

**תקן דיווח כספי בינלאומי 14**  
**חשבונות פיקוח נדחים**

**International Financial Reporting**

**Standard 14**

**Regulatory Deferral**

**Accounts**

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אשר פורסמו עד 31 במאי 2021 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2022.*

## תוכן עניינים

החל מסעיף

	<b>תקן דיווח כספי בינלאומי 14</b>
	<b>חשבונות פיקוח נדחים</b>
1	מטרת התקן
5	תחולה
9	הכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה
	פטור זמני מסעיף 11 לתקן חשבונות בינלאומי 8
	<b>מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים</b>
9	וטעויות
11	המשך השימוש במדיניות חשבונאית קיימת
13	שינויים במדיניות חשבונאית
16	קשרי גומלין עם תקנים אחרים
18	הצגה
18	שינויים בהצגה
20	סיווג יתרות חשבונות פיקוח נדחים
22	סיווג תנועות ביתרות חשבונות פיקוח נדחים
27	גילוי
27	מטרת הגילוי
30	הסבר הפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים
32	הסבר לגבי סכומים שהוכרו
	<b>נספחים:</b>
	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - הנחיות יישום
	נספח ג - מועד תחילה והוראות מעבר
	נספח ד - תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ
	לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים <sup>†</sup>
	<b>אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן</b>
	<b>דיווח כספי בינלאומי 14 חשבונות פיקוח נדחים</b>
	<b>שפורסם בינואר 2014*</b>
	<b>בסיס למסקנות של תקן דיווח כספי בינלאומי</b>
	<b>14 חשבונות פיקוח נדחים*</b>
	<b>דעות מנוגדות*</b>
	<b>דוגמאות להמחשה*</b>
	* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> בספר זה שולבו התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 הנובעים מנספח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 14

### חשבונות פיקוח נדחים

תקן דיווח כספי בינלאומי 14 חשבונות פיקוח נדחים (IFRS 14) מפורט בסעיפים 1-36 ובנספחים א-ד. 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 14 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונות 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 לקבוע את דרישות הדיווח הכספי עבור יתרות חשבונות פיקוח נדחים שנוצרות כאשר ישות מספקת סחורות או שירותים ללקוחות במחיר או בשיעור הכפוף לפיקוח תעריפים.

2. על מנת לקיים מטרה זו, התקן דורש:

(א) שינויים מוגבלים למדיניות החשבונאית אשר יושמה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים ( *previous GAAP* ) לגבי יתרות חשבונות פיקוח נדחים, אשר מתייחסים בעיקר להצגה של חשבונות אלה; וכן

(ב) גילויים אשר:

(i) מזהים ומסבירים את הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים של הישות הנובעים מפיקוח תעריפים; וכן

(ii) מסייעים למשתמשי הדוחות הכספיים להבין את הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים שנובעים מיתרות חשבונות פיקוח נדחים כלשהם שהוכרו.

3. דרישות תקן זה מתירות לישות שבתחולתו להמשיך לטפל ביתרות חשבונות הפיקוח הנדחים שבדוחותיה הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים שלה כאשר היא מאמצת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, בכפוף לשינויים המוגבלים כאמור בסעיף 2 לעיל.

4. כמו כן, תקן זה מספק חריגים אחדים או פטורים אחדים מדרישות תקנים אחרים. כל הדרישות המוגדרות לצורך דיווח על יתרות חשבונות פיקוח נדחים, וחריגים כלשהם או פטורים כלשהם מדרישות של תקנים אחרים שמתייחסים ליתרות אלה, כלולים בתקן זה במקום בתקנים אחרים אלה.

## תחולה

5. ישות רשאית ליישם את דרישות תקן זה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אם ורק אם היא:

(א) מנהלת פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים; וכן

(ב) הכירה בסכומים הכשירים כיתרות חשבונות פיקוח נדחים בדוחותיה הכספיים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלה.

6. ישות תיישם את דרישות תקן זה בדוחותיה הכספיים בתקופות עוקבות אם ורק אם, בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, היא הכירה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים מאחר שבחרה ליישם את דרישות תקן זה.

7. תקן זה אינו מטפל בהיבטים אחרים של טיפול חשבונאי על ידי ישויות אשר עוסקות בפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים. סכומים כלשהם אשר מותר או נדרש להכיר בהם כנכסים או כהתחייבויות בהתאם לתקנים אחרים לא ייכללו בסכומים המסווגים כיתרות חשבונות פיקוח נדחים ביישום דרישות תקן זה.

8. ישות שבתחולת תקן זה, ושבחרת ליישם תקן זה, תיישם את כל דרישות התקן לגבי כל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים שנובעים מכל פעילויותיה הכפופות לפיקוח תעריפים.

## הכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה

**פטור זמני מסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות**

9. ישות שיש לה פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים ושהיא בתחולת תקן זה, ובחרת ליישמו, תיישם את סעיפים 10 ו-12 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בפיתוח המדיניות החשבונאית שלה לגבי ההכרה, המדידה, ירידת הערך והגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים.

10. סעיפים 11-12 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מפרטים מקורות לדרישות ולהנחיות אשר ההנהלה נדרשת או רשאית לשקול בפיתוח מדיניות חשבונאית לפריט, אם אין תקן רלוונטי שחל ספציפית על פריט זה. תקן זה פוטר ישות מיישום סעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לגבי המדיניות החשבונאית שלה להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים כתוצאה מכך, ישויות שמכירות ביתרות חשבונות פיקוח נדחים, כפריטים נפרדים או כחלק מהערך בספרים של נכסים והתחייבויות אחרים, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלהן, רשאיות להמשיך להכיר ביתרות אלה בהתאם לתקן זה דרך הפטור מסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8, בכפוף לשינויים כלשהם בהצגה הנדרשים על ידי סעיפים 18-19 לתקן זה.

