

תקן חשבונאות בינלאומי 8

מדיניות חשבונאית, שינויים

באומדנים חשבונאיים וטעויות

International Accounting Standard 8

Accounting policies,

Changes in Accounting

Estimates and Errors

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

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2022

תקן חשבונאות בינלאומי 8 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- הגדרה של אומדנים חשבונאיים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 8) (פורסם בפברואר 2021) (מועד תחילה 1 בינואר 2023).
- מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2022 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת כרך ג'.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

| | |
|----|---|
| | תקן חשבונאות בינלאומי 8 |
| | מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים |
| | חשבונאיים וטעויות |
| 1 | מטרת התקן |
| 3 | תחולה |
| 5 | הגדרות |
| 7 | מדיניות חשבונאית |
| 7 | בחירה וישום של מדיניות חשבונאית |
| 13 | עקביות במדיניות חשבונאית |
| 14 | שינויים במדיניות חשבונאית |
| 19 | ישום שינויים במדיניות חשבונאית |
| 22 | ישום למפרע |
| 23 | מגבלות בישום למפרע |
| 28 | גילוי |
| 32 | שינויים באומדנים חשבונאיים |
| 39 | גילוי |
| 41 | טעויות |
| 43 | מגבלות בהצגה מחדש |
| 49 | גילוי בגין טעויות בתקופות דיווח קודמות |
| 50 | חוסר מעשיות של ישום למפרע ושל הצגה מחדש |
| 54 | מועד תחילה והוראות מעבר |
| 55 | ביטול פרסומים אחרים |

נספח:

תיקונים לפרסומים אחרים[†]

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן
חשבונאות בינלאומי 8 שפורסם בדצמבר 2003*

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של הגדרה של
מהותי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן
חשבונאות בינלאומי 8) שפורסם באוקטובר 2018*

בסיס למסקנות*

הנחיות ביצוע*

* לא תורגם לעברית

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

תקן חשבונאות בינלאומי 8

מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאות, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (IAS 8) מפורט בסעיפים 1-56 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 8 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי.

מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הקריטריונים לבחירה ולשינוי של מדיניות חשבונאית ולקבוע את הטיפול החשבונאי ואת הגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, לשינויים באומדנים חשבונאיים ולתיקוני טעויות. תקן זה נועד לשפר את הרלוונטיות והמהימנות של הדוחות הכספיים של ישות ואת יכולת ההשוואה שלהם על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.
2. דרישות הגילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט דרישות הגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, מפורטות בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

תחולה

3. תקן זה ייושם בבחירה וביישום של מדיניות חשבונאית ובטיפול החשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, בשינויים באומדנים חשבונאיים ובתיקונים של טעויות בתקופות דיווח קודמות.
4. הטיפול החשבונאי והגילוי הנדרש בגין השפעות מס של תיקוני טעויות בתקופות דיווח קודמות ושל תיאומים למפרע שנעשו בשל יישום שינויים במדיניות חשבונאית, ייעשו בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

מדיניות חשבונאית (Accounting policies) היא מכלול העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והפרקטיקות המסוימים, אשר מיושמים על ידי ישות בהכנת דוחות כספיים ובהצגתם.

שינוי באומדן חשבונאי (*A change in accounting estimate*) הוא תיאום הערך בספרים של נכס או של התחייבות או של סכום הצריכה התקופתית של נכס, הנובע מהערכה של מצבם הנוכחי של נכסים והתחייבויות וההטבות והמחויבויות העתידיות החזויות הקשורות בהם. שינויים באומדנים חשבונאיים נובעים ממידע חדש או מהתפתחויות חדשות, ולפיכך אינם מהווים תיקונים של טעויות.

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

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

מהותי (*Material*) מוגדר בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ומשמש בתקן זה באותה משמעות.

טעויות בתקופות דיווח קודמות (*Prior period errors*) הן השמטות מדוחות כספיים או הצגות מוטעות בדוחות כספיים של ישות לתקופות דיווח קודמות, אחת או יותר, הנובעות מכשל בשימוש או משימוש לא נאות במידע מהימן אשר:

- (א) היה ניתן להשגה במועד שבו הדוחות הכספיים לאותן תקופות אושרו לפרסום; וכן
- (ב) ניתן היה לצפות באופן סביר שהוא יושג ויובא בחשבון בהכנת אותם דוחות כספיים ובהצגתם.

