווח. נושא המלאי מעורר בעיות מסוימות בכל מועד דיווח כספי בשל הצורך לקבוע כמויות מלאי, עלויות ושווי מימוש נקי. אף על פי כן, יש ליישם אותם כללי המדידה בגין מלאי בדיווח כספי לתקופות ביניים. כדי לחסוך בעלויות ובזמן, תאגידי משתמשים, לעתים קרובות, באומדנים למדידת מלאי במועדי ביניים במידה רבה יותר מאשר במועדי הדיווח השנתיים.

**שווי מימוש נקי של מלאי**

26. שווי המימוש הנקי של מלאי נקבע תוך התייחסות למחירי מכירה ועלויות קשורות להשלמה ולמימוש במועדי ביניים. תאגיד יבטל ירידת ערך לשווי מימוש נקי בתקופת הביניים הבאה, רק אם יהיה זה נאות לעשות זאת בגמר שנת הדיווח.

27. [בוטל]

**סטיות בעלויות ייצור בתקופת ביניים**

28. סטיות מחיר, יעילות, תקציב, ונפח, בתאגיד יצרני יוכרו בדוח רווח או הפסד במועדי דיווח ביניים באופן דומה לנעשה בדוח רווח או הפסד שנתי. אין זה נאות לדחות סטיות, הצפויות להיספג עד לגמר השנה, מאחר שהדבר עשוי לגרום לכך שהדיווח על מלאי במועדי הביניים יהיה בסכום גבוה או נמוך מהסכום ששימש לחישוב עלות הייצור בפועל.

**רווחים או הפסדים מתרגום מטבע חוץ**

29. רווחים או הפסדים מתרגום מטבע חוץ נמדדים לצורכי דיווח כספי לתקופות ביניים לפי אותם כללים, החלים בגמר שנת הדיווח.

30. תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן), *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*, מפרט כיצד לתרגם את הדוחות הכספיים של פעילויות חוץ למטבע הדיווח, לרבות הנחיות בדבר השימוש בשערי חליפין היסטוריים, ממוצעים, או לגמר התקופה, וכן



הנחיות לגבי הכללת ההפרשים, הנובעים מכך, בדוח רווח או הפסד או בהון העצמי. באופן עקיב עם תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן), בתקופת ביניים יש להשתמש בשערי חליפין ממוצעים ולגמר התקופה, שהיו בפועל. תאגידים לא יקדימו הכרה בשינויים עתידיים בשערי חליפין של מטבע חוץ בתקופה הנותרת של שנת הדיווח השוטפת בהקשר לתרגום של פעילויות חוץ במועד ביניים.

31. אם תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן) מחייב שהפרשים מתרגום מטבע חוץ יכללו כהכנסות או כהוצאות בתקופה שבה התהוו, יש ליישם כלל זה בכל תקופת ביניים. תאגיד לא ידחה במועדי ביניים חלק מהפרשי תרגום מטבע חוץ, אם צפוי שיחול היפוך בהפרשים כאמור עד לגמר שנת הדיווח.

#### דיווח כספי לתקופות ביניים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית

32. דוחות כספיים לתקופות ביניים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית ייערכו לפי אותם כללים, המיושמים בגמר שנת הדיווח.

33. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, דיווח כספי בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, מחייב שהדוחות הכספיים של תאגיד, המדווח במטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, יוצגו במונחים של יחידת המדידה בתוקף לסוף תקופת הדיווח, והרווח או ההפסד המוניטרי נטו ייכלל ברווח הנקי. כמו כן, נתונים כספיים השוואתיים, שדווחו בגין תקופות קודמות, יתואמו מחדש על בסיס יחידת המדידה השוטפת.

34. על תאגידים לנהוג לפי אותם כללי חשבונאות במועדי ביניים, ובעקבות זאת להתאים את כל נתוני הביניים ליחידת המדידה לגמר תקופת הביניים, כאשר הרווח או ההפסד המוניטרי נטו, הנובע מכך, ייכלל ברווח הנקי לתקופת הביניים. תאגידים לא יפרסו על פני השנה את הרווח או ההפסד, וגם לא ישתמשו בשיעור אינפלציה שנתי משוער בהכנת דוח כספי ביניים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית.