### המשך השימוש במדיניות חשבונאית קיימת

11. ביישום לראשונה של תקן זה, ישות תמשיך ליישם את המדיניות החשבונאית בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלה להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים, פרט לשינויים כלשהם המותרים על ידי סעיפים 13-15. אולם, ההצגה של סכומים כאלה תציית לדרישות ההצגה של תקן זה, אשר עשויות לדרוש שינויים למדיניות ההצגה של הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים (ראה סעיפים 18-19).

12. ישות תיישם את המדיניות שנקבעה בהתאם לסעיף 11 באופן עקבי בתקופות עוקבות, פרט לשינויים כלשהם המותרים על ידי סעיפים 13-15.

### שינויים במדיניות חשבונאית

13. ישות לא תשנה את המדיניות החשבונאית שלה על מנת להתחיל להכיר ביתרות חשבונות פיקוח נדחים. ישות יכולה רק לשנות את המדיניות החשבונאית שלה להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים אם השינוי יביא לדוחות כספיים יותר רלוונטיים לצרכי קבלת החלטות כלכליות של המשתמשים ולא פחות מהימנים<sup>1</sup>, או יותר מהימנים ולא פחות

<sup>1</sup> בשנת 2010, ה-IASB החליף את המסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם של ה-IASC, שאומצה על ידי ה-IASB בשנת 2001 (המסגרת) במסגרת המושגית לדיווח כספי (מסגרת מושגית). המושג "מצג נאמן" בו נעשה שימוש במסגרת המושגית שפורסמה בשנת 2010 ושנעשה בו גם שימוש בגרסה המעודכנת של המסגרת המושגית שפורסמה בשנת 2018, כולל את המאפיינים העיקריים שהמסגרת כינתה "מהימנות". הדרישה בסעיף 13 לתקן זה מבוססת על הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8, אשר השאיר את המושג "מהימנות".

**רלוונטיים לצרכים אלה. ישות תבחן רלוונטיות ומהימנות תוך שימוש בקריטריונים בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.**

14. תקן זה אינו פוטר ישויות מיישום סעיף 10 או סעיפים 14-15 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לגבי שינויים במדיניות חשבונאית. כדי להצדיק שינוי במדיניות החשבונאית שלה ליתרות חשבונות פיקוח נדחים, על ישות להוכיח כי השינוי יביא את הדוחות הכספיים שלה קרוב יותר לקיום הקריטריונים בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, השינוי אינו צריך להשיג ציות מלא לקריטריונים אלה לגבי הכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים.

15. סעיפים 13-14 חלים הן על שינויים שיבוצעו ביישום לראשונה של תקן זה, והן על שינויים שיבוצעו בתקופות דיווח עוקבות.

### **קשרי גומלין עם תקנים אחרים**

16. כל חריג ספציפי, פטור ספציפי או דרישות נוספות ספציפיות המתייחסים לקשרי הגומלין של תקן זה עם תקנים אחרים כלולים בתקן זה (ראה סעיפים 7ב-28). בהיעדר כל חריג, פטור או דרישות נוספות כאלה, תקנים אחרים יחולו לגבי יתרות חשבונות פיקוח נדחים באותו אופן שבו הם חלים על נכסים, התחייבויות, הכנסה והוצאות אשר מוכרים בהתאם לתקנים אחרים.

17. במצבים אחדים, ייתכן שיהיה צורך ליישם תקן אחר ליתרת חשבונות פיקוח נדחים שנמדדה בהתאם למדיניות החשבונאית של הישות שנקבעה בהתאם לסעיפים 11-12 על מנת לשקף יתרה זו באופן הולם בדוחות הכספיים. לדוגמה, לישות יכולות להיות פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים במדינה זרה שלגביהן העסקאות ויתרות חשבונות הפיקוח הנדחים נקובים במטבע שאינו מטבע הפעילות של הישות המדווחת. יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים והתנועה ביתרות אלה מתורגמות על ידי יישום תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ.

## **הצגה**

### **שינויים בהצגה**

18. תקן זה מציג דרישות הצגה, המפורטות בסעיפים 20-26, לגבי יתרות חשבונות פיקוח נדחים אשר מוכרות בהתאם לסעיפים 12-11. כאשר תקן זה מיושם, יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים מוכרות בדוח על המצב הכספי בנוסף לנכסים ולהתחייבויות

המוכרים בהתאם לתקנים אחרים. דרישות הצגה אלה מפרידות את ההשפעה של הכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים מדרישות הדיווח הכספי של תקנים אחרים.

19. בנוסף לפריטים שנדרשים להיות מוצגים בדוח על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגה של דוחות כספיים*, ישות אשר מיישמת תקן זה תציג את כל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים והתנועה ביתרות אלה בהתאם לסעיפים 20-26.

### סיווג יתרות חשבונות פיקוח נדחים

20. ישות תציג סעיפים נפרדים בדוח על המצב הכספי עבור:

(א) סך כל יתרות חובה של חשבונות פיקוח נדחים; וכן

(ב) סך כל יתרות זכות של חשבונות פיקוח נדחים.

21. כאשר ישות מציגה נכסים שוטפים ולא שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה, היא לא תסווג את סך הכל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים כשוטפים או כלא שוטפים. במקום זאת, הסעיפים הנפרדים הנדרשים על ידי סעיף 20 יובדלו מהנכסים ומההתחייבויות המוצגים בהתאם לתקנים אחרים על ידי השימוש בסיכומי ביניים, אשר יוצגו לפני שיתרות חשבונות הפיקוח הנדחים מוצגות.

