

תקן דיווח כספי בינלאומי 1
אימוץ לראשונה של תקני
דיווח כספי בינלאומיים

International Financial Reporting

Standard 1

First-time Adoption of
International Financial
Reporting Standards

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2018 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2019.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2019

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

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

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2019 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

תוכן עניינים

החל מסעיף

	תקן דיווח כספי בינלאומי 1
	אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי
	בינלאומיים
1	מטרת התקן
2	תחולה
6	הכרה ומדידה
	דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח
6	כספי בינלאומיים
7	מדיניות חשבונאית
	חריגים מיישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים
13	אחרים
14	אומדנים
18	פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
20	הצגה וגילוי
21	מידע השוואתי
	מידע השוואתי שלא בהתאם לתקני דיווח כספי
22	בינלאומיים ותמציות מידע היסטורי
23	הסבר המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים
24	התאמות
29	יעוד נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות
30	שימוש בשווי הוגן כעלות נחשבת
	שימוש בעלות נחשבת להשקעות בחברות בנות,
31	בעסקאות משותפות ובחברות כלולות
א31	שימוש בעלות נחשבת לנכסי נפט וגז
ב31	שימוש בעלות נחשבת עבור פעילויות הכפופות
לפיקוח על המחירים	
ג31	שימוש בעלות נחשבת אחרי היפר-אינפלציה חמורה
32	דיווחים כספיים לתקופות ביניים
34	מועד תחילה
	ביטול תקן דיווח כספי בינלאומי 1 (שפורסם
40	בשנת 2003)
	נספחים:
	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - חריגים ליישום למפרע של תקני דיווח כספי
	בינלאומיים אחרים
	נספח ג - פטורים המתייחסים לצירופי עסקים
	נספח ד - פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
	נספח ה- פטורים קצרי טווח מתקני דיווח כספי בינלאומיים

תוכן עניינים (המשך)

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח
כספי בינלאומי 1 שפורסם בנובמבר 2008*

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים
לתקן דיווח כספי בינלאומי 1:

פטורים נוספים למאמצים לראשונה שפורסם ביולי 2009*

פטור מוגבל מגילויים של מספרי השוואה לפי תקן דיווח
כספי בינלאומי 7 למאמצים לראשונה שפורסם בינואר
2010*

היפר אינפלציה חמורה וביטול מועדים קבועים למאמצים
לראשונה שפורסם בדצמבר 2010*

הלוואות ממשלה שפורסם במרס 2012*

בסיס למסקנות*

נספח

תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים
אחרים*

הנחיות ביצוע*

טבלת התאמה*

* לא תורגם לעברית

תקן דיווח כספי בינלאומי 1

אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS 1) מפורט בסעיפים 1-40 ובנספחים א-ה. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות **באותיות מודגשות**, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים **באותיות מוטות** בפעם הראשונה שבה הם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי 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. מטרת תקן זה היא להבטיח **שהדוחות הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים והדיווחים הכספיים לתקופות ביניים לגבי חלק מהתקופה הכלולה בדוחות כספיים אלה, כוללים מידע באיכות גבוהה אשר:**

(א) שקוף למשתמשים ובר השוואה לכל התקופות המוצגות;

(ב) מספק נקודת מוצא מתאימה לטיפול החשבונאי לפי **תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs)**; וכן

(ג) ניתן להפיקו בעלות שאינה עולה על התועלת.

תחולה

2. ישות תיישם תקן זה:

(א) בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ב) בכל דיווח כספי לתקופת ביניים, שהיא מציגה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 **דיווח כספי לתקופות ביניים**, לגבי חלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

.3

דוחות כספיים ראשוניים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים הם הדוחות הכספיים השנתיים הראשוניים שבהם הישות מאמצת תקני דיווח כספי בינלאומיים, על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת בדוחות כספיים אלה על ציות (compliance) לתקני דיווח כספי בינלאומיים. דוחות כספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים נחשבים כדוחות כספיים ראשוניים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אם, לדוגמה, הישות:

(א) הציגה את דוחותיה הכספיים הקודמים האחרונים:

(i) בהתאם לדרישות לאומיות שאינן עקביות, מכל הבחינות, עם תקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ii) באופן תואם, מכל הבחינות, לתקני דיווח כספי בינלאומיים, פרט לכך שהדוחות הכספיים לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים;

(iii) שכללו הצהרה מפורשת על ציות לחלק מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אך לא לכולם;

(iv) בהתאם לדרישות לאומיות שאינן עקביות עם תקני דיווח כספי בינלאומיים, תוך שימוש בתקני דיווח כספי בינלאומיים מסוימים לטיפול בפריטים שלגביהם לא היו קיימות דרישות לאומיות; או

(v) בהתאם לדרישות לאומיות, עם התאמה (reconciliation) של סכומים מסוימים לסכומים שנקבעו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ב) הכינה דוחות כספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לשימוש פנימי בלבד, ללא הפיכתם לזמינים לבעלי הישות או למשתמשים חיצוניים אחרים כלשהם;

(ג) הכינה חבילת דיווח בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לצורכי איחוד, מבלי שהכינה מערכת שלמה של דוחות כספיים כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007); או

(ד) לא הציגה דוחות כספיים לתקופות קודמות.

4. תקן זה חל כאשר ישות מאמצת לראשונה תקני דיווח כספי בינלאומיים. התקן אינו חל כאשר, לדוגמה, ישות:

(א) מפסיקה להציג דוחות כספיים בהתאם לדרישות לאומיות, כאשר קודם לכן הציגה אותם נוסף למערכת של דוחות כספיים שכללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ב) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת בהתאם לדרישות לאומיות ודוחות כספיים אלה כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים; או

(ג) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת שכללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים, אפילו אם רואה החשבון המבקר הסתייג בדוח רואה החשבון המבקר שלו על אותם דוחות כספיים.

4.4. למרות הדרישות בסעיפים 2 ו-3, ישות אשר יישמה תקני דיווח כספי בינלאומיים בתקופת דיווח בעבר, אך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים שלה לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים, חייבת ליישם תקן זה או ליישם למפרע את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* כאילו הישות מעולם לא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

4.4. כאשר ישות אינה בוחרת ליישם תקן זה בהתאם לסעיף 4א, עליה ליישם את דרישות הגילוי בסעיפים 23א-23ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 1, בנוסף לדרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 8.

5. תקן זה אינו חל על שינויים במדיניות חשבונאית, הנעשים על ידי ישות, שכבר מיישמת תקני דיווח כספי בינלאומיים. שינויים כאלה כפופים:

(א) לדרישות לגבי שינויים במדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*; וכן

(ב) להוראות מעבר ספציפיות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

הכרה ומדידה

דוח יתרות פתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים

6. ישות תכין ותציג דוח יתרות פתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. זוהי נקודת המוצא לטיפול החשבונאי שלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

מדיניות חשבונאית

7. ישות תיישם אותה מדיניות חשבונאית בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים ולאורך כל התקופות המוצגות בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. מדיניות חשבונאית זו צריכה לציית לכל אחד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שבתוקף בסוף תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, למעט האמור בסעיפים 13-19 ובנספחים ב-ה.

8. ישות לא תיישם גרסאות שונות של תקני דיווח כספי בינלאומיים שהיו בתוקף במועדים קודמים. ישות יכולה ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, שאינו מחייב עדיין, אם אותו תקן דיווח כספי בינלאומי מאפשר יישום מוקדם.

דוגמה: יישום עקבי של גרסה אחרונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

רקע

תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים של ישות א' מסתיימת ביום 31 בדצמבר 20X5. ישות א' מחליטה להציג מידע השוואתי בדוחות כספיים אלה לשנה אחת בלבד (ראה סעיף 21). לכן, מועד המעבר שלה לתקני דיווח כספי בינלאומיים הוא תחילת יום העסקים של ה- 1 בינואר 20X4 (או באופן זהה, תום יום העסקים של ה- 31 בדצמבר 20X3). ישות א' הציגה דוחות כספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים שיושמו על ידה מידי שנה ביום- 31 בדצמבר של כל שנה, עד וכולל, 31 בדצמבר 20X4.

המשך...

<i>...המשך</i>	
דוגמה: יישום עקבי של גרסה אחרונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים	
יישום דרישות	
ישות א' נדרשת ליישם תקני דיווח כספי בינלאומיים שבתוקף לגבי תקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 20X5 בעת:	
(א)	הכנה והצגה של דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים ליום 1 בינואר 20X4; וכן
(ב)	הכנה והצגה של דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20X5 (לרבות מספרי השוואה ל-20X4), דוח על הרווח הכולל, דוח על השינויים בהון ודוח על תזרימי המזומנים לשנה המסתיימת ביום 31 בדצמבר 20X5 (לרבות מספרי השוואה ל- 20X4) וגילויים (לרבות מידע השוואתי ל-20X4).
אם תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, עדיין אינו מחייב, אך מאפשר יישום מוקדם, ישות א' רשאית, אך אינה נדרשת, ליישם אותו תקן דיווח כספי בינלאומי בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.	

9. הוראות המעבר בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים חלות על שינויים במדיניות חשבונאית שבוצעו על ידי ישות, שכבר מיישמת תקני דיווח כספי בינלאומיים; הן אינן חלות על מעבר של מאמץ לראשונה לתקני דיווח כספי בינלאומיים, למעט כפי שנקבע בנספחים ב-ה.
10. למעט כמתואר בסעיפים 13-19 ובנספחים ב-ה, ישות נדרשת בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים:
- (א) להכיר בכל הנכסים וההתחייבויות, שהכרה בהם נדרשת לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים;
- (ב) לא להכיר בפריטים כנכסים או כהתחייבויות, אם תקני דיווח כספי בינלאומיים אינם מאפשרים הכרה כזו;
- (ג) לסווג מחדש פריטים שהיא הכירה בהם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים כסוג אחד של נכס, התחייבות

או רכיב הון, אולם הם מהווים סוג אחר של נכס, התחייבות או רכיב הון בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ד) ליישם תקני דיווח כספי בינלאומיים במדידת כל הנכסים וההתחייבויות שהוכרו.