טעויות אלה כוללות את השפעתן של טעויות מתמטיות, של טעויות בישום מדיניות חשבונאית, של השמטות ופרשנויות מוטעות של עובדות וכן של תרמיות.

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

יישום למפרע (*Retrospective application*) הוא יישום של מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים, כאילו יושמה מדיניות זו מאז ומעולם.

הצגה מחדש (*Retrospective restatement*) היא תיקון של ההכרה, המדידה, או הגילוי של סכומים של רכיבי הדוחות הכספיים, כאילו לא ארעה מעולם טעות בתקופת דיווח קודמת.

לא מעשי (*Impracticable*) יישום דרישה אינו מעשי כאשר הישות אינה מסוגלת ליישמה, לאחר עשיית כל מאמץ סביר לעשות כן. לגבי תקופת דיווח קודמת מסוימת, אין זה מעשי ליישם למפרע שינוי במדיניות חשבונאית או לתקן טעות בדרך של הצגה מחדש, אם:

(א) ההשפעות של היישום למפרע או של ההצגה מחדש אינן ניתנות לקביעה;

(ב) לצורך היישום למפרע או ההצגה מחדש דרושות הנחות לגבי כוונות ההנהלה באותה תקופה; או

(ג) לצורך היישום למפרע או ההצגה מחדש דרושים אומדנים משמעותיים של סכומים ואין זה אפשרי לבודד באופן אובייקטיבי ממידע אחר, מידע לגבי אותם אומדנים אשר:

(i) מספק ראייה לנסיבות שהיו קיימות באותו מועד שבו (באותם מועדים שבהם) נדרש היה להכיר, למדוד או לתת גילוי לאותם סכומים; וכן

(ii) היה אמור להיות ניתן להשגה במועד אישור לפרסום הדוחות הכספיים לאותה תקופה.

יישום מכאן ולהבא (*Prospective application*) של שינוי במדיניות חשבונאית ושל הכרה בהשפעה של שינוי באומדן חשבונאי הוא, בהתאמה:

(א) יישום המדיניות החשבונאית החדשה לגבי עסקאות, אירועים ומצבים אחרים, המתרחשים לאחר מועד שינוי המדיניות; וכן

(ב) הכרה בהשפעה של שינוי באומדן החשבונאי בתקופה הנוכחית ובתקופות עתידיות, המושפעות מהשינוי.

מדיניות חשבונאית

בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית

7. כאשר תקן דיווח כספי בינלאומי חל ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, המדיניות החשבונאית, המיושמת לאותו פריט צריכה להיקבע על ידי יישום אותו תקן דיווח כספי בינלאומי.
8. תקני דיווח כספי בינלאומיים מפרטים מדיניות חשבונאית, שהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים הגיעה למסקנה, שיישומה יביא לפרסום דוחות כספיים, הכוללים מידע רלוונטי ומהימן בקשר לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים, אליהם הם מתייחסים. מדיניות חשבונאית זו אינה צריכה להיות מיושמת, כאשר השפעת יישומה אינה מהותית. אולם, אין זה נאות לבצע או לא לתקן סטיות לא מהותיות מתקני דיווח כספי בינלאומיים במטרה להציג באופן מסוים את המצב הכספי, את הביצועים הכספיים או את תזרימי המזומנים של הישות.
9. תקני דיווח כספי בינלאומיים מלווים בהנחיות כדי לסייע לישויות ליישם את הדרישות שלהם. בכל ההנחיות האלה מצוין אם הן מהוות חלק בלתי נפרד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הנחיות המהוות חלק בלתי נפרד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הן מחייבות. הנחיות שאינן מהוות חלק בלתי נפרד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינן כוללות דרישות מחייבות לדוחות הכספיים.
10. בהעדר תקן דיווח כספי בינלאומי, החל ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, על ההנהלה להפעיל את שיקול דעתה בפיתוח וביישום מדיניות חשבונאית, שיישומה יביא למידע אשר:
- (א) רלוונטי לצורכי קבלת החלטות כלכליות של המשתמשים; וכן
- (ב) מהימן, בכך שהדוחות הכספיים:
- (i) מציגים נאמנה את המצב הכספי, את הביצועים הכספיים ואת תזרימי המזומנים של הישות;
- (ii) משקפים את המהות הכלכלית של עסקאות, אירועים ומצבים אחרים, ולא את צורתם המשפטית גרידא;
- (iii) נייטרליים, כלומר חופשיים מהטיות;