### סיווג תנועות ביתרות חשבונות פיקוח נדחים

22. ישות תציג, בחלק של רווח כולל אחר בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, את התנועה נטו בכל יתרות חשבונות פיקוח נדחים לתקופה המדווחת שמתייחסת לפריטים שהוכרו ברווח כולל אחר. סעיפים נפרדים ישמשו לתנועה נטו שמתייחסת לפריטים אשר, בהתאם לתקנים אחרים:

(א) לא יסווגו מחדש לאחר מכן לרווח או הפסד; וכן

(ב) יסווגו מחדש לאחר מכן לרווח או הפסד כאשר מתקיימים תנאים ספציפיים.

23. ישות תציג סעיף נפרד בחלק של רווח או הפסד בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, או בדוח הנפרד על רווח או הפסד, עבור התנועה נטו שנותרה בכל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים

לתקופה המדווחת, למעט תנועות שאינן משתקפות ברווח או הפסד, כמו סכומים שנרכשו. סעיף נפרד זה יובדל מההכנסות וההוצאות שמוצגות בהתאם לתקנים אחרים על ידי השימוש בסיכום ביניים, אשר יוצג לפני התנועה נטו ביתרות חשבונות פיקוח נדחים.

24. כאשר ישות מכירה בנכס מסים נדחים או בהתחייבות מסים נדחים כתוצאה מהכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים, על הישות להציג את נכס (התחייבות) המסים הנדחים הנובע מכך ואת התנועה המתייחסת לנכס (להתחייבות) המסים הנדחים עם יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים המתייחסים והתנועות ביתרות אלה, במקום בתוך הסך הכל המוצג בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה עבור נכסי (התחייבויות) מסים נדחים והוצאת (הכנסת) המס (ראה סעיפים 9ב-12).

25. כאשר ישות מציגה פעילות שהופסקה או קבוצת מימוש בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, על הישות להציג יתרות חשבונות פיקוח נדחים מתייחסות כלשהן ואת התנועה נטו ביתרות אלה, אם רלוונטי, עם יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים והתנועות ביתרות אלה, במקום בקבוצת המימוש ובפעילויות שהופסקו (ראה סעיפים 19ב-22).

26. כאשר ישות מצגיגה רווח למניה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה, על הישות להציג רווח בסיסי למניה נוסף ורווח מדולל למניה נוסף, אשר מחושבים באמצעות סכומי רווחים הנדרשים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 33 אך ללא התנועות ביתרות חשבונות פיקוח נדחים (ראה סעיפים 13ב-14).

## גילוי

### מטרת הגילוי

27. ישות אשר בוחרת ליישם תקן זה תיתן גילוי למידע שמאפשר למשתמשים להעריך:

(א) את המהות, ואת הסיכונים המתייחסים, לפיקוח התעריפים אשר קובע את המחיר (המחירים) שהישות יכולה לחייב לקוחות עבור הסחורות או השירותים שהיא מספקת; וכן

(ב) את ההשפעות של פיקוח התעריפים על המצב הכספי שלה, הביצועים הכספיים שלה ותזרימי המזומנים שלה.



28. אם גילויים כלשהם המפורטים בסעיפים 30-36 אינם נחשבים רלוונטיים כדי לקיים את המטרה בסעיף 27, ניתן להשמיט מהדוחות הכספיים. אם הגילויים המסופקים בהתאם לסעיפים 30-36 אינם מספיקים כדי לקיים את המטרה בסעיף 27, ישות תיתן גילוי למידע נוסף הדרוש על מנת לקיים מטרה זו.

29. כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 27, ישות תשקול את כל הפרטים הבאים:

- (א) רמת הפירוט הדרושה כדי לספק את דרישות הגילוי;
- (ב) מידת הדגש שיש לתת לכל אחת מהדרישות השונות;
- (ג) מידת הקיבוץ או הפיצול של המידע; וכן
- (ד) אם המשתמשים בדוחות הכספיים זקוקים למידע נוסף כדי להעריך את המידע הכמותי שניתן לו גילוי.

### הסבר הפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים

30. כדי לסייע למשתמש בדוחות הכספיים להעריך את המהות, ואת הסיכונים המתמייחים, לפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים של הישות, על ישות לתת גילוי, לגבי כל סוג של פעילות הכפופה לפיקוח תעריפים:

- (א) תיאור קצר של מהות והיקף הפעילות הכפופה לפיקוח תעריפים ומהות תהליך קביעת התעריף על ידי גוף הפיקוח;
- (ב) הזהות של המפקח (המפקחים) על התעריפים. אם המפקח על התעריפים הוא צד קשור (כהגדרתו בתקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור), הישות תיתן גילוי לעובדה זו, יחד עם הסבר לגבי מהות הקשר;
- (ג) האופן שבו ההשבה העתידית של כל קבוצה (כלומר כל סוג של עלות או הכנסה) של יתרת חובה של חשבונות פיקוח נדחים או היפוך של כל קבוצה של יתרת זכות של חשבונות פיקוח נדחים מושפעת מסיכונים ומחוסר ודאות, לדוגמה:
  - (i) סיכון ביקוש (לדוגמה, שינויים בגישות הצרכן, זמינותם של מקורות חלופיים לאספקה או רמת התחרות);

(ii) סיכון פיקוח (לדוגמה, הגשת בקשה לקביעת התעריף או אישור של קביעת התעריף או הערכת הישות לגבי פעולות הפיקוח העתידיות החזויות); וכן

(iii) סיכונים אחרים (לדוגמה, סיכוני מטבע או סיכוני שוק אחרים).