#### ירידת ערך נכסים

35. תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), *ירידת ערך נכסים* מחייב להכיר בהפסד מירידת ערך אם הסכום בר-ההשבה ירד אל מתחת לערך בספרים.

36. תקן זה מחייב שתאגיד יישם אותם כללים למבחן ירידת ערך, הכרה וביטול ירידת ערך במועד ביניים כפי שהוא מיישם בגמר שנת הדיווח שלו. ברם, אין הכוונה שתאגיד יערוך בהכרח חישובים מפורטים לגבי ירידת ערך בגמר כל תקופת ביניים. במקום זאת, על התאגיד לבצע סקירה של הגורמים, המצביעים על ירידת ערך משמעותית, מתום שנת הדיווח הקודמת כדי לקבוע אם יש צורך בחישוב מפורט כאמור.

## נספח ד'

### הדגמות לשימוש באומדנים

הנספח הוא להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת הנספח היא להדגים את יישום הכללים בסעיף 41 לתקן זה, וזאת כדי לסייע בהבהרת משמעותם.

1. **מלאי:** ייתכן שלא יהיה זה הכרחי במועדי ביניים לנקוט במלוא נוחלי מפקד המלאי והערכתו, דבר שהכרחי לעשותו בתום שנת הדיווח. במועדי ביניים ניתן להסתפק בביצוע אומדנים, המבוססים על רישומים חשבונאים, תחשיבים וכדומה.
2. **סיווג של נכסים והתחייבויות שוטפים ולזמן ארוך:** תאגידי עשויים לבצע בדיקות קפדניות יותר של סיווג נכסים והתחייבויות כשוטפים או לזמן ארוך במועדי דיווח שנתיים מאשר במועדי ביניים.
3. **הפרשות:** קביעת הסכום הנאות של הפרשה (כגון הפרשה לאחריות, הפרשה לעלויות בגין שמירת איכות הסביבה וכן הפרשה בגין עלויות לשיקום אתר) עשויה להיות מורכבת ולעתים קרובות כרוכה בהשקעת זמן וכסף. תאגידי משתמשים לעתים בשירותיהם של מומחים חיצוניים כדי לסייע בעריכת חישובים שנתיים. לצורכי ביצוע אומדנים דומים במועדי ביניים, ניתן, לעתים, לעדכן את ההפרשה השנתית הקודמת, במקום להשתמש במומחים חיצוניים לעריכת חישוב חדש.
4. **פנסיה:** כללי חשבונאות מקובלים מחייבים תאגיד לקבוע את הערך הנוכחי של מחויבות בגין תוכניות מוגדרות-הטבה ( Defined Benefit) ואת שווי השוק של נכסי התכנית (Plan Assets) לסוף כל תקופת דיווח ומעודד תאגיד להשתמש בשירותיו של אקטואר מוסמך למדידת המחויבויות. לצורכי דיווח ביניים, ניתן, לעתים קרובות, להגיע למדידה מהימנה על ידי אקסטרפולציה של ההערכה האקטוארית האחרונה.
5. **מסי הכנסה:** תאגידי יכולים לחשב הוצאות מסים על ההכנסה והתחייבות למסים נדחים במועדים שנתיים על ידי הכפלת שיעור המס בכל אזור מס נפרד (או לכל סוג הכנסה) ברווח לפני מסים בכל אזור. סעיף 14 בנספח ג' מכיר בכך שלמרות שרצוי להגיע לדרגת דיוק כזו במועדי דיווח ביניים, ייתכן שלא ניתן יהיה להשיג רמה כזו בכל המקרים, ואז, אם הדבר מהווה קירוב סביר להשפעה

של שימוש בשיעורים ספציפיים יותר, ייעשה שימוש בממוצע משוקלל של שיעורי מס בכל אזור מס או לכל סוגי ההכנסות.

6. **התחייבויות תלויות:** המדידה של התחייבויות תלויות עשויה להיות כרוכה בקבלת חוות דעת של מומחים משפטיים או יועצים אחרים. חוות דעת רשמיות מאת מומחים בלתי תלויים מתקבלות לעיתים בקשר להתחייבויות תלויות. ייתכן שיהיה צורך בחוות דעת כאמור בקשר לתביעות משפטיות, התקשרויות, שומות והתחייבויות תלויות ואי-וודאויות אחרות, גם במועדי ביניים.