(iv) זהירים; וכן

(v) שלמים מכל הבחינות המהותיות.

11. בהפעלת שיקול הדעת, כאמור בסעיף 10 לעיל, ההנהלה תתחשב ותשקול את השימויות של המקורות הבאים, לפי סדר יורד:

(א) הדרישות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הדנים בנושאים דומים וקשורים; וכן

(ב) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות שנקבעו במסגרת המושגית לדיווח כספי (מסגרת מושגית).²

12. בהפעלת שיקול הדעת, כאמור בסעיף 10 לעיל, ההנהלה יכולה גם להביא בחשבון פרסומים עדכניים (most recent) של גופי תקינה אחרים, שלהם מסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות, ספרות מקצועית-חשבונאית אחרת, ופרקטיקות ענפיות מקובלות, במידה שאלה אינם עומדים בסתירה למקורות בסעיף 11 לעיל.

עקביות במדיניות חשבונאית

13. ישות תבחר מדיניות חשבונאית ותיישמה בעקביות על עסקאות דומות, אירועים ומצבים אחרים דומים, אלא אם כן תקן דיווח כספי בינלאומי דורש מפורשות או מאפשר סיווג לקבוצות של פריטים, שלגביהם עשויה להיות נאותה מדיניות חשבונאית שאינה אחידה. אם תקן דיווח כספי בינלאומי דורש או מאפשר סיווג כזה לקבוצות של פריטים, מדיניות חשבונאית נאותה תיבחר ותיושם בעקביות לכל קבוצה.

שינויים במדיניות חשבונאית

14. ישות תשנה מדיניות חשבונאית, רק אם השינוי:

(א) נדרש בתקן דיווח כספי בינלאומי; או

(ב) מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים

² סעיף 54 מסביר את האופן שבו דרישה זו מתוקנת עבור יתרות חשבונות פיקוח.

אחרים על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים או על תזרימי המזומנים של הישות.

15. למשתמשים בדוחות הכספיים צריכה להיות היכולת להשוות את הדוחות הכספיים של הישות על פני זמן על מנת לזהות מגמות במצב הכספי, בביצועים הכספיים ובתזרימי המזומנים שלה. לכן, אותה מדיניות חשבונאית מיושמת בכל תקופה ומתקופה אחת לתקופה העוקבת, אלא אם כן שינוי במדיניות חשבונאית עומד באחד מהקריטריונים המפורטים בסעיף 14.

16. המקרים, המפורטים להלן, אינם מהווים שינויים במדיניות חשבונאית:

(א) יישום מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר שונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן

(ב) יישום מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר לא התרחשו בעבר, או שהיו לא מהותיים.

17. יישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *דכוש קבוע* או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* הוא שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או לתקן חשבונאות בינלאומי 38, ולא בהתאם להוראות תקן זה.

18. סעיפים 19-31 אינם חלים על שינוי מדיניות חשבונאית, המתואר בסעיף 17.

יישום שינויים במדיניות חשבונאית

19. בכפוף לסעיף 23:

(א) ישות תטפל בשינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מיישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, בהתאם להוראות המעבר הספציפיות באותו תקן דיווח כספי בינלאומי, במידה שקיימות; וכן

(ב) כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית בעת יישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי, אשר אינו כולל הוראות מעבר ספציפיות החלות על שינוי זה, או משנה

באופן יזום מדיניות חשבונאית, על הישות ליישם את השינוי בדרך של יישום למפרע.

20. לצורך תקן זה, יישום מוקדם של תקן דיווח כספי בינלאומי אינו מהווה שינוי יזום במדיניות חשבונאית.