31. הגילויים הנדרשים לפי סעיף 30 יינתנו בדוחות הכספיים בביאורים או ייכללו על ידי הפנייה מהדוחות הכספיים לדוח אחר, כמו סקירת ההנהלה או דוח על סיכונים, שזמינים למשתמשים בדוחות הכספיים באותם תנאים כמו הדוחות הכספיים ובאותה עת. אם המידע אינו נכלל בדוחות הכספיים או נכלל בדרך של הפנייה, הדוחות הכספיים אינם שלמים.

### הסבר לגבי סכומים שהוכרו

32. ישות תיתן גילוי לבסיס שלפיו מוכרות ונגרעות יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים, ולגבי האופן שבו הן נמדדות לראשונה ובתקופות עוקבות, כולל כיצד האופן שבו יתרות חשבונות פיקוח נדחים נבחנות לצורך בדיקת יכולת השבה והאופן שבו מוקצה הפסד מירידת ערך כלשהו.

33. לכל סוג של פעילות הכפופה לפיקוח תעריפים, ישות תיתן גילוי למידע הבא לגבי כל קבוצה של יתרת חשבונות פיקוח נדחים:

(א) התאמה של הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, בטבלה אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר. הישות תפעיל שיקול דעת בהחלטה לגבי רמת הפירוט הדרושה (ראה סעיפים 28-29), אך הרכיבים הבאים בדרך כלל יהיו רלוונטיים:

(i) הסכומים שהוכרו בתקופה הנוכחית בדוח על המצב הכספי כיתרות חשבונות פיקוח נדחים;

(ii) הסכומים שהוכרו בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר ומתייחסים ליתרות שהושבו (לעתים מתוארים כמופחתים) או בוטלו בתקופה הנוכחית; וכן

(iii) סכומים אחרים, שיזוהו בנפרד, אשר השפיעו על יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים, כמו ירידות ערך, פריטים שנרכשו או שניטלו בצירוף עסקים, פריטים

שמומשו, או השפעות השינויים בשערי מטבע חוץ או שיעורי היוון;

(ב) שיעור התשואה או שיעור ההיוון (כולל שיעור אפס או טווח של שיעורים, אם רלוונטי) ששימשו כדי לשקף את ערך הזמן של הכסף אשר יושם לכל קבוצה של יתרת חשבונות פיקוח נדחים; וכן

(ג) התקופות שנותרו שלאורכן הישות צופה להשיב (או להפחית) את הערך בספרים של כל קבוצה של יתרת חובה של חשבונות פיקוח נדחים או לבטל כל קבוצה של יתרת זכות של חשבונות פיקוח נדחים.

34. כאשר פיקוח תעריפים משפיע על הסכום והעיתוי של הוצאת (הכנסת) מסים על ההכנסה, הישות תיתן גילוי להשפעה של פיקוח תעריפים על סכומי המסים השוטפים והמסים הנדחים שהוכרו. כמו כן, הישות תיתן גילוי בנפרד ליתרת חשבונות פיקוח נדחים כלשהי שמתייחסת למיסוי ולתנועה המתייחסת ליתרה זו.

35. כאשר ישות מספקת גילויים בתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 *גילוי של זכויות בישויות אחרות* לגבי חברה בת, חברה כלולה או עסקה משותפת שיש להן פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים ושגינן מוכרות יתרות חשבונות פיקוח נדחים בהתאם לתקן זה, הישות תיתן גילוי לסכומים הכלולים ביתרות חובה של חשבונות פיקוח נדחים ויתרות זכות של חשבונות פיקוח נדחים ולתנועה נטו ביתרות אלה לגבי הזכויות שניתן להם גילוי (ראה סעיפים 25-28).

36. כאשר ישות מגיעה למסקנה שיתרת חשבונות פיקוח נדחים כבר לא ניתנת להשבה או לביטול באופן מלא, עליה לתת גילוי לעובדה זו, לסיבה לכך שיתרת חשבונות הפיקוח הנדחים אינה ניתנת להשבה או לביטול ולסכום שבו יתרת חשבונות הפיקוח הנדחים הופחתה.

## נספח א

## מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

<p>הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם ישות מאמצת תקני דיווח כספי בינלאומיים, על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים.</p>	<p><b>דוחות כספיים ראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים</b> (First IFRS financial statements)</p>
<p>ישות שמציגה דוחות כספיים ראשונים שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים.</p>	<p><b>מאמץ לראשונה</b> (First-time adopter)</p>
<p>בסיס הטיפול החשבונאי שמאמץ לראשונה השתמש בו מייד בסמוך לפני אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים.</p>	<p><b>כללי חשבונאות מקובלים קודמים</b> (Previous GAAP)</p>
<p>פעילויות של ישות אשר כפופות לפיקוח תעריפים.</p>	<p><b>פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים</b> (Rate-regulated activities)</p>
<p>מערכת לקביעת המחירים שניתן לחייב בהם לקוחות עבור סחורות ושירותים ומערכת זו כפופה לפיקוח ו/או לאישור על ידי מפקח על תעריפים.</p>	<p><b>פיקוח תעריפים</b> (Rate regulation)</p>
<p>גוף מוסמך שהוסמך על פי חוק או תקנה לקבוע את התעריפים או את טווח התעריפים שמחייבים ישות. <b>המפקח על התעריפים</b> יכול להיות גוף שהוא צד שלישי או צד קשור לישות, כולל הוועדה המנהלת של הישות עצמה, אם גוף זה נדרש על פי חוק או תקנה לקבוע תעריפים הן לטובת הלקוחות והן כדי להבטיח את יכולת הקיום הפיננסית הכוללת של הישות.</p>	<p><b>מפקח על התעריפים</b> (Rate regulator)</p>
<p>היתרה של חשבון הוצאה (או הכנסה) כלשהי שלא היתה מוכרת כנכס או כהתחייבות בהתאם לתקנים אחרים, אך כשירה לדחייה מאחר שהיא כלולה, או חזויה להיכלל על ידי המפקח על התעריפים בקביעת התעריף (התעריפים) שניתן לחייב בהם לקוחות.</p>	<p><b>יתרת חשבונות פיקוח תעריפים</b> (Regulatory deferral account balance)</p>