11. המדיניות החשבונאית שישות מיישמת בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים עשויה להיות שונה מהמדיניות החשבונאית שהישות יישמה לאותו מועד, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים. התיאומים הנובעים מכך מקורם באירועים ועסקאות לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. לכן, ישות צריכה להכיר בתיאומים אלה ישירות בעודפים (או, אם מתאים, בקבוצה אחרת של ההון) במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

12. תקן זה קובע שתי קבוצות של חריגים לעקרון לפיו דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים צריך לציית לכל אחד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים:

(א) סעיפים 14-17 ונספח ב אוסרים יישום למפרע של היבטים מסוימים של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

(ב) נספחים ג-ה מעניקים פטורים מדרישות מסוימות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

חריגים מיישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

13. תקן זה אוסר יישום למפרע של היבטים מסוימים של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים. חריגים אלה מפורטים בסעיפים 14-17 ובנספח ב.

אומדנים

14. אומדנים של ישות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים יהיו עקביים עם האומדנים שבוצעו לאותו מועד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים (לאחר תיאומים כדי לשקף הבדל כלשהו במדיניות חשבונאית), אלא אם קיימת ראייה אובייקטיבית לכך שאומדנים אלה היו מוטעים.

15. ישות יכולה לקבל מידע לאחר מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים לגבי אומדנים שהיא ביצעה לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים. בהתאם לסעיף 14, ישות צריכה לטפל בקבלת מידע זה באותה דרך כמו באירועים שאינם חייבי-תיאום לאחר תקופת הדיווח בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 *אידועים לאחר תקופת הדיווח*. לדוגמה, נניח כי מועד המעבר של ישות לתקני דיווח כספי בינלאומיים הוא 1 בינואר 20X4 ומידע חדש, שהתקבל ביום 15 ביולי 20X4, מחייב עדכון של אומדן שבוצע בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים ביום 31 בדצמבר 20X3. הישות לא תשקף את המידע החדש בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (אלא אם האומדנים מצריכים תיאום (Adjustment) כתוצאה מהבדלים כלשהם במדיניות חשבונאית או קיימת ראייה אובייקטיבית לכך שהאומדנים היו מוטעים). במקום זאת, הישות תשקף מידע חדש זה ברווח או הפסד (או, אם מתאים, ברווח כולל אחר) לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X4.

16. ייתכן שישות תצטרך לבצע אומדנים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים שלא נדרשו באותו מועד לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים. כדי לשמור על עקביות עם תקן חשבונאות בינלאומי 10, אומדנים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים צריכים לשקף את התנאים ששררו במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. בפרט, אומדנים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים למחירי שוק, לשיעורי ריבית או לשערי חליפין של מטבע חוץ צריכים לשקף תנאי שוק באותו מועד.

17. סעיפים 14-16 חלים על דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. הם חלים גם על תקופת השוואה המוצגת בדוחות הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, ובמקרה זה ההתייחסות למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים מוחלפת על ידי התייחסות לתום אותה תקופת השוואה.

פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

18. ישות יכולה לבחור להשתמש בפטור אחד, או יותר, מהפטורים שנכללו בנספחים ג-ה. ישות לא תאמץ פטורים אלה בדרך ההיקש לפריטים אחרים.

19. [בוטל]

הצגה וגילוי

20. תקן זה אינו קובע פטורים מדרישות ההצגה והגילוי בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

מידע השוואתי

21. דוחות כספיים ראשוניים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים צריכים לכלול לפחות שלושה דוחות על המצב הכספי, שני דוחות על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר, שני דוחות על הרווח או הפסד נפרד (אם מוצגים), שני דוחות על תזרימי המזומנים ושני דוחות על השינויים בהון וביאורים מתייחסים, כולל מידע השוואתי לכל הדוחות המוצגים.

מידע השוואתי שלא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים ותמציות מידע היסטורי

22. ישויות מסוימות מציגות תמציות מידע היסטורי של נתונים נבחרים לתקופות שלפני התקופה הראשונה, שלגביה הן מציגות מידע השוואתי מלא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. תקן זה אינו דורש שתמציות אלה יצייתו לדרישות ההכרה והמדידה של תקני דיווח כספי בינלאומיים. מעבר לכך, ישויות מסוימות מציגות מידע השוואתי לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים וכן מידע השוואתי הנדרש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1. בכל דוחות כספיים, הכוללים תמציות מידע היסטורי או מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, ישות צריכה:

(א) לציין באופן בולט כי המידע בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לא הוכן לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ב) לתת גילוי למהות של התיאומים העיקריים שהיו הופכים אותו למציית לתקני דיווח כספי בינלאומיים. ישות אינה צריכה לכמת תיאומים אלה.

הסבר המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים

23. ישות צריכה להסביר כיצד המעבר מכללי חשבונאות מקובלים קודמים לתקני דיווח כספי בינלאומיים השפיע על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים שדווחו על ידה.

23.א. ישות אשר יישמה תקני דיווח כספי בינלאומיים בתקופת דיווח בעבר, כמתואר בסעיף 4א, תיתן גילוי:

(א) לסיבה בגינה היא הפסיקה ליישם תקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ב) לסיבה לחידוש היישום של תקני דיווח כספי בינלאומיים.

23.ב. כאשר ישות, בהתאם לסעיף 4א, אינה בוחרת ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 1, עליה להסביר את הסיבות לבחירה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים כאילו היא מעולם לא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

התאמות

24. כדי לציית לסעיף 23, הדוחות הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים צריכים לכלול:

(א) התאמות של ההון שלה שדווח בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים להון שלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לשני המועדים הבאים:

(i) מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ii) תום התקופה האחרונה המוצגת בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים;

(ב) התאמה לסך הרווח הכולל בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לתקופה האחרונה בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של הישות. נקודת המוצא להתאמה זו תהיה סך הרווח הכולל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לאותה תקופה או, אם ישות לא דיווחה על סיכום כזה, רווח או הפסד לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

(ג) אם הישות הכירה או ביטלה הפסדים כלשהם בגין ירידת ערך בפעם הראשונה בעת הכנת דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, גילויים שהיו נדרשים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* אילו הישות הייתה מכירה בהפסדים בגין ירידת ערך או בביטולם בתקופה המתחילה ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

25. ההתאמות הנדרשות לפי סעיף 24(א) ו-24(ב) צריכות לתת מספיק פרטים כדי לאפשר למשתמשים להבין את התיאומים המהותיים לדוח על המצב הכספי ולדוח על הרווח הכולל. אם ישות הציגה דוח על תזרימי המזומנים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, עליה להסביר גם את התיאומים המהותיים לדוח על תזרימי המזומנים.
26. אם נודע לישות על טעויות שבוצעו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, ההתאמות הנדרשות לפי סעיף 24(א) ו-24(ב) צריכות להבחין בין התיקונים של טעויות אלה לבין שינויים במדיניות חשבונאית.
27. תקן חשבונאות בינלאומי 8 אינו חל על השינויים במדיניות חשבונאית שישות מבצעת כאשר היא מאמצת תקני דיווח כספי בינלאומיים או על שינויים במדיניות חשבונאית זו עד לאחר הצגת דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. לכן, הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לגבי שינויים במדיניות חשבונאית אינן חלות בדוחות הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.
- 27א. אם במהלך התקופה המכוסה על ידי דוחותיה הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות משנה את מדיניותה החשבונאית או את השימוש בפטורים הכלולים בתקן זה, עליה להסביר את השינויים בין הדיווח הכספי הראשון לתקופת ביניים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים לבין הדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, בהתאם לסעיף 23, ועליה לעדכן את ההתאמות הדרושות לפי סעיפים 24(א) ו-24(ב).
28. אם ישות לא הציגה דוחות כספיים לתקופות קודמות, יש לתת גילוי לעובדה זו בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

יעוד נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות

29. לישות מותר לייעד נכס פיננסי שהוכר קודם לכן כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד לפי סעיף 19ד.א. הישות תיתן גילוי לשווי ההוגן של נכסים פיננסיים שיועדו כאמור במועד הייעוד ולסיווג ולערך בספרים שלהם בדוחות הכספיים הקודמים.
- 29א. לישות מותר לייעד התחייבות פיננסית שהוכרה קודם לכן כהתחייבות פיננסית בשווי הוגן דרך רווח או הפסד לפי סעיף 19ד. הישות תיתן גילוי לשווי ההוגן של התחייבויות פיננסיות שיועדו

כאמור במועד הייעוד ולסיווג ולערך בספרים שלהן בדוחות הכספיים הקודמים.

שימוש בשווי הוגן בעלות נחשבת

30. אם ישות משתמשת בשווי הוגן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים מעלות נחשבת לגבי פריט רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה, נכס בלתי מוחשי או נכס זכות שימוש (ראה סעיפים 5 ד-ו-7), יש לתת גילוי בדוחותיה הכספיים הראשונים של הישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, לגבי כל סעיף (line item) בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים:

(א) לסכום המצרפי של שווי הוגן זה; וכן

(ב) לסכום התיאום המצרפי לערכים בספרים שדווחו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת להשקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות

31. באופן דומה, אם ישות משתמשת בעלות נחשבת בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים עבור השקעה בחברת בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה בדוחות הכספיים הנפרדים שלה (ראה סעיף 15ד), הדוחות הכספיים הנפרדים הראשונים של הישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים צריכים לתת גילוי:

(א) לעלות הנחשבת המצרפית של אותן השקעות שלגביהן עלות נחשבת היא הערך בספרים על פי כללי חשבונאות מקובלים קודמים;

(ב) לעלות הנחשבת המצרפית של אותן השקעות שלגביהן עלות נחשבת היא שווי הוגן; וכן

(ג) לתיקון המצרפי לערך בספרים כפי שדווח על פי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת לנכסי נפט וגז

31.א. אם ישות משתמשת בפטור שבסעיף 8א(ב) לנכסי נפט וגז, עליה לתת גילוי לעובדה זו ולבסיס לפיו הוקצו הערכים בספרים שנקבעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת עבור פעילויות הכפופות לפיקוח על המחירים

31. אם ישות משתמשת בפטור בסעיף 8ב עבור פעילויות הכפופות לפיקוח על המחירים, עליה לתת גילוי לעובדה זו ולבסיס שלפיו נקבעו הערכים בספרים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת אחרי היפר-אינפלציה חמורה

31. אם ישות בוחרת למדוד נכסים והתחייבויות בשווי הוגן ולהשתמש בשווי הוגן כעלות נחשבת בדוח הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים עקב אינפלציה חמורה (ראה סעיפים 26ד-30ד), הדוחות הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים יכללו גילוי להסבר כיצד ומדוע לישות היה מטבע פעילות שהיו לו את שני המאפיינים הבאים ומטבע זה הפסיק להיות מטבע הפעילות:

(א) מדד מחירים כללי מהימן אינו זמין לכל הישויות שיש להן עסקאות ויתרות במטבע.