21. בהעדר תקן דיווח כספי בינלאומי, החל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחרים, ההנהלה יכולה, בהתאם לסעיף 12, ליישם מדיניות חשבונאית מהפרסומים העדכניים של גופי תקינה אחרים, אשר משתמשים במסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות. אם בעקבות עדכון של פרסום כאמור, הישות בוחרת לשנות את המדיניות החשבונאית, שינוי זה יטופל כשינוי יזום במדיניות חשבונאית ויינתן גילוי בהתאם.

יישום למפרע

22. בכפוף לסעיף 23, כאשר שינוי במדיניות חשבונאית מיושם למפרע בהתאם לסעיף 19(א) או (ב), הישות תתאים את יתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת ואת מספרי ההשוואה האחרים, שניתן להם גילוי, לכל תקופה קודמת מוצגת, כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם.

מגבלות ביישום למפרע

23. שינוי במדיניות חשבונאית ייושם למפרע, כאשר יישום למפרע נדרש על פי סעיף 19(א) או (ב), אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת או את ההשפעה המצטברת של השינוי.

24. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת בשל שינוי במדיניות חשבונאית על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות לתחילת התקופה המוקדמת ביותר, אשר עשויה להיות גם התקופה הנוכחית, אשר לגביה יישום למפרע הוא מעשי, ותבצע תיאום מקביל ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה זו.

25. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת לתחילת התקופה הנוכחית, של יישום מדיניות חשבונאית חדשה לגבי כל התקופות הקודמות, הישות תתאים את המידע ההשוואתי, על מנת שתיושם המדיניות החשבונאית החדשה בדרך של מכאן ולהבא מהתאריך המוקדם ביותר שבו זה מעשי.

26. כאשר ישות מיישמת למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, המדיניות החשבונאית החדשה תישם על מידע השוואתי לתקופות קודמות, מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. יישום למפרע לתקופה קודמת אינו מעשי, אלא אם זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת על הסכומים הן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי והן בדוח יתרות הסגירה על המצב הכספי לתקופה זו. התיאום בגין תקופות, הקודמות לאלה המוצגות בדוחות הכספיים, יבוצע ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון, שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת. בדרך כלל, התיאום יבוצע ליתרת העודפים. אולם, התיאום יכול להיעשות גם למרכיב אחר בהון (לדוגמה, על מנת לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי). כל מידע אחר לגבי תקופות קודמות, כגון תמצית היסטורית של מידע כספי, אף הוא יותאם מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי.

27. כאשר אין זה מעשי לישות ליישם למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, מפני שאינה יכולה לקבוע את ההשפעה המצטברת של יישום המדיניות לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 25, תיישם את המדיניות החדשה בדרך של מכאן ולהבא מתחילת התקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. בהתאם, הישות מתעלמת מחלק התיאום המצטבר המתייחס לנכסים, להתחייבויות ולהון, שנצבר לפני מועד זה. לישות מותר לבצע שינוי מדיניות חשבונאית גם אם אין זה מעשי ליישם את המדיניות בדרך של מכאן ולהבא לאף תקופה קודמת. סעיפים 50-53 מספקים הנחיות לזיהוי המקרים שבהם אין זה מעשי ליישם מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת, אחת או יותר.

גילוי

28. כאשר ליישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי קיימת השפעה על התקופה הנוכחית או על תקופה קודמת כלשהי או שאמורה להיות השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות השפעה על תקופות עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלהלן:

(א) שם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי;

(ב) העובדה שהשינוי במדיניות החשבונאית מבוצע בהתאם להוראות המעבר, במידה שרלוונטי;

(ג) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;

(ד) תיאור הוראות המעבר, במידה שמתאים;

(ה) הוראות המעבר, העשויות להשפיע בתקופות עתידיות במידה שמתאים;

(ו) סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שמעשי:

(i) לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהיישום; וכן

(ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 דווח למניה, חל על הישות;

(ז) סכום התיאום, המתייחס לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, במידה שמעשי; וכן

(ח) אם יישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, כנדרש בהתאם לסעיף 19(א) או (ב), אינו מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי השינוי במדיניות החשבונאית יושם.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות הכספיים לתקופות העוקבות.