## נספח ב

## הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

### פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים

11. יש ובעבר פיקוח תעריפים חל על כל הפעילויות של ישות, אולם כיום הוא חל רק על חלק מפעילויותיה עקב רכישות, ביזור פעילויות והסרת פיקוח, כך שלישות יש פעילויות הכפופות לפיקוח ופעילויות שאינן כפופות לפיקוח. תקן זה חל רק על הפעילויות הכפופות לפיקוח אשר כפופות להגבלות חוקיות או רגולטוריות באמצעות פעולות של מפקח על תעריפים, ללא קשר לסוג הישות או הענף שאליו היא משתייכת.

12. ישות לא תיישם תקן זה על פעילויות בפיקוח עצמי, כלומר פעילויות שאינן כפופות למערכת המחרה שנמצאת בפיקוח ו/או מאושרת על ידי מפקח על תעריפים. זה לא מונע מהישות להיות זכאית ליישם תקן זה כאשר:

(א) גוף מנהל של הישות עצמה או צד קשור קובעים תעריפים הן לטובת הלקוחות והן כדי להבטיח את יכולת הקיום הפיננסית הכוללת של הישות במסגרת מערכת המחרה מוגדרת; וכן

(ב) המערכת כפופה לפיקוח ו/או אישור על ידי גוף מוסמך שהוסמך על ידי חוק או תקנות.

### המשך השימוש במדיניות חשבונאית קיימת

13. למטרות תקן זה, יתרת חשבונות פיקוח נדחים מוגדרת כיתרה של חשבון הוצאה (או הכנסה) כלשהו שלא היתה מוכרת ככנס או כהתחייבות בהתאם לתקנים אחרים, אך כשירה לדחייה מאחר שהיא כלולה, או חזויה להיכלל על ידי המפקח על התעריפים בקביעת התעריף (התעריפים) שניתן לחייב בהם לקוחות. פריטים מסוימים של הוצאה (הכנסה) עשויים להיות מחוץ לתעריף (תעריפים) בפיקוח כי, לדוגמה, הסכומים אינם חזויים להתקבל על ידי המפקח על התעריפים או מכיוון שאינם בתחולת פיקוח על התעריפים. כתוצאה מכך, פריט כזה מוכר כהכנסה או כהוצאה בעת התהוותו, אלא אם תקן אחר מתיר או דורש שייכלל בערך בספרים של נכס או התחייבות.

4.2. במקרים מסוימים, תקנים אחרים אוסרים במפורש על ישות להכיר, בדוח על המצב הכספי, ביתרות חשבונות פיקוח נדחים שעשויים להיות מוכרים, בנפרד או להיכלל במסגרת סעיפים אחרים כמו רכוש קבוע בהתאם למדיניות חשבונאית לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים. אולם, בהתאם לסעיף 11 לתקן זה, ישות אשר בוחרת ליישם תקן זה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים תיישם את הפטור מסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 כדי להמשיך ליישם את המדיניות החשבונאית שלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים. מדיניות חשבונאית כזו עשויה לכלול, לדוגמה, את הפרקטיקות הבאות:

(א) הכרה ביתרת חובה של חשבונות פיקוח נדחים כאשר לישות יש זכות, כתוצאה מהפעולות הממשיות או החזויות של המפקח על התעריפים, להגדיל תעריפים בתקופות עתידיות על מנת להשיב את העלויות המותרות של הישות (כלומר העלויות שעבורן התעריף (התעריפים) בפיקוח נועד לספק השבה);

(ב) הכרה, כיתרת חובה או יתרת זכות של חשבונות פיקוח נדחים, בסכום השווה להפסד או רווח כלשהם ממימוש או יציאה מכלל שימוש של פריטי רכוש קבוע ושל נכסים בלתי מוחשיים, אשר חזוי שיושבו או יבוטלו דרך תעריפים עתידיים;

(ג) הכרה ביתרת זכות של חשבונות פיקוח נדחים כאשר הישות נדרשת לעשות כן, כתוצאה מהפעולות הממשיות או החזויות של המפקח על התעריפים, להקטין תעריפים בתקופות עתידיות על מנת לבטל השבה ביתר של עלויות מותרות (כלומר סכומים העולים על הסכום בר-ההשבה שהוגדר על ידי המפקח על התעריפים); וכן

(ד) מדידת יתרות חשבונות פיקוח נדחים על בסיס לא מהוון או על בסיס מהוון אשר נעשה בו שימוש בריבית או שיעור ניכיון שהוגדר על ידי המפקח על התעריפים.

5.2. להלן דוגמאות לסוגים של עלויות שמפקחים על התעריפים עשויים להתיר בהחלטות לקביעת תעריף ושישות עשויה, אם כן, להכיר ביתרות חשבונות פיקוח נדחים:

(i) סטיות היקף או מחיר רכישה;

(ii) עלויות של יוזמות "אנרגיה ירוקה" מאושרות (מעבר לסכומים שמהווים כחלק מעלות הרכוש הקבוע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע);

(iii) עלויות עקיפות הניתנות לייחוס באופן לא ישיר אשר מטופלות כעלויות הוניות לצורך פיקוח תעריפים (אך אינן מותרות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, להיכלל בעלות של פריט רכוש קבוע);

(iv) עלויות ביטול פרויקט;

(v) עלויות נזקי סערה; וכן

(vi) ריבית נחשבת (כולל סכומים המוכרים כאמצעי מימון המשמשים במהלך ההקמה ומספקים לישות תשואה על ההון העצמי של הבעלים כמו גם אשראי).