(ב) אין יכולת החלפה בין המטבע לבין מטבע חוץ יציב יחסית.

דיווחים כספיים לתקופות ביניים

32. כדי לציית לסעיף 23, אם ישות מציגה דיווח כספי לתקופת ביניים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לחלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, הישות צריכה לקיים את הדרישות הבאות נוסף לדרישות תקן חשבונאות בינלאומי 34:

(א) אם הישות מציגה דיווח כספי לתקופת ביניים עבור תקופת הביניים להשוואה בשנת הכספים הקודמת, כל דיווח כספי לתקופת ביניים כזה יכלול:

(i) התאמה של ההון שלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לתום אותה תקופת ביניים להשוואה להון שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים באותו מועד; וכן

(ii) התאמה לסך הרווח הכולל שלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לאותה תקופת ביניים להשוואה (שוטף ומצטבר מתחילת שנה). נקודת המוצא להתאמה זו תהיה סך הרווח הכולל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לאותה תקופה או, אם

ישות לא דיווחה על סך כזה, רווח או הפסד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

(ב) נוסף להתאמות הנדרשות לפי (א), דיווח כספי ראשון לתקופת ביניים של ישות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים יכלול את ההתאמות שתוארו בסעיף 24(א) ו-24(ב) (בתוספת הפרטים הנדרשים לפי סעיפים 25 ו-26) או הפנייה למסמך אחר שפורסם ושכולל התאמות אלה.

(ג) אם ישות משנה את המדיניות החשבונאית שלה או את השימוש בפטורים הכלולים בתקן זה, עליה להסביר את השינויים בכל דיווח כספי כזה לתקופת ביניים בהתאם לסעיף 23 ולעדכן את ההתאמות הנדרשות על ידי (א) ו-(ב).

33. תקן חשבונאות בינלאומי 34 דורש גילויים מינימליים, על בסיס ההנחה לפיה למשתמשים בדיווח הכספי לתקופת ביניים גישה גם לדוחות הכספיים השנתיים האחרונים. עם זאת, תקן חשבונאות בינלאומי 34 דורש גם כי ישות תיתן גילוי ל"אירועים או עסקאות כלשהם שהם מהותיים להבנת תקופת הביניים השוטפת". לכן, אם המאמץ לראשונה לא נתן גילוי למידע המהותי להבנת תקופת הביניים השוטפת בדוחותיו הכספיים השנתיים האחרונים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, יש לתת גילוי בדיווח הכספי לתקופת הביניים שלו לאותו המידע או לכלול הפנייה למסמך אחר שפורסם ושכולל אותו מידע.

מועד תחילה

34. ישות תיישם תקן זה אם דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים הם לתקופה המתחילה ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

35. ישות תיישם את התיקונים בסעיפים 11(ד) ו-23 לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי (כפי שעודכן בשנת 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לגבי תקופה מוקדמת זו.

36. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 19, 11 ג' ו-11 ג' (ז). אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

37. תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (כפי שתוקן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 11 ו-17. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

38. עלות ההשקעה בחברה בת, בישות בשליטה משותפת ובחברה כלולה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), אשר פורסם במאי 2008, הוסיף את סעיפים 31, 11(ז), 14 ו-15. ישות תיישם סעיפים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת סעיפים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.

39. סעיף 7 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, השינויים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

39א. פטורים נוספים למאמצים לראשונה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1), אשר פורסם ביולי 2009, הוסיף את סעיפים 31א, 8ד, 9א, ו-21א ותיקן את סעיפים 11(ג), (ד) ו-11(ב). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר עליה לתת גילוי לעובדה זו.

39ב. [בוטל]

39ג. פרשנות מספר 19 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 19) סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הונניים הוסיפה את סעיף 25. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות מספר 19 (IFRIC 19).

39ד. [בוטל]

39ה. שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2010 הוסיף את סעיף 27א, 31ב ו-28ב ותיקן את סעיפים 27, 32, 11(ג) ו-11(ד). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו. לישויות שאימצו תקני דיווח כספי בינלאומיים בתקופות לפני מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 1 או שיישמו את תקן דיווח כספי בינלאומי 1 בתקופה קודמת מותר

ליישם את התיקון לסעיף 8 למפרע בתקופה השנתית הראשונה לאחר מועד התחילה של התיקון. ישות המיישמת את סעיף 8 למפרע תיתן גילוי לעובדה זו.

139. [בוטל]

139. [בוטל]

139. *היפר-אינפלציה חמורה וביטול מועדים קבועים למאמצים לראשונה* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1), שפורסם בדצמבר 2010 תיקן את סעיפים 2, ד 1 ו-20 והוסיף את סעיפים 31 וסעיפים 26-30. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2011 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

139. *תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים*, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 31, 7, ג, 1, ד, 14 ו-15 והוסיפו את סעיף 31. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11.

139. *תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן*, שפורסם במאי 2011, ביטל את סעיף 19, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בנספח א ותיקן את סעיפים 15 ו-20. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

139. *הצגה של פריטים של רווח כולל אחר* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיף 21. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.

139. *תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד* (כפי שתוקן ביוני 2011) תיקן את סעיף 11 וביטל את סעיפים 10 ו-11. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 19 (כפי שתוקן ביוני 2011).

139. *פרשנות מספר 20 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 20) עלויות חישוף בשלב ההפקה של מכרה עילי הוסיפה את סעיף 32 ותיקנה את סעיף 11. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות מספר 20 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 20).*

39ד. *הלוואות ממשלה* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1), שפורסם במרס 2012, הוסיף את סעיפים ב1(ו) ו-ב10-ב23. ישות תיישם סעיפים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

39טו. סעיפים ב10 ו-ב11 מתייחסים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. אם ישות מיישמת תקן זה, אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, ההתייחסויות בסעיפים ב10 ו-ב11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 יקראו כהתייחסויות לתקן חשבונאות בינלאומי 39 *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*.

39ז. *שיפורים שנתיים מחזור 2009-2011*, שפורסם במאי 2012, הוסיף את סעיפים א4-ב4 ו-א23-ב23. 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 יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

39ז. *שיפורים שנתיים מחזור 2009-2011*, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף ד23. 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 יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

39ח. *שיפורים שנתיים מחזור 2009-2011*, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 21. 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 יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

39ט. *דוחות כספיים מאוחדים, הסדרים משותפים וגילוי של זכויות בישויות אחרות: הנחיות מעבר* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12), שפורסם ביוני 2012 תיקן את סעיף ד31. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11 (כפי שתוקן ביוני 2012).

39כ. *ישויות השקעה* (תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים ד16, ד17 ואת נספח ג. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של *ישויות השקעה*

מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.

39כא. [בוטל]

39כב. תקן דיווח כספי בינלאומי 14 *חשבונות פיקוח נדחים*, שפורסם בינואר 2014, תיקן את סעיף ד8. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 14 לתקופה מוקדמת יותר, התיקון ייושם בתקופה מוקדמת זו.

39כג. *טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11), שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף ג5. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2016 או לאחריו. אם ישות מיישמת את התיקונים הקשורים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 *טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות* (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11) לתקופה מוקדמת יותר, התיקון לסעיף ג5 ייושם לאותה תקופה מוקדמת.

39כד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף ד1, ביטל את סעיף ד24 ואת הכותרת המתייחסת אליו והוסיף את סעיפים 34ד-35 ואת הכותרת המתייחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

39כה. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 29, ב1-ב6, ד1, ד14, ד15, ד19 ו-ד20, ביטל את סעיפים 39ב, ו-39כא והוסיף את סעיפים 29א, ב8-ב8ז, ב9, ד19א-ד19ג, ד33, ה1 ו-ה2. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

39כו. *שיטת השווי המאזני בדוחות כספיים נפרדים* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוגוסט 2014, תיקן את סעיף ד14 והוסיף את סעיף ד15א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

39אא. [בוטל]

39אב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 30, 4ג, 1ד, 7ד, 8ב ו-9ד, ביטל את סעיף ד9א והוסיף את סעיפים ד9ב-ד9ה. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

39אג. פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש* הוסיפה את סעיף ד36 ותיקנה את סעיף ד1. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

39אד. *שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2014-2016*, שפורסם בדצמבר 2016, תיקן את סעיפים ו-39 ו-39כ וביטל את סעיפים ד39, ו39, ו39אא ואת סעיפים ה-3ה-7. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו.

39אה. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2021, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].

39או. פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה* הוסיפה את סעיף ה8. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

ביטול תקן דיווח כספי בינלאומי 1 (שפורסם בשנת 2003)

40. תקן זה מחליף את תקן דיווח כספי בינלאומי 1 (פורסם בשנת 2003 ותוקן במאי 2008).

נספח א

מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

תחילת התקופה המוקדמת ביותר שלגביה ישות מציגה מידע השוואתי מלא לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים בדוחות הכספיים הראשונים שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.	מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים (date of transition to IFRSs)
סכום המשמש כתחליף לעלות או לעלות מופחתת במועד נתון. פחת או הפחתה לאחר מכן הם בהנחה כי הישות הכירה לראשונה בנכס או בהתחייבות במועד הנתון וכי עלותם הייתה שווה לעלות הנחשבת.	עלות נחשבת (deemed cost)
שווי הוגן הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13).	שווי הוגן (fair value)
דוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם ישות מאמצת תקני דיווח כספי בינלאומיים, על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים.	דוחות כספיים ראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (first IFRS financial statements)
תקופת הדיווח המאוחרת ביותר הכלולה בדוחות הכספיים הראשונים של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.	תקופת דיווח ראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (first IFRS reporting period)
ישות שמציגה דוחות כספיים ראשונים שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.	מאמץ לראשונה (first-time adopter)

מונחים מוגדרים (המשך)

תקני דיווח כספי בינלאומיים
(International Financial Reporting Standards [IFRSs])

תקנים ופרשנויות שאומצו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB). הם כוללים:

(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards);

(ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards); וכך

(ג) פרשנויות שפותחו על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (International Financial Reporting Interpretations Committee [IFRIC])

(ד) פרשנויות שפותחו על ידי הוועדה המתמדת לפרשנויות שקדמה לוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (Standing Interpretations Committee [SIC]).¹

דוח על המצב הכספי של ישות למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים
(opening IFRS statement of financial position)

בסיס הטיפול החשבונאי שמאמץ לראשונה השתמש בו מייד בסמוך לפני אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים.