29. כאשר לשינוי יזום במדיניות חשבונאית השפעה על התקופה הנוכחית או על תקופה קודמת כלשהי או שאמורה להיות השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות השפעה בתקופות עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלהלן:

(א) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;

(ב) הסיבות מדוע יישום המדיניות החשבונאית החדשה מספק מידע מהימן ויותר רלוונטי;

(ג) סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שמעשי:

(i) לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהיישום; וכן

(ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 דווח למניה, חל על הישות;

(ד) סכום התיאום, המתייחס לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, במידה שמעשי; וכן

(ה) אם יישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות אינו מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי השינוי במדיניות החשבונאית יושם.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות הכספיים לתקופות העוקבות.

30. במקרה שהישות טרם יישמה תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, אשר פורסם, אך טרם נכנס לתוקף, על הישות לתת גילוי:

(א) לעובדה זו; וכן

(ב) למידע ידוע או למידע ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית, שתהיה לישום תקן הדיווח הכספי הבינלאומי החדש על הדוחות הכספיים של הישות בתקופה של הישום לראשונה.

31. לצורך ציות לסעיף 30, על הישות לשקול מתן גילוי כדלהלן:

(א) שם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי החדש;

(ב) מהות השינוי או השינויים שיחולו במדיניות החשבונאית;

(ג) המועד שבו נדרש יישום תקן הדיווח הכספי הבינלאומי;

(ד) מועד האימוץ לראשונה המתוכנן של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על-ידי הישות; וכן

(ה) אחת מהחלופות הבאות:

(i) גילוי לגבי ההשפעה החזויה של האימוץ לראשונה של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על הדוחות הכספיים; או

(ii) אם ההשפעה אינה ידועה או אינה ניתנת לאמידה באופן סביר, הצהרה על עובדה זו.

שינויים באומדנים חשבונאיים

32. כתוצאה מאי ודאויות, הטבועות בפעילויות עסקיות, פריטים רבים בדוחות הכספיים אינם ניתנים למדידה במדויק, אלא לאמידה בלבד. אמידה כרוכה בשיקול דעת, המבוסס על מידע מהימן ועדכני (latest available). לדוגמה, אומדנים עשויים להידרש בגין:

- (א) חובות רעים;
- (ב) התיישנות מלאי;
- (ג) השווי ההוגן של נכסים פיננסיים או של התחייבויות פיננסיות;
- (ד) אורך חיים שימושיים או דפוס צריכה חזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות, הגלומות בנכסים בני פחת; וכן
- (ה) מחויבויות בגין אחריות.

33. השימוש באומדנים סבירים הוא חלק חיוני בהכנת הדוחות הכספיים ואינו פוגע במהימנותם.

34. ייתכן שיהיה צורך בעדכון אומדן אם חלו שינויים בנסיבות, עליהן הוא מבוסס או כתוצאה ממידע חדש או מניסיון שנצבר. עדכון אומדן מטבעו אינו מתייחס לתקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות.

35. שינוי בבסיס המדידה שיושם הוא שינוי במדיניות חשבונאית ואינו שינוי באומדן חשבונאי. במקרים שבהם קשה להבחין בין שינוי במדיניות חשבונאית לבין שינוי באומדן חשבונאי, השינוי מטופל כשינוי באומדן חשבונאי.

36. **ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי, למעט שינוי שסעיף 37 חל עליו, תוכר בדרך של מכאן ולהבא, על ידי הכללתה ברווח או הפסד:**

- (א) בתקופת השינוי, אם השינוי משפיע על תקופה זו בלבד; או
- (ב) בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות, אם השינוי ישפיע גם עליהן.

37. במידה ששינוי באומדן חשבונאי מביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט בהון, השינוי באומדן החשבונאי יוכר בתקופת השינוי על-ידי תיאום הערך בספרים של הנכס המתייחס, של ההתחייבות המתייחסת או של הפריט בהון המתייחס.