6ב. יתרות חשבונות פיקוח נדחים בדרך כלל מייצגות הפרשי עיתוי בין ההכרה של פריטי הוצאה או הכנסה לצרכי פיקוח לבין ההכרה בפריטים אלה לצרכי דיווח כספי. כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית בעת אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים או בעת היישום לראשונה של תקן חדש או מעודכן, הפרשי עיתוי חדשים או מעודכנים עשויים לנבוע וליצור יתרות חשבונות פיקוח נדחים חדשות או מעודכנות. האיסור בסעיף 13 המונע מישות לשנות את המדיניות החשבונאית שלה על מנת להתחיל להכיר ביתרות חשבונות פיקוח נדחים אינו אוסר הכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים חדשות או מעודכנות אשר נובעות משינויים אחרים במדיניות חשבונאית הנדרשים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. זאת מאחר שההכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים בגין הפרשי עיתוי כאלה תהיה עקבית עם מדיניות ההכרה הקיימת המיושמת בהתאם לסעיף 11 ולא תייצג הצגה של מדיניות חשבונאית חדשה. באופן דומה, סעיף 13 אינו אוסר הכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים הנובעות מהפרשי עיתוי שלא היו קיימים מיד לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים אך הם עקביים עם המדיניות החשבונאית של הישות שנקבעה בהתאם לסעיף 11 (לדוגמה, עלויות נזקי סערה).

## ישימות של תקנים אחרים

7ב. ישות שנמצאת בתחולת דרישות התקן, ובוחרת ליישם אותן, תמשיך ליישם את המדיניות החשבונאית שלה בהתאם לכללי חשבונאות קודמים להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים. אולם, סעיפים 16-17 קובעים כי, במצבים

מסוימים, ייתכן שיהיה צורך ליישם תקנים אחרים לגבי יתרות חשבונות פיקוח נדחים על מנת לשקף אותם באופן הולם בדוחות הכספיים. הסעיפים הבאים מתארים את קשרי הגומלין בין תקנים אחרים לבין דרישות תקן זה. בפרט, הסעיפים הבאים מבהירים חריגים ספציפיים ופטורים לתקנים אחרים ודרישות וגילוי נוספות שחזוי שיחולו.

## **יישום תקן חשבוונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח**

8. ייתכן שישות תצטרך להשתמש באומדנים ובהנחות בהכרה ובמדידה של יתרות חשבוונאות פיקוח נדחים שלה. הישות תיישם את תקן חשבוונאות בינלאומי 10 על מנת לזהות אם יש להתאים אומדנים והנחות אלה כדי לשקף אירועים שמתרחשים בין סוף תקופת הדיווח לבין המועד שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום.

## **יישום תקן חשבוונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה**

9. תקן חשבוונאות בינלאומי 12 דורש, למעט חריגים מוגבלים מסוימים, מישות להכיר בהתחייבות מסים נדחים ובנכס מסים נדחים (בכפוף לתנאים מסוימים) לכל ההפרשים הזמניים. ישות הכפופה לפיקוח תעריפים תיישם את תקן חשבוונאות בינלאומי 12 על כל פעילויותיה, כולל פעילויותיה הכפופות לפיקוח תעריפים, כדי לזהות את הסכום של מסים על ההכנסה שיש להכיר בו.

10. בתוכניות אחדות הכפופות לפיקוח תעריפים, המפקח על התעריפים מתיר או דורש מישות להגדיל את התעריפים העתידיים שלה על מנת להשיב חלק מהוצאות מסים על ההכנסה שלה או את חלקן. בנסיבות כאלה, הדבר עלול לגרום לישות להכיר ביתרת חשבוונאות פיקוח נדחים המתייחסת למס הכנסה בדוח על המצב הכספי, לפי המדיניות החשבונאית שלה שנקבעה בהתאם לסעיפים 11-12. ההכרה ביתרת חשבוונאות פיקוח נדחים זו המתייחסת למסים על ההכנסה עלולה ליצור בעצמה הפרש זמני נוסף שבגיניו יוכר סכום מסים נדחים נוסף.

11. על אף דרישות ההצגה והגילוי של תקן חשבוונאות בינלאומי 12, כאשר ישות מכירה בנכס מסים נדחים או התחייבות מסים נדחים כתוצאה מהכרה ביתרות חשבוונאות פיקוח נדחים, הישות לא תכלול סכום זה של מסים נדחים בתוך סך יתרות נכס (התחייבות) המסים הנדחים. במקום זאת, הישות תציג את נכס (התחייבות) מסים נדחים שנוצר כתוצאה מהכרה ביתרות חשבוונאות פיקוח נדחים באחת מהדרכים הבאות:



(א) עם הסעיפים המוצגים לגבי יתרות חובה של חשבונות פיקוח נדחים ויתרות זכות של חשבונות פיקוח נדחים; או

(ב) כסעף נפרד לצד יתרות חובה של חשבונות פיקוח נדחים מתייחסות ויתרות בזכות של חשבונות פיקוח נדחים מתייחסות.

12ב. באופן דומה, כאשר ישות מכירה בתנועה בנכס (התחייבות) מסים נדחים שנוצרת כתוצאה מהכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים, הישות לא תכלול את התנועה בסכום מסים נדחים זה בתוך סעיף הוצאת (הכנסת) מסים אשר מוצג בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12. במקום זאת, הישות תציג את התנועה בנכס (התחייבות) מסים נדחים אשר נוצר כתוצאה מהכרה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים באחת מהדרכים הבאות:

(א) עם הסעיפים שמוצגים בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר בגין התנועות ביתרות חשבונות פיקוח נדחים; או

(ב) כסעף נפרד לצד הסעיפים המתייחסים אשר מוצגים בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר בגין התנועות ביתרות חשבונות פיקוח נדחים.