כללי חשבונאות מקובלים קודמים
(previous GAAP)

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

נספח ב

חריגים ליישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

1.1. ישות תיישם את החריגים הבאים:

- (א) גריעת נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות (סעיפים ב2 ו-3ב);
- (ב) חשבונאות גידור (סעיפים 4ב-6ב);
- (ג) זכויות שאינן מקנות שליטה (סעיף 7ב);
- (ד) סיווג ומדידה של מכשירים פיננסיים (סעיפים 8ב-8ג);
- (ה) ירידת ערך של נכסים פיננסיים (סעיפים 8ב-12א);
- (ו) נגזרים משובצים (סעיף 9ב); וכן
- (ז) הלוואות ממשלה (סעיפים 10ב-12).
- (ח) [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2021, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].

גריעת נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות

2.1. למעט כמתאפשר על פי סעיף 3ב, מאמץ לראשונה צריך ליישם את דרישות הגריעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכאן ולהבא לגבי עסקאות שהתרחשו במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים או לאחריו. לדוגמה, אם מאמץ לראשונה גרע נכסים פיננסיים שאינם מהווים נגזר או התחייבויות פיננסיות שאינן מהוות נגזר לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים שלו כתוצאה מעסקה שהתרחשה לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, הוא לא יכיר בנכסים ובהתחייבויות אלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (אלא אם הם כשירים להכרה כתוצאה מעסקה או אירוע מאוחרים יותר).

3.3. למרות סעיף 2, ישות יכולה ליישם את דרישות הגריעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 למפרע ממועד שהישות תבחר, ובלבד שהמידע, הדרוש כדי ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 לגבי נכסים פיננסיים ולגבי התחייבויות פיננסיות שנגרעו כתוצאה מעסקאות בעבר, הושג בעת הטיפול החשבונאי הראשוני בעסקאות אלה.

חשבונאות גידור

4.4. כפי שנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9, במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות צריכה:

(א) למדוד את כל הנגזרים בשווי הוגן; וכן

(ב) לבטל את כל ההפסדים והרווחים הנדחים הנובעים מנגזרים, שדווחו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים כאילו הם היו נכסים או התחייבויות.

5.5. ישות לא תשקף בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים יחס גידור מסוג שאינו כשיר לחשבונאות הגידור בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (לדוגמה, יחסי גידור רבים שבהם המכשיר המגדר הוא אופציה שנכתבה שעומדת בפני עצמה או אופציה שנכתבה נטו; או שבהם הפריט המגודר הוא פוזיציה נטו בגידור תזרים מזומנים לסיכון אחר מאשר סיכון מטבע חוץ). אולם, אם ישות יעדה פוזיציה נטו כפריט מגודר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, היא יכולה לייעד פריט בודד מתוך אותה פוזיציה נטו כפריט מגודר בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים או לייעד פוזיציה נטו אם היא מקיימת את הדרישות בסעיף 6.6.1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, בתנאי שהיא מבצעת זאת לא יאחר ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

6.6. אם, לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות יעדה עסקה כגידור, אך הגידור אינו מקיים את התנאים לחשבונאות גידור בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, הישות תיישם סעיפים 6.5.6 ו-6.5.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 כדי להפסיק חשבונאות גידור. אין לייעד למפרע עסקאות, שנקשרו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, כגידורים.

זכויות שאינן מקנות שליטה

7ב. מאמץ לראשונה מיישם את הדרישות הבאות של תקן דיווח כספי בינלאומי 10 בדרך של מכאן ולהבא החל ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים:

(א) הדרישה בסעיף 94ב שסך כל הרווח הכולל ייוחס לבעלים של החברה האם ולזכויות שאינן מקנות שליטה גם אם כתוצאה מכך יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה תהיה בגירעון.

(ב) הדרישות בסעיפים 23 ו-96ב לטיפול החשבונאי בשינויים בזכות הבעלות של החברה האם בחברה הבת ללא איבוד שליטה; וכן

(ג) הדרישות בסעיפים 97ב-99ב לטיפול החשבונאי באיבוד שליטה על חברה בת, והדרישות הקשורות בסעיף 8א לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

אולם, אם מאמץ לראשונה בוחר ליישם למפרע את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 לצירופי עסקים מהעבר, עליו לאמץ גם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 בהתאם לסעיף 1ג לתקן זה.

סיווג ומדידה של מכשירים פיננסיים

8ב. ישות תעריך אם נכס פיננסי מקיים את התנאים בסעיף 4.1.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או את התנאים בסעיף 4.1.2א לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 בהתבסס על העובדות והנסיבות הקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

8א. אם אין זה מעשי להעריך מרכיב מתוקן של ערך הזמן של הכסף בהתאם לסעיפים 4.1.2ב-4.1.2א לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות שקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות תעריך את המאפיינים של תזרים המזומנים החוזי של נכס פיננסי זה על בסיס העובדות והנסיבות שהיו קיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים מבלי להביא בחשבון את הדרישות המתייחסות לתיקון של המרכיב של ערך הזמן של הכסף בסעיפים 4.1.2ב-4.1.2א לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. (במקרה כזה, הישות תיישם גם את סעיף 4.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 אך הפניות ל"סעיף 7.2.4 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9" ייקראו כהפניות לסעיף זה והפניות ל"הכרה לראשונה של הנכס הפיננסי" ייקראו כהפניות ל"במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים").

ב8. אם אין זה מעשי להעריך אם השווי ההוגן של מאפיין פירעון מוקדם אינו משמעותי בהתאם לסעיף 4.1.12 ב-4.1.12 סעיף (ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות שקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות תעריך את המאפיינים של תזרים המזומנים החוזי של נכס פיננסי זה על בסיס העובדות והנסיבות שהיו קיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים מבלי להביא בחשבון את החרג לגבי מאפייני פירעון מוקדם בסעיף 4.1.12 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. (במקרה כזה, הישות תיישם גם את סעיף 42.1.12 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 אך הפניות ל"סעיף 7.2.5 של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 ייקראו כהפניות לסעיף זה והפניות ל"הכרה לראשונה של הנכס הפיננסי" ייקראו כהפניות ל"במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים").

ב8. אם אין זה מעשי (כפי שהוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8) לישות ליישם למפרע את שיטת הריבית האפקטיבית בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, השווי ההוגן של הנכס הפיננסי או של ההתחייבות הפיננסית במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים יהיה הערך בספרים ברוטו החדש של נכס פיננסי זה או העלות המופחתת החדשה של התחייבות פיננסית זו במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

ירידת ערך של נכסים פיננסיים

ב8. ישות תיישם את דרישות ירידת הערך בתת-פרק 5.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 למפרע בכפוף לסעיפים ב8-ה-8 וסעיפים ה1-ה-2.

ב8. במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות תשתמש במידע סביר וניתן לביסוס הניתן להשגה ללא עלות או מאמץ מופרזים על מנת לקבוע את סיכון האשראי במועד שבו מכשירים פיננסיים הוכרו לראשונה (או לגבי מחויבויות למתן הלוואות וחוזי ערבות פיננסית במועד שבו הישות הפכה לצד למחויבות שאינה ניתנת לביטול בהתאם לסעיף 5.5.6 בתקן דיווח כספי בינלאומי 9) ותשווה סיכון זה לסיכון האשראי במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים (ראה גם סעיפים ב7.2.2-7.2.3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9).

ב8. בעת קביעה אם חלה עלייה משמעותית בסיכון האשראי ממועד ההכרה לראשונה, ישות יכולה ליישם:

(א) את הדרישות בסעיפים 5.5.10 ו-5.5.22 ב-5.5.24 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; וכן

(ב) את ההנחה הניתנת להפרכה בסעיף 5.5.11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לגבי תשלומים חוזיים הנמצאים בפיגור של

יותר מ- 30 יום, אם ישות תיישם את דרישות ירידת הערך על ידי זיהוי עלייה משמעותית בסיכון האשראי ממועד ההכרה לראשונה עבור מכשירים פיננסיים אלה על בסיס מידע לגבי תשלומים בפיגור.

18.ז. אם, במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, קביעה אם חלה עלייה משמעותית בסיכון האשראי ממועד ההכרה לראשונה של מכשיר פיננסי תדרוש עלות או מאמץ מופרזים, ישות תכיר בהפרשה להפסד בסכום השווה להפסדי אשראי חזויים לאורך כל חיי המכשיר בכל מועד דיווח עד שמכשיר פיננסי זה נגרע (אלא אם מכשיר פיננסי זה הוא בעל סיכון אשראי נמוך במועד הדיווח, ובמקרה כזה סעיף 18(א) מיושם).

נגזרים משובצים

9.ב. מאמץ לראשונה יבחן אם נדרשת הפרדתו של נגזר משובץ מהחווה המארח וטיפול בו כנגזר בהתאם לתנאים שהיו קיימים במועד המאוחר מבין המועד שבו הוא הפך לראשונה צד לחוזה לבין המועד שבו נדרשת בחינה מחדש לפי סעיף 4.3.11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

הלוואות ממשלה

10.ב. מאמץ לראשונה יסווג את כל הלוואות הממשלה שהתקבלו כהתחייבות פיננסית או כמכשיר הוני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה. למעט כמתאפשר על פי סעיף 11, מאמץ לראשונה יישם את הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים ושל תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי באופן של מכאן ולהבא לגבי הלוואות ממשלה הקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולא יכיר בהטבה המתייחסת להלוואות הממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק כמענק ממשלתי. כתוצאה מכך, אם מאמץ לראשונה, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים שלו, לא הכיר ומדד הלוואות ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית שוק על בסיס עקבי לדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, עליו להשתמש בערך בספרים של ההלוואה לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים שלו במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים כערך בספרים של ההלוואה בדוח הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. ישות תיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 למדידה של הלוואות אלה לאחר מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

11ב. למרות סעיף 10ב, ישות יכולה ליישם את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ובתקן חשבונאות בינלאומי 20 למפרע להלוואת ממשלה כלשהי שנוצרה לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ובלבד שהמידע הדרוש כדי לעשות זאת הושג במועד הטיפול החשבונאי הראשוני באותה הלוואה.

