

תקן חשבונאות בינלאומי 7

דוח על תזרימי המזומנים

International Accounting Standard 7

Statement of Cash Flows

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 7 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 7
דוח על תזרימי המזומנים

	מטרת התקן
1	תחולה
4	התועלת במידע על תזרים מזומנים
6	הגדרות
7	מזומנים ושוי מזומנים
10	הצגה של דוח על תזרימי המזומנים
13	פעילויות תפעוליות
16	פעילויות השקעה
17	פעילויות מימון
18	דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות
	דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה
21	ומפעילויות מימון
22	דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו
25	תזרימי מזומנים במטבע חוץ
31	ריבית ודיבידנדים
35	מסים על ההכנסה
	השקעות בחברות בנות, בחברות כלולות ובעסקאות
37	משותפות
39	שינויים בזכויות בעלות בחברות בנות ובעסקים אחרים
43	עסקאות שאינן במזומנים
44	שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון
144	הסדרים למימון ספקים
45	רכיבים של מזומנים ושוי מזומנים
48	גילויים אחרים
53	מועד תחילה והוראות מעבר
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של יוזמת הגילויים
	(תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 7) שפורסם בינואר
	*2016

* לא תורגם לעברית

תוכן העניינים (המשך)

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של הסדרים למימון
ספקים שפורסם במאי 2023*
דוגמאות להמחשה*
בסיס למסקנות*
דעה מנוגדת*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי המזומנים¹

תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי המזומנים (IAS 7) מפורט בסעיפים 1-65. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 7 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

מידע לגבי תזרימי המזומנים של ישות הוא שימושי למתן בסיס למשתמשים בדוחות כספיים לבחינת היכולת של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים ולבחינה של צורכי הישות לנצל (utilise) תזרימי מזומנים אלה. ההחלטות הכלכליות אשר מתקבלות על ידי משתמשים דורשות הערכת היכולת של ישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים והערכת העיתוי ומידת הוודאות של הפקתם.

מטרת תקן זה היא לדרוש את הספקת המידע לגבי השינויים ההיסטוריים במזומנים ושווי מזומנים של ישות באמצעות דוח על תזרימי המזומנים אשר מסווג תזרימי מזומנים במהלך התקופה מפעילויות תפעוליות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון.

תחולה

1. ישות תכין דוח על תזרימי המזומנים בהתאם לדרישות של תקן זה ותציגו כחלק בלתי נפרד מדוחותיה הכספיים לכל תקופה שלגביה מוצגים דוחות כספיים.
2. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על השינויים במצב הכספי, שאושר ביולי 1977.
3. משתמשים בדוחות כספיים של ישות מתעניינים באופן שבו הישות מפיקה מזומנים ושווי מזומנים והאופן שבו היא משתמשת בהם. זה המקרה ללא קשר לאופי (nature) הפעילויות של הישות ומבלי להתחשב בעובדה אם ניתן לראות במזומנים כמוצר של הישות, כפי שעשוי להיות המקרה במוסד פיננסי. ישויות צריכות מזומנים בעיקר בשל אותן סיבות, גם אם פעילויותיהן העיקריות לייצור-הכנסות

¹ בספטמבר 2007 תיקנה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את הכותרת של תקן חשבונאות בינלאומי 7 מדוחות תזרימי מזומנים דוח על תזרימי המזומנים כתוצאה מהעדכון של תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים בשנת 2007.

עשויות להיות שונות. הן צריכות מזומנים כדי לנהל את פעולותיהן, לשלם את מחויבויותיהן ולספק תשואות למשקיעים בהן. בהתאם לכך, תקן זה דורש מכל הישויות להציג דוח על תזרימי המזומנים.