### **יישום תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה**

13ב. סעיף 66 לתקן חשבונאות בינלאומי 33 דורש מישויות מסוימות להציג, בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה הן לגבי רווח או הפסד מפעילויות נמשכות והן לגבי רווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילים של החברה האם. כמו כן, סעיף 68 לתקן חשבונאות בינלאומי 33 דורש מישויות אשר מדווחות על פעילות שהופסקה, לתת גילוי על סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לגבי פעילות שהופסקה, בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר או בביאורים.

14ב. לגבי כל סכום של רווח למניה שמוצג בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 33, ישות המיישמת תקן זה תציג סכומי רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה נוספים אשר מחושבים באותה דרך, פרט לכך שסכומים אלה לא יכללו את התנועה נטו ביתרות חשבונות פיקוח נדחים. באופן עקבי עם הדרישה בסעיף 73 לתקן חשבונאות בינלאומי 33, ישות תציג את הרווח למניה הנדרש לפי סעיף 26 לתקן זה באותה רמת הבלטה של הרווח למניה הנדרש לפי תקן חשבונאות בינלאומי 33 לכל התקופות המוצגות.

## **יישום תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים**

15ב. סעיפים 11-21 דורשים מישות להמשיך ליישם את המדיניות החשבונאית שלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לגבי זיהוי, הכרה, מדידה וביטול של ירידת ערך כלשהי בגין יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים שלה שהוכרו. כתוצאה מכך, תקן חשבונאות בינלאומי 36 אינו חל על יתרות נפרדות של חשבונות פיקוח נדחים שהוכרו.

16ב. אולם, ייתכן שתקן חשבונאות בינלאומי 36 ידרוש מישות לבצע מבחן ירידת ערך לגבי יחידה מניבת-מזומנים אשר כוללת יתרות חשבונות פיקוח נדחים. ייתכן שמבחן זה יידרש כיוון שהיחידה מניבת-מזומנים כוללת מוניטין, או כיוון שאחד או יותר מהסימנים לירידת ערך המתוארים בתקן חשבונאות בינלאומי 36 זוהו בהתייחס ליחידה מניבת-מזומנים. במצבים כאלה, סעיפים 74-79 לתקן חשבונאות בינלאומי 36 כוללים דרישות לזיהוי הסכום בר-ההשבה והערך בספרים של היחידה מניבת-המזומנים. ישות תיישם דרישות אלה כדי להחליט אם אחת מיתרות חשבונות הפיקוח הנדחים שהוכרו נכללת בערך בספרים של היחידה מניבת-המזומנים לצורך מבחן ירידת הערך. הדרישות הנותרות של תקן חשבונאות בינלאומי 36 יחולו אז להפסד מירידת ערך כלשהו המוכר כתוצאה ממבחן זה.

## **יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים**

17ב. העקרון המרכזי של תקן דיווח כספי בינלאומי 3 הוא שרוכש עסק מכיר בנכסים הנרכשים ובהתחייבויות שניטלו בשוויים ההוגן במועד הרכישה. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 מספק חריגים מוגבלים לעקרונות ההכרה והמדידה שלהם. סעיף 18ב לתקן זה מספק חריג נוסף.

18ב. סעיפים 11-12 דורשים מישות להמשיך ליישם את המדיניות החשבונאית שלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים. כתוצאה מכך, אם ישות רוכשת עסק, היא תיישם, בדוחותיה הכספיים המאוחדים, את המדיניות החשבונאית שלה שנקבעה בהתאם לסעיפים 11-12 לגבי ההכרה והמדידה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים של הנרכש במועד הרכישה. יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים של הנרכש יוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים של הרוכש בהתאם למדיניותו, ללא קשר אם החברה הנרכשת מכירה ביתרות אלה בדוחותיה הכספיים.

## **יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו**

19ב. סעיפים 11-12 דורשים מישות להמשיך ליישם את המדיניות החשבונאית הקודמת שלה להכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים. כתוצאה מכך, דרישות המדידה של תקן דיווח כספי בינלאומי 5 לא יחולו על יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים שהוכרו.

20ב. סעיף 33 לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 דורש שיוצג סכום יחיד לגבי פעילויות שהופסקו בדוח (בדוחות) על רווח או הפסד ורווח כולל אחר. למרות דרישות סעיף זה, כאשר ישות הבוחרת ליישם תקן זה מציגה פעילות שהופסקה, היא לא תכלול את התנועה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים אשר נוצרו מפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים של הפעילות שהופסקה בסעיפים הנדרשים על ידי סעיף 33 לתקן דיווח כספי בינלאומי 5. במקום זאת, הישות תציג את התנועה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים שנוצרו מפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים של הפעילות שהופסקה באחת מהדרכים הבאות:

(א) בתוך הסעיף אשר מציג את התנועות ביתרות חשבונות הפיקוח הנדחים המתייחסות לרווח או הפסד; או

(ב) כסעיף נפרד לצד הסעיף המתייחס אשר מציג את התנועות ביתרות חשבונות הפיקוח הנדחים המתייחסות לרווח או הפסד.

21ב. באופן דומה, למרות דרישות סעיף 38 לתקן דיווח כספי בינלאומי 5, כאשר ישות מציגה קבוצת מימוש, הישות לא תכלול את סך יתרות החובה של חשבונות פיקוח נדחים ויתרות הזכות של חשבונות פיקוח נדחים שהן חלק מקבוצת המימוש בתוך הסעיפים הנדרשים על ידי סעיף 38 לתקן דיווח כספי בינלאומי 5. במקום זאת, הישות תציג את סך יתרות החובה של חשבונות פיקוח נדחים ויתרות הזכות של חשבונות פיקוח נדחים שהן חלק מקבוצת המימוש באחת מהדרכים הבאות:

(א) בתוך הסעיפים המציגים את יתרות החובה של חשבונות פיקוח נדחים ויתרות הזכות של חשבונות פיקוח נדחים; או

(ב) כסעיפים נפרדים לצד יתרות החובה של חשבונות פיקוח נדחים ויתרות הזכות של חשבונות פיקוח נדחים האחרות.