38. הכרה בהשפעת השינוי באומדן חשבונאי בדרך של מכאן ולהבא משמעה שהשינוי מיושם בעסקאות, באירועים ובמצבים אחרים ממועד השינוי באומדן. שינוי באומדן חשבונאי עשוי להשפיע על הרווח או הפסד בתקופה הנוכחית בלבד, או על הרווח או הפסד הן בתקופה הנוכחית והן בתקופות עתידיות. לדוגמה, שינוי באומדן סכום החובות הרעים משפיע על הרווח או הפסד בתקופה הנוכחית בלבד, ולכן מוכר בתקופה הנוכחית. אולם, שינוי באומדן אורך החיים השימושיים או בדפוס הצריכה החזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס בר פחת, משפיע על הוצאות הפחת בתקופה הנוכחית ובכל תקופה עתידית במשך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס. בשני המקרים, השפעת השינוי המתייחסת לתקופה הנוכחית מוכרת כהכנסה או כהוצאה בתקופה הנוכחית. ההשפעה, אם בכלל, על תקופות עתידיות מוכרת כהכנסה או כהוצאה באותן תקופות עתידיות.

גילוי

39. ישות תיתן גילוי למהות ולסכום השינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה בתקופה הנוכחית או שחזויה להיות לו השפעה בתקופות עתידיות, למעט גילוי על ההשפעה בתקופות עתידיות, כאשר אין זה מעשי לאמוד השפעה זו.

40. במקרה שלא ניתן גילוי לסכום ההשפעה בתקופות העתידיות, מכיוון שאין זה מעשי לאמוד את ההשפעה, על הישות לתת גילוי לעובדה זו.

טעויות

41. טעויות יכולות להיות בהקשר של הכרה, מדידה, הצגה או גילוי של רכיבים של הדוחות הכספיים. דוחות כספיים אינם מצייתים לתקני דיווח כספי בינלאומיים, אם הם כוללים: (1) טעויות מהותיות, או (2) טעויות לא מהותיות, שבוצעו במכוון על מנת להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, של הביצועים הכספיים או של תזרימי המזומנים של הישות. טעויות פוטנציאליות של התקופה הנוכחית שמתגלות באותה תקופה, מתוקנות לפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום. אולם, לעיתים, טעויות מהותיות אינן מתגלות, אלא בתקופה עוקבת, ואז הן מתוקנות במידע ההשוואתי

המוצג בדוחות הכספיים של התקופה העוקבת (ראה סעיפים 47-42).

42. בכפוף לסעיף 43, ישות תתקן טעויות מהותיות בתקופות דיווח קודמות בדרך של הצגה מחדש בדוחות הכספיים הראשוניים, שאושרו לפרסום לאחר גילויין, על ידי:

(א) הצגה מחדש של מספרי ההשוואה לתקופה קודמת מוצגת שבה (תקופות קודמות מוצגות שבהן) ארעה הטעות; או

(ב) אם הטעות ארעה לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, הצגה מחדש של יתרות הפתיחה של הנכסים, של ההתחייבויות ושל ההון לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

מגבלות בהצגה מחדש

43. טעות בתקופת דיווח קודמת תתוקן בדרך של הצגה מחדש, אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת או את ההשפעה המצטברת של הטעות.

44. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת של טעות על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תציג מחדש את יתרות הפתיחה של הנכסים, של ההתחייבויות ושל ההון לתקופה המוקדמת ביותר, אשר לגביה הצגה מחדש היא מעשית (אשר עשויה להיות התקופה הנוכחית).

45. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת של טעות לתחילת התקופה הנוכחית בגין כל התקופות הקודמות, הישות תציג מחדש את המידע השוואתי על מנת לתקן את הטעות, בדרך של מכאן ולהבא, מהתאריך המוקדם ביותר שבו זה מעשי.

46. תיקון טעות בתקופת דיווח קודמת לא ייכלל ברווח או הפסד לתקופה שבה התגלתה הטעות. מידע מוצג כלשהו לגבי תקופות קודמות, לרבות תמצית היסטורית של מידע כספי, יוצג מחדש מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי.