התועלת במידע על תזרימי מזומנים

4. שימוש בדוח על תזרימי המזומנים בשילוב עם יתר הדוחות הכספיים מספק מידע אשר מאפשר למשתמשים להעריך את השינויים בנכסים נטו של ישות, את המבנה הפיננסי שלה (כולל נזילותה וכושר הפירעון שלה (solvency)) ואת יכולתה להשפיע על הסכומים ועל העיתוי של תזרימי מזומנים כדי להתאים את עצמה לנסיבות ולהזדמנויות משתנות. מידע על תזרימי מזומנים הוא שימושי בבחינת יכולתה של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים ומאפשר למשתמשים לפתח מודלים לבחינה ולהשוואה של הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים של ישויות שונות. המידע גם משפר את יכולת ההשוואה של הדיווח על ביצועים תפעוליים על ידי ישויות שונות, מאחר שהוא מבטל את ההשפעות של שימוש בטיפולים חשבונאיים שונים לגבי אותם עסקאות ואירועים.

5. מידע היסטורי על תזרימי מזומנים משמש לעיתים קרובות כאינדיקטור לסכום, לעיתוי ולמידת הוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים. המידע ההיסטורי שימושי גם בבדיקה של מידת הדיוק של בחינות עבר של תזרימי מזומנים עתידיים ובבחינה של הקשר בין רווחיות לבין תזרים מזומנים נטו ושל ההשפעה של מחירים משתנים.

הגדרות

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

מזומנים (cash) מורכבים ממזומנים הניתנים לשימוש מיידי (cash on hand) ומפיקדונות לפי דרישה.

שווי מזומנים (cash equivalents) הם השקעות לזמן קצר ברמת נזילות גבוהה אשר ניתנות להמרה בנקל לסכומים ידועים של מזומנים ואשר חשופות לסיכון לא משמעותי של שינויים בשווי.

תזרימי מזומנים (cash flows) הם תזרימים חיוביים ותזרימים שליליים של מזומנים ושווי מזומנים.

פעילויות תפעוליות (operating activities) הן הפעילויות העיקריות לייצור-הכנסות של הישות ופעילויות אחרות אשר אינן פעילויות השקעה או פעילויות מימון.

פעילויות השקעה (investing activities) הן הרכישה והמימוש של נכסים לזמן ארוך ושל השקעות אחרות שאינן כלולות בשווי מזומנים.

פעילויות מימון (financing activities) הן פעילויות הגורמות לשינויים בהיקף ובהרכב של ההון המושקע בישות ושל אשראי שניטל על ידי הישות.

מזומנים ושווי מזומנים

7. שווי מזומנים מוחזקים למטרת עמידה בהתקשרויות קצרות טווח לתשלום מזומנים ולא למטרות השקעה או למטרות אחרות. כדי שהשקעה תהיה כשירה להיות שווי מזומנים, היא חייבת להיות ניתנת להמרה בנקל לסכום ידוע של מזומנים ולהיות חשופה לסיכון לא משמעותי של שינויים בשווי. לפיכך, באופן רגיל, השקעה כשירה להיות שווי מזומנים רק כאשר נותרה תקופה קצרה לפירעון, נאמר, של שלושה חודשים או פחות, ממועד הרכישה. השקעות במכשירים הוניים אינן נכללות בשווי מזומנים, אלא אם כן הן, במהותן, שווי מזומנים, לדוגמה, במקרה של מניות בכורה הנרכשות זמן קצר לפני מועד פירעון ובעלות מועד פדיון מוגדר.
8. נטילות אשראי בנקאי נחשבות בדרך כלל לפעילויות מימון. אולם, במדינות אחדות, משיכות יתר מבנקים אשר עומדות לפירעון לפי דרישה מהוות חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים של ישות. בנסיבות אלה, משיכות יתר מבנקים נכללות כרכיב של מזומנים ושווי מזומנים. מאפיין של הסדרים בנקאיים כאלה הוא שלעיתים קרובות יתרת הבנק משתנה מיתרה חיובית למשיכת יתר.
9. תזרימי מזומנים אינם כוללים תנועות בין פריטים המהווים מזומנים ושווי מזומנים, מאחר שרכיבים אלה הם חלק מניהול המזומנים של ישות ולא חלק מהפעילויות התפעוליות, מפעילויות ההשקעה ומפעילויות המימון שלה. ניהול מזומנים כולל את ההשקעה של עודפי מזומנים בשווי מזומנים.