12ב. הדרישות וההנחיות בסעיפים 10ב ו-11ב אינן מונעות מישות את השימוש בפטורים המתוארים בסעיפים 19ד-19ג המתייחסים לייעוד של מכשירים פיננסיים שהוכרו בעבר בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

13ב. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2021, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.]

נספח ג

פטורים המתייחסים לצירופי עסקים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. ישות תיישם את הדרישות הבאות לצירופי עסקים שישות הכירה לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. נספח זה ייושם רק לצירופי עסקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים.

1.1. מאמץ לראשונה יכול לבחור שלא ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 למפרע לצירופי עסקים מהעבר (צירופי עסקים שהתרחשו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים). אולם, אם מאמץ לראשונה מציג מחדש צירוף עסקים כלשהו כדי לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, עליו להציג מחדש את כל צירופי העסקים המאוחרים יותר וגם ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מאותו מועד. לדוגמה, אם מאמץ לראשונה בוחר להציג מחדש צירוף עסקים שהתרחש ביום 30 ביוני 20X6, עליו להציג מחדש את כל צירופי העסקים שהתרחשו בין 30 ביוני 20X6 לבין מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ועליו ליישם גם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מיום 30 ביוני 20X6.

2.1. ישות אינה צריכה ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ למפרע לגבי תיאומי שווי הוגן ולגבי מוניטין, הנובעים מצירופי עסקים שהתרחשו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם הישות אינה מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 21 למפרע לתיאומי שווי הוגן ולמוניטין אלה, עליה לטפל בהם כנכסים וכהתחייבויות של הישות ולא כנכסים או כהתחייבויות של הנרכש. לכן, מוניטין ותיאומי שווי הוגן מבוטאים כבר במטבע הפעילות של הישות או מהווים פריטים לא כספיים במטבע חוץ, שמדווחים תוך שימוש בשער החליפין שחל לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

3.1. ישות יכולה ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 21 למפרע לגבי תיאומי שווי הוגן ולגבי מוניטין, הנובעים מאחד מהאירועים הבאים:

(א) כל צירופי העסקים שהתרחשו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים; או

(ב) כל צירופי העסקים שהישות בוחרת להציג מחדש כדי לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, כאמור בסעיף 11 לעיל.

4ג. אם מאמץ לראשונה אינו מיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 למפרע לצירוף עסקים מהעבר, יש לכך את התוצאות הבאות עבור אותו צירוף עסקים:

(א) המאמץ לראשונה צריך לשמור על אותו סיווג (כרכישה על ידי הרוכש המשפטי, רכישה במהופך על ידי הנרכש משפטית, או איחוד זכויות) כפי שהיה בדוחותיו הכספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

(ב) המאמץ לראשונה צריך להכיר בכל הנכסים וההתחייבויות שלו למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, שנרכשו או שניטלו בצירוף עסקים מהעבר, למעט הפריטים הבאים:

(i) נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות מסוימים שנגרעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים (ראה סעיף 2ב); וכן

(ii) נכסים, לרבות מוניטין, והתחייבויות שלא הוכרו בדוח על המצב הכספי המאוחד של הרוכש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים וגם לא היו כשירים להכרה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים בדוח על המצב הכספי הנפרד של הנרכש (ראה סעיפים (ו)-(ט) להלן).

המאמץ לראשונה יכיר בשינוי מתקבל כלשהו על ידי תיאום העודפים (או, אם מתאים, קבוצה אחרת בהון), אלא אם השינוי נובע מההכרה בנכס בלתי מוחשי שקודם נכלל בתוך מוניטין (ראה סעיף (ז) (i) להלן).

(ג) המאמץ לראשונה לא יכלול בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים פריט כלשהו שהוכר לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים שאינו כשיר להכרה כנכס או כהתחייבות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. המאמץ לראשונה יטפל בשינוי המתקבל כדלהלן:

(i) ייתכן שמאמץ לראשונה סיווג צירוף עסקים מהעבר כרכישה והכיר כנכס בלתי מוחשי פריט שאינו כשיר להכרה כנכס לפי תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים. המאמץ לראשונה יסווג מחדש פריט זה (ומסים נדחים וזכויות מיעוט קשורים, אם קיימים) למוניטין (אלא אם הוא הפחית מוניטין

ישירות מההון לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, ראה סעיפים (ז) (i) ו-(ט) להלן).

(ii) המאמץ לראשונה יכיר בכל שאר השינויים המתקבלים בעודפים.²

(ד) תקני דיווח כספי בינלאומיים דורשים מדידה עוקבת של נכסים והתחייבויות מסוימים על בסיס שאינו מבוסס על עלות מקורית, כגון שווי הוגן. המאמץ לראשונה ימדוד נכסים והתחייבויות אלה על בסיס זה בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלו לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, אפילו אם הם נרכשו או ניטלו בצירוף עסקים מהעבר. המאמץ לראשונה יכיר בשינוי מתקבל כלשהו בערך בספרים על ידי תיאום העודפים (או, אם מתאים, קבוצה אחרת בהון) ולא מוניטין.

(ה) מייד לאחר צירוף העסקים, הערך בספרים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים של נכסים שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו באותו צירוף עסקים יהיה עלותם הנחשבת בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים לאותו מועד. אם תקני דיווח כספי בינלאומיים דורשים מדידה, המבוססת על עלות של אותם נכסים והתחייבויות, במועד מאוחר יותר, עלות נחשבת זו תהווה בסיס לפחת או להפחתה מבוססי עלות מהמועד של צירוף העסקים.

(ו) אם נכס שנרכש או התחייבות שניטלה בצירוף עסקים מהעבר לא הוכרו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, לא תהיה להם עלות נחשבת של אפס בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. במקום זאת, הרוכש יכיר וימדוד אותם בדוח על המצב הכספי המאוחד שלו לפי אותו בסיס שהיה נדרש לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים בדוח על המצב הכספי של הנרכש. להמחשה: אם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, הרוכש לא היוון חכירות שנרכשו בצירוף עסקים מהעבר שבהן הנרכש היה חוכר, הוא צריך להוון חכירות אלה בדוחותיו הכספיים המאוחדים, כפי שתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות היה דורש מהנרכש לבצע בדוח על המצב הכספי שלו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

² שינויים כאלה כוללים סיווג מחדש מנכסים בלתי מוחשיים או לנכסים בלתי מוחשיים, אם מוניטין לא הוכר כנכס בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים. מצב זה מתקיים אם, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, הישות (א) הפחיתה מוניטין ישירות מההון או (ב) לא טיפלה בצירוף העסקים כרכישה.

באופן דומה, אם הרוכש לא הכיר לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים בהתחייבות תלויה שעדיין קיימת במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, הרוכש יכיר בהתחייבות תלויה זו באותו מועד, אלא אם תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים היה אוסר את ההכרה בהתחייבות זו בדוחות הכספיים של הנרכש. לעומת זאת, אם נכס או התחייבות נכללו בתוך מוניטין בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, אך היו מוכרים בנפרד לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 3, אותו נכס או אותה התחייבות נשארים בתוך מוניטין, אלא אם תקני דיווח כספי בינלאומיים היו דורשים להכיר בהם בדוחות הכספיים של הנרכש.

(ז) הערך בספרים של מוניטין בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים יהיה הערך בספרים שלו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, לאחר שני התיאומים הבאים:

(i) אם נדרש לפי סעיף (ג)(i) לעיל, המאמץ לראשונה יגדיל את הערך בספרים של מוניטין כאשר הוא מסווג מחדש פריט שהוא הכיר כנכס בלתי מוחשי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים. בדומה לכך, אם סעיף (ו) לעיל דורש כי המאמץ לראשונה יכיר בנכס בלתי מוחשי שנכלל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים בתוך מוניטין שהוכר, המאמץ לראשונה יקטין בהתאם את הערך בספרים של מוניטין (ואם רלוונטי, יתאים מסים נדחים וזכויות מיעוט).

(ii) מבלי להתחשב אם קיים סימן לכך שנפגם ערכו של מוניטין, המאמץ לראשונה צריך ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 לשם בחינת ירידת ערך של המוניטין במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולשם הכרה בהפסד כלשהו שנבע מירידת ערך בעודפים (או, אם נדרש לפי תקן חשבונאות בינלאומי 36, ביתרת קרן הערכה מחדש). מבחן ירידת ערך צריך להתבסס על התנאים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ח) אין לבצע תיאומים אחרים כלשהם לערך בספרים של מוניטין במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. לדוגמה, המאמץ לראשונה לא יציג מחדש את הערך בספרים של מוניטין:

- (i) כדי לחלץ מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש באותו צירוף עסקים (אלא אם הנכס הבלתי מוחשי הקשור היה כשיר להכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 בדוח על המצב הכספי של הנרכש);
- (ii) כדי לתאם הפחתה קודמת של מוניטין;
- (iii) כדי לבטל תיאומים למוניטין שתקן דיווח כספי בינלאומי 3 לא היה מאפשר, אך שבוצעו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, כתוצאה מתיאומים לנכסים ולהתחייבויות בין המועד של צירוף העסקים לבין מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.
- (ט) אם המאמץ לראשונה הכיר במוניטין לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים כניכוי מההון:
- (i) הוא לא יכיר באותו מוניטין בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלו לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. יתר על כן, הוא לא יסווג מחדש את אותו מוניטין לרווח או הפסד אם הוא מממש את החברה הבת או אם נפגם ערכה של ההשקעה בחברה הבת.
- (ii) תיאומים הנובעים מבירור מאוחר יותר של תלויה, המשפיעים על תמורת הרכישה, יוכרו בעודפים.
- (י) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים שלו, ייתכן שהמאמץ לראשונה לא איחד חברה בת שנרכשה בצירוף עסקים מהעבר (לדוגמה, משום שהחברה האם לא ראתה בה חברה בת לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים או משום שהיא לא הכינה דוחות כספיים מאוחדים). המאמץ לראשונה צריך לתאם את הערכים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות של החברה הבת לסכומים שהיו נדרשים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים בדוח על המצב הכספי של החברה הבת. העלות הנחשבת של מוניטין שווה להפרש למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים בין:
- (i) חלק החברה האם בערכים בספרים לאחר תיאומים אלה; לבין
- (ii) העלות של השקעתה בחברה הבת בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם.

(יא) המדידה של זכויות שאינן מקנות שליטה ושל מסים נדחים נגזרת מהמדידה של נכסים והתחייבויות אחרים. לכן, התיאומים לעיל לנכסים ולהתחייבויות שהוכרו משפיעים על זכויות מיעוט ועל מסים נדחים.