47. כאשר אין זה מעשי לקבוע את סכום הטעות (לדוגמה, טעות ביישום מדיניות חשבונאית) לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 45, תציג מחדש את המידע השוואתי בדרך של מכאן ולהבא מהתאריך המוקדם ביותר שבו זה מעשי. בהתאם, הישות מתעלמת מחלק ההצגה מחדש המצטברת של נכסים, של התחייבויות ושל הון, שנבע לפני מועד זה. סעיפים 50-53 מספקים

הנחיות לזיהוי המקרים שבהם אין זה מעשי לתקן טעות לתקופה קודמת, אחת או יותר.

48. תיקונים של טעויות נבדלים משינויים באומדנים חשבונאיים. אומדנים חשבונאיים מהווים מטבעם קירובים, אשר ייתכן שיהיה צורך לעדכןם, כאשר מתקבל מידע נוסף. למשל, רווח או הפסד שהוכר כתוצאה מהתבררותה של תלויה, אינו מהווה תיקון טעות.

גילוי בגין טעויות בתקופות דיווח קודמות

49. בעת יישום סעיף 42, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) מהות הטעות בתקופת דיווח קודמת;
- (ב) סכום התיקון בגין כל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שזה מעשי:
- (i) לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהיישום; וכן
- (ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 *רווח למניה*, חל על הישות;
- (ג) סכום התיקון לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; וכן
- (ד) אם הצגה מחדש לתקופה קודמת מסוימת אינה מעשית, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי הטעות תוקנה.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות הכספיים לתקופות העוקבות.

חוסר מעשיות של יישום למפרע ושל הצגה מחדש

50. בנסיבות מסוימות, אין זה מעשי להתאים את המידע ההשוואתי לתקופה קודמת, אחת או יותר, על מנת להשיג השוואתיות עם התקופה הנוכחית. לדוגמה, לא נאספו נתונים בתקופה קודמת (תקופות קודמות) בדרך המאפשרת יישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה (לרבות, לצורך סעיפים 51-53, את היישום מכאן ולהבא בתקופות קודמות) או הצגה מחדש לתקן טעות בתקופת דיווח קודמת, ולא יהיה זה מעשי לשחזר את המידע.

51. לעיתים קרובות, קיים צורך לבצע אומדנים ביישום מדיניות חשבונאית לרכיבים שהוכרו בדוחות הכספיים, או שניתן להם גילוי, בהתייחס לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים. אמידה היא מטבעה סובייקטיבית וניתן לבצע אומדנים לאחר תקופת הדיווח. קשה יותר, פוטנציאלית לבצע אומדנים כאשר מיישמים למפרע מדיניות חשבונאית או מבצעים הצגה מחדש, לצורך תיקון טעות בתקופת דיווח קודמת, כיוון שעלול לחלוף זמן רב מאז התרחשות העסקה, האירוע או המצב האחרים. אולם, המטרה של אומדנים המתייחסים לתקופות קודמות זהה למטרה של אומדנים בתקופה הנוכחית והיא שהאומדן ישקף את הנסיבות ששררו בעת התרחשות העסקה, האירוע או המצב האחרים.

52. לפיכך, יישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה או תיקון של טעות בתקופת דיווח קודמת דורש להבחין ממידע אחר, מידע אשר:

(א) מספק ראיה לנסיבות ששררו במועד שבו (במועדים בהם) התרחשה העסקה, האירוע או המצב האחרים; וכן

(ב) היה אמור להיות ניתן להשגה כאשר הדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת אושרו לפרסום.

לסוגים מסוימים של אומדנים (כגון מדידת שווי הוגן שמשמשת בנתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה), אין זה מעשי להבחין בין סוגי מידע אלה. כאשר יישום למפרע או הצגה מחדש ידרשו עריכת אומדן משמעותי, לגביו אין זה אפשרי להבחין בין שני סוגי מידע אלה, אין זה מעשי ליישם את המדיניות החשבונאית החדשה או לתקן את הטעות בתקופת דיווח קודמת למפרע.