7. <sup>כא</sup> **חשבוונאות שווי הוגן והערכות מחדש:** תקן חשבוונאות מספר 27, רכוש קבוע, מאפשר לישות לבחור כמדיניות חשבונאית שלה את מודל הערכה מחדש, לפיו פריטי רכוש קבוע משוערכים לשווי הוגן. מדידות אלה כרוכות, במועדי הדיווח השנתיים, בהסתמכות על מומחים, העוסקים בהערכת שווי, ויתכן שיהיה צורך לעשות זאת גם במועדי דיווח ביניים.

8. **התאמות בין-חברתיות:** יתרות בין-חברתיות מסוימות, אשר מותאמות ברמה מפורטת לצורך עריכת דוחות כספיים מאוחדים בגמר שנת כספים, עשויות להיות מותאמות ברמת פירוט נמוכה יותר לצורך עריכת דוחות כספיים מאוחדים במועד ביניים.

9. **ענפים מיוחדים:** מסיבות הקשורות במורכבות, עלות וזמן, המדידות בתקופת ביניים בענפים מיוחדים עשויות להיות פחות מדויקות מאשר בגמר שנת כספים. דוגמה לכך היא חישוב של עתודות ביטוח על ידי חברות ביטוח.

<sup>כא</sup> תוקן על ידי סעיף 85 לתקן חשבוונאות מספר 27 בתחילה מ-1.1.2007.

נספח ה' - בוטל<sup>כב</sup>

---

<sup>כב</sup> בוטל על ידי סעיף 112(יב) לתקן חשבונאות מספר 34 בתחילה מ- 1.1.2014.  
מהדורת תשרי התשע"ט - ספטמבר 2018  
1494

**נספח ו'**

**הדגמה לגילוי המגזרי הנדרש בדיווח כספי לתקופות ביניים**

הנספח הוא להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת הנספח היא להדגים את הגילוי המגזרי הנדרש בהתאם לסעיף 16(ז) לתקן.

**מידע בדבר מגזרים עסקיים**

סה"כ מאוחד ש"ח	ביטולים ש"ח	פעילויות אחרות ש"ח	מגזר 3 ש"ח	מגזר 2 ש"ח	מגזר 1 ש"ח	
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX	לתקופה של תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2004 (לא מבוקר) הכנסות מגזר
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX	תוצאות מגזר לתקופה של תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2003 (לא מבוקר) הכנסות מגזר
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX	תוצאות מגזר לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2004 (לא מבוקר) הכנסות מגזר
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX	תוצאות מגזר לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2003 (לא מבוקר) הכנסות מגזר
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX	תוצאות מגזר לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2003 (מבוקר) הכנסות מגזר
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX	תוצאות מגזר

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

### משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי  
רו"ח רונן בראל  
רו"ח יגאל גוזמן  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח רפי האפט  
רו"ח אדיר ענבר  
רו"ח מוטי פרידמן  
עו"ד אמיר שרף

### חברי הוועדה

פרופסור אלי אמיר, רו"ח - יו"ר הוועדה  
רו"ח חיים אסיאג  
פרופסור דן גלאי  
פרופסור אריה גנס, רו"ח  
רו"ח אבי זיגלמן  
רו"ח דליה לב  
רו"ח דב ספיר

### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח גיא אהרוני  
רו"ח לילי איילון  
רו"ח אופיר בן חיים  
רו"ח דיוו דישטניק  
רו"ח אייל הורוביץ  
רו"ח איתי וינשטין  
רו"ח רויטל מדר  
רו"ח גלית ניב

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון-צדיק  
רו"ח דנה בר-נר

## המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

עו"ד מירי כץ, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה  
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה  
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה  
רו"ח דניאל דורון, נציג לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים  
רו"ח אלכס הילמן  
פרופסור צבי טלמון (רו"ח)  
עו"ד טלי ירון-אלדר, נציבת מס הכנסה  
רו"ח נחמיה מלך  
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
מר אייל בן שלוש, הממונה על שוק ההון  
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע  
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו  
רו"ח יצחק רוטמן  
רו"ח יוסי שחק  
רו"ח ישראל שטראוס  
מר מוטי שפיגל, בנק ישראל, הפיקוח על הבנקים