ג.5 הפטור המתייחס לצירופי עסקים מהעבר חל גם על רכישות מהעבר של השקעות בחברות כלולות, של זכויות בעסקאות משותפות ושל זכויות בפעילויות משותפות אשר פעילותן מהווה עסק, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3. יתר על כן, המועד שנבחר בהתאם לסעיף ג1 חל במידה שווה על כל רכישות כאלה.

נספח ז

פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

1ד. ישות עשויה לבחור באחד או יותר מהפטורים הבאים:

- (א) עסקאות תשלום מבוסס מניות (סעיפים ד-3 ו-ד-3);
- (ב) חוזי ביטוח (סעיף ד-4);
- (ג) עלות נחשבת (סעיפים ד-5 ו-ד-8);
- (ד) חכירות (סעיף ד-9 ו-ד-9ב-ד-9ה);
- (ה) [בוטל];
- (ו) הפרשי תרגום מצטברים (סעיפים ד-12 ו-ד-13);
- (ז) השקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות (סעיפים ד-14 ו-ד-15א);
- (ח) נכסים והתחייבויות של חברות בנות, חברות כלולות ועסקאות משותפות (סעיפים ד-16 ו-ד-17);
- (ט) מכשירים פיננסיים מורכבים (סעיף ד-18);
- (י) יעוד של מכשירים פיננסיים שהוכרו לפני כן (סעיפים ד-19 ו-ד-19ג);
- (יא) מדידת שווי הוגן של נכסים פיננסיים או של התחייבויות פיננסיות בעת ההכרה לראשונה (סעיף ד-20);
- (יב) התחייבויות לפירוק (decommissioning liabilities) הכלולות בעלות רכוש קבוע (סעיף ד-21 ו-ד-21א);
- (יג) נכסים פיננסיים או נכסים בלתי מוחשיים המטופלים בהתאם לפרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12) הסדרי זיכיון למתן שירות (סעיף ד-22);

- (יד) עלויות אשראי (סעיף ד23);
- (טו) העברות של נכסים מלקוחות (סעיף ד24);
- (טז) סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים (סעיף ד25);
- (יז) היפר-אינפלציה חמורה (סעיפים ד26-30);
- (יח) הסדרים משותפים (סעיף ד31);
- (יט) עלויות חישובי בשלב ההפקה של מכרה עילי (ראה סעיף ד32);
- (כ) יעוד של חוזים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי (סעיף ד33);
- (כא) הכנסות (סעיפים ד34 ו-ד35); וכך
- (כב) עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש (סעיף ד36).
- ישות לא תיישם פטורים אלה בדרך ההיקש לפריטים אחרים.

עסקאות תשלום מבוסס מניות

2ד. תקן זה מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות לגבי מכשירים הוניים שהוענקו ביום 7 בנובמבר 2002 או לפני כן. תקן זה גם מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 לגבי מכשירים הוניים שהוענקו לאחר 7 בנובמבר 2002 ושהבשילו לפני (א) מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים או (ב) 1 בינואר 2005, לפי המאוחר מביניהם. אולם, אם מאמץ לראשונה בוחר ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 לגבי מכשירים הוניים כאלה, הוא יכול לפעול כך רק אם הישות נתנה גילוי פומבי לשווי ההוגן של מכשירים הוניים אלה, שנקבע במועד המדידה, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 2. לגבי כל ההענקות של מכשירים הוניים שלגביהן תקן דיווח כספי בינלאומי 2 אינו מיושם (למשל, מכשירים הוניים שהוענקו ביום 7 בנובמבר 2002 או לפני כן), מאמץ לראשונה צריך בכל מקרה לתת גילוי למידע הנדרש לפי סעיפים 44 ו-45 לתקן דיווח כספי בינלאומי 2. אם מאמץ לראשונה משנה את התנאים של הענקת מכשירים הוניים, שלגביהם תקן דיווח כספי בינלאומי 2 אינו מיושם, הישות אינה נדרשת ליישם את סעיפים 26-29 לתקן דיווח כספי בינלאומי

2 אם השינויים התרחשו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

3ד. תקן זה מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 לגבי התחייבויות שנבעו מעסקאות תשלום מבוסס מניות שסולקו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. התקן גם מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 לגבי התחייבויות שסולקו לפני 1 בינואר 2005. לגבי התחייבויות, שלגביהן מיושם תקן דיווח כספי בינלאומי 2, מאמץ לראשונה אינו נדרש להציג מחדש מידע השוואתי במידה ואותו מידע מתייחס לתקופה או מועד שהם לפני 7 בנובמבר 2002.

חוזי ביטוח

4ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראות המעבר בתקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח. תקן דיווח כספי בינלאומי 4 מגביל שינויים במדיניות חשבונאית לגבי חוזי ביטוח, לרבות שינויים המבוצעים על ידי מאמץ לראשונה.

עלות נחשבת

5ד. ישות יכולה לבחור למדוד פריט רכוש קבוע במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים לפי השווי ההוגן ולהשתמש באותו שווי הוגן כעלות נחשבת שלו באותו מועד.

6ד. מאמץ לראשונה יכול לבחור להשתמש בהערכה מחדש של פריט רכוש קבוע לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, או לפניו, כעלות נחשבת במועד ההערכה מחדש, אם ההערכה מחדש הייתה, למועד ההערכה מחדש, ניתנת להשוואה באופן כללי (broadly):

(א) לשווי הוגן; או

(ב) לעלות או לעלות מופחתת בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים, מותאמת כדי לשקף, לדוגמה, שינויים במדד מחירים כללי או ספציפי.

7ד. החלופות הכלולות בסעיפים 5ד ו-6ד רלוונטיות גם לגבי הפריטים הבאים:

(א) נדליין להשקעה, אם ישות בוחרת להשתמש במודל העלות בתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדליין להשקעה;

(אא) נכסי זכות שימוש (תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות); וכן

(ב) נכסים בלתי מוחשיים שמקיימים:

(i) את הקריטריונים להכרה בתקן חשבונאות בינלאומי 38 (לרבות מדידה מהימנה של עלות מקורית); וכן

(ii) את הקריטריונים בתקן חשבונאות בינלאומי 38 לגבי הערכה מחדש (לרבות קיומו של שוק פעיל).

ישות לא תשתמש בחלופות אלה לגבי נכסים אחרים או לגבי התחייבויות.

8ד. ייתכן שמאמץ לראשונה קבע עלות נחשבת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לגבי חלק מהנכסים וההתחייבויות שלו או לגבי כולם על ידי מדידתם לפי שווי הוגן שלהם במועד מסוים, כתוצאה מאירוע כגון הפרטה או הנפקה ראשונה לציבור.

(א) אם מועד המדידה הוא במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים או לפני הישות יכולה להשתמש במדידות אלה של שווי הוגן שנבעו מאירועים כאמור כעלות נחשבת לצורך תקני דיווח כספי בינלאומיים במועד שבו בוצעה אותה המדידה.

(ב) אם מועד המדידה הוא אחרי מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, אך במהלך התקופה המכוסה על ידי הדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, ניתן להשתמש במדידות אלה של שווי הוגן שנבעו מאירועים כאמור כעלות נחשבת במועד שבו האירוע מתרחש. ישות תכיר בתיאומים הנובעים מכך ישירות בעודפים (או, אם מתאים, בקבוצה אחרת בהון) במועד המדידה. במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, הישות תקבע את העלות הנחשבת על ידי יישום הקריטריונים בסעיפים 5ד-7ד או תמדוד נכסים והתחייבויות בהתאם להוראות האחרות בתקן זה.

8ד. בהתאם לדרישות חשבונאיות לאומיות מסוימות, עלויות חיפוש ופיתוח עבור רכוש נפט וגז בשלב הפיתוח או הייצור מטופלות במרכזי עלות אשר כוללים את כל הרכוש באיזור גיאוגרפי רחב.

מאמץ לראשונה אשר השתמש בטיפול חשבונאי כזה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים יכול לבחור למדוד נכסי נפט וגז במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים בהתאם לבסיס הבא:

(א) נכסי חיפוש והערכה בסכום שנקבע בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים של הישות; וכן

(ב) נכסים בשלבי הפיתוח או הייצור בסכום שנקבע עבור מרכז העלות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים של הישות. הישות תקצה סכום זה לנכסי הבסיס שבמרכז העלות באופן יחסי תוך שימוש בנפחי הרזרבות או ערכי הרזרבות.

הישות תבחן ירידת ערך של נכסי חיפוש והערכה ונכסים בשלב הפיתוח והייצור במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 6 *חיפוש משאבים מינרליים והערכתם* או תקן חשבונאות בינלאומי 36, בהתאמה ואם צריך, תקטין את הסכום שנקבע בהתאם לסעיפים (א) או (ב) לעיל. לצורך סעיף זה, נכסי נפט וגז כוללים רק את הנכסים ששימשו בחיפוש, בהערכה, בפיתוח או בייצור של נפט וגז.

8D. ישויות מסוימות מחזיקות פריטי רכוש קבוע, נכסי זכות שימוש או נכסים בלתי מוחשיים המשמשים, או ששימשו קודם לכן, בפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים. הערך בספרים של פריטים אלה יכול לכלול סכומים שנקבעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, אך הם אינם כשירים להיוון בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם זהו המקרה, מאמץ לראשונה יכול לבחור להשתמש בערך בספרים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים של פריט כזה כעלות נחשבת במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם ישות מיישמת פטור זה לפריט, אין היא צריכה ליישם את הפטור לכל הפריטים. במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ישות תבחן ירידת ערך של כל פריט לגביו נעשה שימוש בפטור זה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36. לצורך סעיף זה, פעילויות הן כפופות לפיקוח תעריפים אם הן כפופות למשטר של מערכת לקביעת המחירים שניתן לחייב בהם לקוחות עבור סחורות או שירותים ומערכת זו כפופה לפיקוח ו/או לאישור על ידי מפקח על תעריפים (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 14 *חשבונות פיקוח נדחים*).

חכירות

9ד. מאמץ לראשונה רשאי להעריך אם חוזה, הקיים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, כולל חכירה על ידי יישום סעיפים 9-11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לחוזים אלה על בסיס העובדות והנסיבות ששררו באותו מועד.