53. אין להשתמש במידע שנחשף בתקופה הנוכחית והשלכתו לגבי תקופה קודמת ("ראייה לאחור") (hindsight) כאשר מיושמת מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת או מתוקנים סכומים של תקופה קודמת, הן לגבי הנחות לגבי כוונות ההנהלה בתקופה קודמת והן לגבי אומדן של הסכומים שהוכרו, שנמדדו או שניתן להם גילוי בתקופה קודמת. לדוגמה, כאשר ישות מתקנת טעות בתקופת דיווח קודמת בחישוב התחייבותה לתשלום דמי מחלה לעובדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עבד*, הישות מתעלמת ממידע, שנעשה ניתן להשגה לאחר שהדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת אושרו לפרסום, לגבי מגיפת שפעת חמורה ולא רגילה שהתרחשה במהלך התקופה הבאה. העובדה שאומדנים מהותיים נדרשים, לעיתים קרובות, בעת תיקון מידע השוואתי המוצג לתקופות קודמות, אינה מונעת תיאום מהימן או תיקון מהימן של המידע ההשוואתי.

מועד תחילה והוראות מעבר

54. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

54.A. [בוטל]

54.B. [בוטל]

54.G. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוון*, שפורסם במאי 2011, תיקן את את סעיף 52. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

54.D. [בוטל]

54.H. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 53 וביטל את סעיפים 54A, 54B ו-54D. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

54.I. *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים*, שפורסם בשנת 2018, תיקן את סעיפים 6 ו-11(ב). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר אם באותו מועד הישות מיישמת גם את כל התיקונים האחרים שבוצעו על ידי *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים*. ישות תיישם את התיקונים לסעיפים 6 ו-11(ב) למפרע בהתאם לתקן זה. אולם, אם ישות קובעת כי יישום למפרע יהיה לא מעשי או יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, עליה ליישם את התיקונים לסעיפים 6 ו-11(ב) בהתייחס לסעיפים 23-28 לתקן זה. אם יישום למפרע של תיקון כלשהו *מתיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים* יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, על ישות, ביישום סעיפים 23-28 לתקן זה, לקרוא הפניה כלשהי, מלבד במשפט האחרון של סעיף 27, ל"לא מעשי" כ"כרוך בעלות או במאמץ מופרזים" וכן הפניה כלשהי ל"מעשי" כ"אפשרי ללא עלות או מאמץ מופרזים".

54.J. אם ישות אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 14 *חשבונית פיקוח נדחים*, על הישות, ביישום סעיף 11(ב) עבור יתרות חשבונית פיקוח, להמשיך להתייחס ולהביא בחשבון את הישימות של ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה *במסגרת*

להכנת דוחות כספיים ולהצגתם³ במקום אלה שבמסגרת המושגית. יתרת חשבונות פיקוח היא היתרה של חשבון הוצאה (או הכנסה) כלשהי שאינה מוכרת כנכס או כהתחייבות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים רלוונטיים אחרים, אך כלולה, או חזויה להיכלל, על ידי מפקח על תעריפים בקביעת התעריף (התעריפים) שניתן לחייב בהם לקוחות. מפקח על תעריפים הוא גוף מוסמך שהוסמך על פי חוק או תקנה לקבוע את התעריפים או את טווח התעריפים שמחייבים ישות. המפקח על התעריפים 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 לקביעת תעריפים הן לטובת הלקוחות והן כדי להבטיח את יכולת הקיום הפיננסית הכוללת של הישות.

54. הגדרה של מהותי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8), שפורסם באוקטובר 2018, תיקן את סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ואת סעיף 5 לתקן חשבונאות בינלאומי 8, וביטל את סעיף 6 לתקן חשבונאות בינלאומי 8. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 לינואר 2020 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

ביטול פרסומים אחרים

55. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 8 רווח או הפסד נקי לתקופה, טעויות יסודיות ושינויים במדיניות חשבונאית, שעודכן בשנת 1993.

56. תקן זה מחליף את הפרשנויות הבאות:

(א) פרשנות מספר 2 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 2) עקביות - היוון עלויות אשראי; וכן

(ב) פרשנות מספר 18 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 18) עקביות - שיטות חלופיות.

³ ההתייחסות היא למסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) שאומצה על ידי הוועדה בשנת 2001. 1003