22ב. אם ישות בוחרת לכלול את יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים ואת התנועות ביתרות אלה המתייחסות לקבוצת המימוש או לפעילות שהופסקה בתוך הסעיפים המתייחסים לחשבונות פיקוח נדחים, ייתכן שיהיה צורך לתת להן גילוי בנפרד כחלק מניתוח סעיפי חשבונות הפיקוח הנדחים המתוארים בסעיף 33 לתקן זה.

### **יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים ותקן חשבוונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות**

23ב. סעיף 19 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דורש כי "חברה אם תכין דוחות כספיים מאוחדים תוך שימוש במדיניות חשבונאית אחידה לגבי עסקאות ואירועים דומים בנסיבות דומות". סעיף 8 לתקן זה דורש שישות שבתחולת תקן זה, ושבחרת ליישם תקן זה, תיישם את כל הדרישות שלו לגבי כל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים שנובעים מכל פעילויותיה הכפופות לפיקוח תעריפים. כתוצאה מכך, אם חברה אם מכירה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים בדוחותיה הכספיים המאוחדים בהתאם לתקן זה, עליה ליישם את אותה מדיניות חשבונאית ליתרות חשבונות פיקוח נדחים הנוצרים בכל החברות הבנות שלה. הוראה זו תחול ללא קשר אם החברות הבנות מכירות ביתרות אלה בדוחות הכספיים העצמיים שלהן.

24ב. באופן דומה, סעיפים 35-36 לתקן חשבוונאות בינלאומי 28 דורשים שביישום שיטת השווי המאזני, "הדוחות הכספיים של הישות יוכנו תוך שימוש במדיניות חשבונאית אחידה לגבי עסקאות ואירועים דומים בנסיבות דומות". לפיכך, יש לבצע תיאומים על מנת להתאים את המדיניות החשבונאית של החברה הכלולה או העסקה המשותפת לגבי הכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה של יתרות חשבונות פיקוח נדחים לזו של הישות המשקיעה ביישום שיטת השווי המאזני.

### **יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 12 גילוי של זכויות בישויות אחרות**

25ב. סעיף 12(ה) לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 דורש מישות לתת גילוי, לגבי כל אחת מהחברות הבנות שלה שיש להן זכויות שאינן מקנות שליטה שהן מהותיות לישות המדווחת, לרווח או הפסד שהוקצו לזכויות שאינן מקנות שליטה של החברה הבת במהלך תקופת הדיווח. ישות המכירה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים בהתאם לתקן זה תיתן גילוי לתנועה נטו ביתרות חשבונות פיקוח נדחים הכלולה בתוך הסכומים אשר נדרש לתת להם גילוי על ידי סעיף 12(ה) לתקן דיווח כספי בינלאומי 12.

26ב. סעיף 12(ז) לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 דורש מישות לתת גילוי, לגבי כל אחת מהחברות הבנות שלה שיש להן זכויות שאינן מקנות שליטה שהן מהותיות לישות המדווחת, למידע פיננסי מתומצת על החברה הבת, כפי שמצוין בסעיף 10 לתקן דיווח כספי בינלאומי 12. באופן דומה, סעיף 21(ב)(ii) לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 דורש מישות לתת גילוי, לגבי כל עסקה משותפת וחברה כלולה שהן מהותיות לישות המדווחת, למידע פיננסי מתומצת כפי שמצוין בסעיף 12-13 לתקן דיווח כספי בינלאומי 12. סעיף 16 לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 מפרט את המידע הפיננסי המתומצת שישות נדרשת לתת לו גילוי לגבי כל החברות הכלולות והעסקאות המשותפות האחרות שאינן מהותיות בפני עצמן בהתאם לסעיף 12(ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 12.

27ב. בנוסף למידע המפורט בסעיפים 12, 21, 10, 12-13ב, ו-16 לתקן דיווח כספי בינלאומי 12, ישות המכירה ביתרות חשבונות פיקוח נדחים בהתאם לתקן זה תיתן גם גילוי לסך יתרת החובה של חשבונות פיקוח נדחים, לסך יתרת הזכות של חשבונות פיקוח נדחים והתנועות נטו ביתרות אלה, תוך פיצול המידע בין סכומים המוכרים ברווח או הפסד לבין סכומים המוכרים ברווח כולל אחר, עבור כל ישות שלגביה נדרשים הגילויים האלה של תקן דיווח כספי בינלאומי 12.

28ב. סעיף 19 לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 מפרט את המידע שישות נדרשת לתת לו גילוי כאשר הישות מכירה ברווח או בהפסד באיבוד שליטה בחברה בת, מחושב בהתאם לסעיף 25 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10. בנוסף למידע הנדרש על ידי סעיף 19 לתקן דיווח כספי בינלאומי 12, ישות אשר בוחרת ליישם תקן זה תיתן גילוי לחלק ברווח או בהפסד הניתן לייחוס לגריעת יתרות חשבונות פיקוח נדחים בחברה הבת לשעבר במועד איבוד השליטה.

**נספח ג****מועד תחילה והוראות מעבר**

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

**מועד תחילה והוראות מעבר**

---

**מועד תחילה**

1ג. ישות תיישם תקן זה אם דוחותיה הכספיים השנתיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים הם לתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תקן זה בדוחותיה הכספיים השנתיים הראשונים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.