ד9א. [בוטל]

9דב. כאשר מאמץ לראשונה שהוא חוכר מכיר בהתחייבויות חכירה ובנכסי זכות שימוש, הוא רשאי ליישם את הגישה שלהלן לכל החכירות שלו (בכפוף להקלות המעשיות המתוארות בסעיף ד9ד):

(א) מדידת התחייבות חכירה במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. חוכר המיישם גישה זו ימדוד התחייבות חכירה זו בערך הנוכחי של תשלומי החכירה (ראה סעיף ד9ה) שנותרו, המהוונים על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר (ראה סעיף ד9ה) במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ב) מדידת נכס זכות שימוש במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. החוכר יבחר למדוד את נכס זכות שימוש זה באחת מהדרכים הבאות, על בסיס כל חכירה בנפרד:

(i) בערכו בספרים כאילו תקן דיווח כספי בינלאומי 16 היה מיושם ממועד תחילת החכירה (ראה סעיף ד9ה), אך מהוון על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים; או

(ii) בסכום השווה להתחייבות חכירה, מותאם בגין הסכום של תשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה זו, שהוכרו בדוח על המצב הכספי מייד לפני המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ג) יישום תקן חשבונאות בינלאומי 36 לנכסי זכות שימוש במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

9דג. למרות הדרישות בסעיף ד9ב, מאמץ לראשונה שהוא חוכר ימדוד נכס זכות שימוש בשווי הוגן במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים עבור חכירות אשר מקיימות את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ואשר נמדדות על ידי שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

ד9ט. מאמץ לראשונה שהוא חוכר רשאי לבצע אחד או יותר מהבאים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, על בסיס כל חכירה בנפרד:

(א) ליישם שיעור היוון יחיד לתיק של חכירות עם מאפיינים דומים באופן סביר (לדוגמה, תקופת חכירה שנוטרה דומה עבור קבוצה דומה של נכס בסיס בסביבה כלכלית דומה).

(ב) לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף ד9ב לחכירות שתקופת החכירה (ראה סעיף ד9ה) שלהם מסתיימת תוך 12 חודש ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. במקום זאת, הישות תטפל בחכירות אלה (כולל גילוי של מידע לגביהן) כאילו החכירות הן חכירות לטווח קצר המטופלות בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

(ג) לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף ד9ב לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים 3ב-8 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16). במקום זאת, הישות תטפל בחכירות אלה (כולל גילוי מידע לגביהן) בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

(ד) לא לכלול עלויות ישירות ראשוניות (ראה סעיף ד9ה) במדידה של נכס זכות שימוש במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ה) להשתמש ב"ראייה לאחור", כמו בקביעת תקופת החכירה אם החוזה כולל אופציות להאריך או לבטל את החכירה.

ד9ה. תשלומי חכירה, חוכר, שיעור ריבית תוספתי של חוכר, מועד תחילת החכירה, עלויות ישירות ראשוניות ותקופת חכירה הם מונחים מוגדרים בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 והם משמשים בתקן זה באותה משמעות.

ד10. [בוטל]

ד11. [בוטל]

הפרשי תרגום מצטברים

ד12. תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש מישות:

(א) להכיר בהפרשי תרגום מסוימים ברווח כולל אחר ולצבור אותם ברכיב נפרד בהון; וכן

(ב) בעת מימוש פעילות חוץ, לסווג מחדש את הפרש התרגום המצטבר המתייחס לאותה פעילות חוץ (לרבות, אם רלוונטי, רווחים והפסדים מעסקאות גידור קשורות) מההון לרווח או הפסד כחלק מהרווח או ההפסד ממימוש.

13ד. עם זאת, מאמץ לראשונה אינו צריך לציית לדרישות אלה לגבי הפרשי תרגום מצטברים שהיו קיימים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם מאמץ לראשונה משתמש בפטור זה:

(א) הפרשי התרגום המצטברים לגבי כל פעילויות החוץ ייחשבו לאפס במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ב) הרווח או ההפסד בגין מימוש של פעילות חוץ כלשהי בתקופה מאוחרת יותר לא יכלול הפרשי תרגום שנוצרו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים ויכלול הפרשי תרגום שנצברו לאחר מכן.

השקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות

14ד. כאשר ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים, תקן חשבונאות בינלאומי 27 דורש מהישות לטפל בהשקעותיה בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות באחת מהדרכים הבאות:

(א) על פי עלות;

(ב) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; או

(ג) תוך שימוש בשיטת השווי המאזני כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 28.

15ד. אם מאמץ לראשונה מודד השקעה כזו בעלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27, עליו למדוד השקעה זו באחד מהסכומים הבאים בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי הנפרד שלו לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים:

(א) עלות שנקבעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27; או

(ב) עלות נחשבת. העלות הנחשבת של השקעה כזו תהיה:

(i) שוויה ההוגן במועד המעבר של הישות לתקני דיווח כספי בינלאומיים בדוחות הכספיים הנפרדים שלה; או

(ii) ערכה בספרים על פי כללי חשבונאות מקובלים קודמים באותו מועד.

מאמץ לראשונה יכול לבחור בין אפשרות (i) לבין אפשרות (ii) למדידת השקעתו בכל חברה בת, עסקה משותפת או חברה כלולה שהוא בוחר למדוד תוך שימוש בעלות נחשבת.

15א. אם מאמץ לראשונה מטפל בהשקעה כזו תוך שימוש בנהלי שיטת השווי המאזני כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 28 :

(א) המאמץ לראשונה מיישם את הפטור לצירופי עסקים מהעבר (נספח ג) לרכישה של ההשקעה.

(ב) אם הישות נעשית מאמץ לראשונה לצורך דוחותיה הכספיים הנפרדים מוקדם יותר מאשר לצורך דוחותיה הכספיים המאוחדים, וכן

(i) מאוחר יותר מאשר החברה האם שלה, הישות תיישם את סעיף 16ד בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

(ii) מאוחר יותר מאשר החברה הבת שלה, הישות תיישם את סעיף 17ד בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

נכסים והתחייבויות של חברות בנות, חברות כלולות ועסקאות משותפות

16ד. אם חברה בת נעשית מאמץ לראשונה מאוחר יותר מאשר החברה האם שלה, החברה הבת נדרשת, בדוחותיה הכספיים, למדוד את הנכסים וההתחייבויות שלה לפי אחת מהחלופות הבאות :

(א) הערכים בספרים שהיו נכללים בדוחות כספיים מאוחדים של החברה האם, בהתבסס על מועד המעבר של החברה האם לתקני דיווח כספי בינלאומיים, אילולא בוצעו תיאומים הקשורים לנוהלי האיחוד והשפעות של צירוף העסקים שבו החברה האם רכשה את החברה הבת (בחירה זו אינה זמינה לחברה בת של ישות השקעה, כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 10, אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד); או

(ב) הערכים בספרים שנדרשים בהתאם לשאר הוראות תקן זה, בהתבסס על מועד המעבר של החברה הבת לתקני דיווח כספי בינלאומיים. הערכים בספרים אלה יכולים להיות שונים מהערכים בספרים שתוארו ב- (א):

(i) כאשר הפטורים בתקן זה גורמים למדידות שתלויות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ii) כאשר המדיניות החשבונאית ששימשה בדוחות כספיים של החברה הבת שונה מהמדיניות החשבונאית בדוחות הכספיים המאוחדים. לדוגמה, החברה הבת יכולה להשתמש במודל העלות שבתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, כמדיניות חשבונאית שלה, בעוד שהקבוצה יכולה להשתמש בשיטת ההערכה מחדש.

חלופה דומה זמינה לחברה כלולה או לעסקה משותפת שנעשית מאמץ לראשונה מאוחר יותר מאשר ישות שיש לה השפעה מהותית או שליטה משותפת בה.

17ד. אולם, אם ישות נעשית מאמץ לראשונה מאוחר יותר מאשר חברה בת שלה (או חברה כלולה או עסקה משותפת) הישות נדרשת, בדוחותיה הכספיים המאוחדים, למדוד את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת (או החברה הכלולה או העסקה המשותפת) באותם ערכים בספרים כמו בדוחות הכספיים של החברה הבת (או החברה הכלולה או העסקה המשותפת), לאחר תיאומים הקשורים לנוהלי האיחוד ותיאומים ליישום שיטת השווי המאזני והשפעות של צירוף העסקים שבו הישות רכשה את החברה הבת. למרות דרישה זו, חברה אם שאינה ישות השקעה לא תיישם את החריג לאיחוד שנעשה בו שימוש על ידי חברות בנות שהן ישויות השקעה. בדומה, אם חברה אם נעשית מאמץ לראשונה לגבי דוחותיה הכספיים הנפרדים מוקדם יותר או מאוחר יותר מאשר לגבי דוחותיה הכספיים המאוחדים, היא נדרשת למדוד את הנכסים וההתחייבויות שלה באותם ערכים בשני הדוחות הכספיים, למעט תיאומים בגין איחוד.

מכשירים פיננסיים מורכבים

18ד. תקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים*: הצגה דורש מישות להפריד מכשיר פיננסי מורכב בעת ההתקשרות בו לרכיב התחייבות ורכיב הוני נפרדים. אם רכיב ההתחייבות אינו קיים עוד (no longer outstanding), יישום למפרע של תקן חשבונאות בינלאומי 32 גורם להפרדת שני חלקים של ההון. החלק הראשון הוא בעודפים ומייצג את הריבית המצטברת שנצברה על רכיב

ההתחייבות. החלק האחר מייצג את הרכיב ההוני המקורי. עם זאת, בהתאם לתקן זה, מאמץ לראשונה אינו צריך להפריד שני חלקים אלה אם רכיב ההתחייבות אינו קיים עוד במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

יעוד של מכשירים פיננסיים שהוכרו קודם לכן

19ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מתיר לייעד התחייבות פיננסית (ובלבד שהיא מקיימת קריטריונים מסוימים) כהתחייבות פיננסית בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. למרות דרישה זו, ישות רשאית לייעד, במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, התחייבות פיננסית כלשהי לשווי הוגן דרך רווח או הפסד, ובלבד שההתחייבות מקיימת את הקריטריונים בסעיף 4.2.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 במועד זה.

19ד.א. ישות רשאית לייעד נכס פיננסי כנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 4.1.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות הקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

19ד.ב. ישות רשאית לייעד השקעה במכשיר הוני לשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות הקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

19ד.ג. לגבי התחייבות פיננסית שיועדה כהתחייבות פיננסית בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, ישות תקבע אם הטיפול בסעיף 5.7.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ייצור חוסר הקבלה חשבונאית ברווח או הפסד על בסיס העובדות והנסיבות הקיימות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

מדידת שווי הוגן של נכסים פיננסיים או של התחייבויות פיננסיות במועד ההכרה לראשונה

20ד. למרות הדרישות של סעיפים 7 ו-9, ישות יכולה ליישם את הדרישות בסעיף 5.1.א2 סעיף (ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכאן ולהבא לגבי עסקאות שהתקשרות בהם הייתה במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים או לאחרי.

התחייבויות לפירוק הכלולות בעלות רכוש קבוע

21ד. פרשנות מספר 1 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 1), שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום

ובהתחייבויות דומות דורשת כי שינויים מוגדרים בהתחייבויות לפירוק ולשיקום או בהתחייבות דומה ייוספו או יופחתו מעלות הנכס, שאליו הן קשורות; לאחר מכן, הסכום בר-פחת המותאם של הנכס מופחת, מכאן ולהבא, לאורך יתרת החיים השימושיים שלו. מאמץ לראשונה אינו צריך לציית לדרישות אלה לגבי שינויים בהתחייבויות כאלה שהתרחשו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם מאמץ לראשונה מנצל פטור זה, הוא צריך:

(א) למדוד את ההתחייבות למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37;

(ב) במידה וההתחייבות היא בתחולת פרשנות מספר 1 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 1), לאמוד את הסכום שהיה נכלל בעלות הנכס הקשור במועד שבו ההתחייבות התהוותה לראשונה, על ידי היוון ההתחייבות לאותו מועד באמצעות האומדן הטוב ביותר של הישות לשיעור ההיוון ההיסטורי המותאם (לשיעורי ההיוון ההיסטוריים המותאמים) לסיכון שהיה מתאים לאותה התחייבות במהלך התקופה שחלפה (intervening period); וכן

(ג) לחשב את הפחת שנצבר על אותו סכום, למועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, על בסיס אומדן שוטף של אורך החיים השימושיים של הנכס לאותו מועד, תוך שימוש במדיניות פחת, שאומצה על ידי הישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

ד21א. ישות שמתמשת בפטור שבסעיף ד8א(ב) (עבור נכסי נפט וגז שבשלב הפיתוח או הייצור שטופלו במרכזי עלות הכוללים את כל הרכוש שבאזור גיאוגרפי רחב בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים) תיישם במקום סעיף ד21 ופרשנות מספר 1 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 1) את ההוראות הבאות:

(א) תמדוד התחייבויות לפירוק, לשיקום והתחייבויות דומות במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; וכן

(ב) תכיר במישרין בעודפים כל הפרש בין סכום זה לבין הערך בספרים של התחייבויות אלה במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים שנקבעו בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים של הישות.

נכסים פיננסיים או נכסים בלתי מוחשיים המטופלים בהתאם לפרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12)

22ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראות המעבר בפרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12).

עלויות אשראי

23ד. מאמץ לראשונה רשאי לבחור ליישם את הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 23 ממועד המעבר או ממועד מוקדם יותר כפי שמתיר סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 23. מהמועד שבו ישות שבחרה פטור זה מתחילה ליישם את תקן חשבונאות 23, הישות:

(א) לא תציג מחדש את רכיב עלות האשראי אשר הוון לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים (previous GAAP) ואשר נכלל בערך בספרים של נכסים במועד זה; וכן

(ב) תטפל בעלויות אשראי שהתהוו במועד זה או לאחריו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23, כולל עלויות אשראי שהתהוו במועד זה או לאחריו על נכסים כשירים שנמצאים כבר בשלבי הקמה.

24ד. [בוטל]

סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים

25ד. מאמץ לראשונה רשאי ליישם את הוראות המעבר בפרשנות מספר 19 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 19) סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים.

היפר-אינפלציה חמורה

26ד. אם לישות יש מטבע פעילות שהיה מטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית או שהוא עדיין כזה, עליה להחליט אם המטבע היה נתון להיפר-אינפלציה חמורה לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. הוראה זו חלה על כל הישויות שמאמצות תקני דיווח כספי בינלאומיים בפעם הראשונה, כמו גם על ישויות שיישמו בעבר תקני דיווח כספי בינלאומיים.

27ד. המטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית נתון להיפר-אינפלציה חמורה אם יש לו שני המאפיינים הבאים :

(א) מדד מחירים כללי מהימן אינו זמין לכל הישויות שיש להן עסקאות ויתרות במטבע.

(ב) אין יכולת החלפה בין המטבע לבין מטבע חוץ יציב יחסית.

28ד. מטבע הפעילות של ישות מפסיק להיות נתון להיפר-אינפלציה חמורה במועד הנרמול של מטבע הפעילות. זהו המועד שבו למטבע הפעילות אין עוד את אחד המאפיינים בסעיף 27ד או את שניהם, או כאשר חל שינוי במטבע הפעילות של הישות למטבע שאינו נתון להיפר-אינפלציה חמורה.

29ד. כאשר מועד המעבר של ישות לתקני דיווח כספי בינלאומיים הוא במועד נרמול מטבע הפעילות או לאחריו, הישות יכולה לבחור למדוד את כל הנכסים וההתחייבויות המוחזקים לפני מועד נרמול מטבע הפעילות בשווי הוגן במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. הישות יכולה להשתמש בשווי הוגן כעלות נחשבת של הנכסים וההתחייבויות האלה בדוח הפתיחה על המצב הכספי.

30ד. כאשר מועד נרמול מטבע הפעילות חל בתקופת ההשוואה של 12 חודש, תקופת ההשוואה עשויה להיות קצרה מ- 12 חודש, כפוף לכך שמערכת מלאה של דוחות כספיים (כנדרש על ידי סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 1) מסופקת לתקופה קצרה יותר זו.

הסדרים משותפים

31ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראות המעבר בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 בחריגים הבאים :

(א) כאשר מיישמים את הוראות המעבר בתקן דיווח כספי בינלאומי 11, מאמץ לראשונה יישם הוראות אלה במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ב) בעת המעבר מאיחוד יחסי לשיטת השווי המאזני, מאמץ לראשונה יבחן ירידת ערך של ההשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, מבלי להתחשב אם יש סימן שייתכן שנפגם ערכה של ההשקעה. ירידת ערך כלשהי תוכר כתיאום לעודפים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

עלויות חישוב בשלב ההפקה של מכרה עילי

32ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראות המעבר המפורטות בסעיפים 1א-4א לפרשנות מספר 20 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 20) עלויות חישוב בשלב ההפקה של מכרה עילי. בסעיף זה, ההתייחסות למועד התחילה תהיה למאוחר מבין 1 בינואר 2013 או תחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

יעוד של חוזים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי

33ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מתיר לייעד חוזים אחדים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי במועד ההתקשרות בהם כנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד (ראה סעיף 2.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9). למרות דרישה זו, לישות מותר לייעד, במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, חוזים אשר קיימים כבר באותו מועד כנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, אך רק אם הם מקיימים את הדרישות בסעיף 2.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 באותו מועד והישות מייעדת את כל החוזים הדומים.

הכנסות

34ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראות המעבר בסעיף 5ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. בסעיפים אלה התייחסויות לימועד היישום לראשונה יפורשו כתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. אם מאמץ לראשונה מחליט ליישם הוראות מעבר אלה, עליו ליישם גם את סעיף 6ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

35ד. מאמץ לראשונה אינו נדרש להציג מחדש חוזים שהושלמו לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת. חוזה שהושלם הוא חוזה אשר בגינו הישות העבירה את כל הסחורות או השירותים שזוהו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים.

עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש

36ד. מאמץ לראשונה אינו צריך ליישם את פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש לנכסים, להוצאות ולהכנסות בתחולת אותה פרשנות שהוכרו לראשונה לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

נספח ה

פטורים קצרי טווח מתקני דיווח כספי בינלאומיים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

פטור מהדרישה להציג מחדש מידע השוואתי בגין תקן דיווח כספי בינלאומי 9

1.ה אם תקופת הדיווח הראשונה של ישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים מתחילה לפני ה- 1 בינואר 2019 והישות מיישמת את הגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (שפורסם בשנת 2014), המידע ההשוואתי בדוחות הכספיים הראשונים של הישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אינו צריך לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים* או לגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (שפורסם בשנת 2014), במידה והגילויים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מתייחסים לפריטים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9. עבור ישויות כאלה, ההתייחסויות ל"מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים" משמעותן לצורך תקן דיווח כספי בינלאומי 7 ותקן דיווח כספי בינלאומי 9 (2014) בלבד היא, תחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.

2.ה ישות שבחרת להציג מידע השוואתי שאינו מציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (שפורסם בשנת 2014) בשנה הראשונה למעבר שלה, נדרשת:

(א) ליישם את הדרישות של כללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלה במקום הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 למידע השוואתי לגבי פריטים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

(ב) לתת גילוי לעובדה זו יחד עם הבסיס ששימש להכנת מידע זה.

(ג) לטפל בכל תיאום בין הדוח על המצב הכספי במועד הדיווח של תקופת ההשוואה (דהיינו, הדוח על המצב הכספי אשר כולל מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים) לבין הדוח על המצב הכספי בתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (כלומר, התקופה הראשונה שכוללת מידע המציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (שפורסם בשנת 2014)) כנובע משינוי מדיניות חשבונאית

ולתת את הגילויים הנדרשים בסעיפים 28(א)-(ה) ו-1(i) לתקן חשבונאות בינלאומי 8. סעיף 28(ו)(i) חל רק על סכומים שהוצגו בדוח על המצב הכספי במועד הדיווח של תקופת ההשוואה.

(ד) ליישם את סעיף 17(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 1 כדי לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות ספציפיות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, אירועים ומצבים אחרים מסוימים על הדוח על המצב הכספי ועל הביצועים הכספיים של הישות.

ה3. [בוטל]

ה4. [בוטל]

ה4א. [בוטל]

ה5. [בוטל]

ה6. [בוטל]

ה7. [בוטל]

חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה

ה8. מאמץ לראשונה שמועד המעבר שלו לתקני דיווח כספי בינלאומיים חל לפני 1 ביולי 2017 רשאי לבחור שלא לשקף את היישום של פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי **חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה** במידע השוואתי בדוחותיו הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. ישות שבחרה לעשות כך, תכיר בהשפעה המצטברת של יישום פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) בתחילת תקופת הדיווח הראשונה שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.