הצגה של דוח על תזרימי המזומנים

10. **הדוח על תזרימי המזומנים ידווח על תזרימי מזומנים במהלך התקופה המסווגים לפי פעילויות תפעוליות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון.**
11. ישות מציגה את תזרימי המזומנים שלה מפעילויות תפעוליות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון באופן המתאים ביותר לעסקיה. סיווג לפי פעילות מספק מידע אשר מאפשר למשתמשים לבחון את ההשפעה של אותן פעילויות על המצב הכספי של הישות ועל הסכום של המזומנים ושווי המזומנים שלה. מידע זה עשוי לשמש גם כדי להעריך את הקשר בין אותן פעילויות.
12. עסקה יחידה עשויה לכלול תזרימי מזומנים אשר מסווגים באופן שונה. לדוגמה, כאשר ההחזר של הלוואה במזומנים כולל גם ריבית וגם קרן,

מרכיב הריבית עשוי להיות מסווג כפעילות תפעולית ומרכיב הקרן מסווג כפעילות מימון.

פעילויות תפעוליות

13. הסכום של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות תפעוליות הוא אינדיקטור מפתח למידה שבה פעולותיה של הישות הפיקו תזרימי מזומנים מספיקים כדי לפרוע הלוואות, לשמר את היכולת התפעולית של הישות, לשלם דיבידנדים ולבצע השקעות חדשות ללא פנייה למקורות מימון חיצוניים. מידע לגבי הרכיבים הספציפיים של תזרימי מזומנים תפעוליים היסטוריים הוא שימושי, בשילוב עם מידע אחר, לצורך חיזוי תזרימי מזומנים תפעוליים עתידיים.

14. תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות נגזרים בעיקר מהפעילויות העיקריות לייצור-הכנסות של הישות. לפיכך, הם בדרך כלל נובעים מהעסקאות ומהאירועים האחרים אשר מובאים בחשבון בקביעת רווח או הפסד. דוגמאות לתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות הן:

- (א) תקבולי מזומנים ממכירת סחורות ומהספקת שירותים;
- (ב) תקבולי מזומנים מתמלוגים, משכר טרחה (fees), מעמלות (commissions) ומהכנסות אחרות;
- (ג) תשלומי מזומנים לספקים בגין סחורות ושירותים;
- (ד) תשלומי מזומנים לעובדים ובעבורם;
- (ה) [בוטל]
- (ו) תשלומים והחזרים במזומנים של מסים על ההכנסה, אלא אם כן הם ניתנים לזיהוי באופן ספציפי עם פעילויות מימון ועם פעילויות השקעה; וכן
- (ז) תקבולים ותשלומים במזומנים מחוזים המוחזקים למטרות מסחר (dealing or trading).

עסקאות אחדות, כמו המכירה של פריט ציוד, עשויות ליצור רווח או הפסד אשר נכללים ברווח או הפסד שהוכר. תזרימי המזומנים המתייחסים לעסקאות כאלה הם תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה. אולם, תשלומי מזומנים לייצור נכסים המוחזקים להשכרה לאחרים או לרכישתם שלאחר מכן מוחזקים למכירה, כמתואר בסעיף 68א לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, הם תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות. תקבולי מזומנים מדמי שכירות וממכירות לאחר מכן של נכסים כאלה הם גם תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות.

15. ישות עשויה להחזיק בניירות ערך ובהלוואות למטרות מסחר, ובמקרה זה הם דומים למלאי שנרכש באופן ספציפי לצורך מכירה. לפיכך, תזרימי מזומנים הנובעים מהרכישה ומהמכירה של ניירות ערך למסחר מסווגים כפעילויות תפעוליות. באופן דומה, מקדמות והלוואות במזומנים שניתנו על ידי מוסדות פיננסיים מסווגות, בדרך כלל, כפעילויות תפעוליות, מאחר שהן מתייחסות לפעילות העיקרית לייצור-הכנסות של אותה ישות.

פעילויות השקעה

16. הגילוי הנפרד לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הוא חשוב, מאחר שתזרימי המזומנים מייצגים את המידה שבה בוצעו יציאות לצורך השגת משאבים המיועדים להפקת הכנסה עתידית ותזרימי מזומנים עתידיים. רק יציאות, שכתוצאה מהן נכס מוכר בדוח על המצב הכספי, כשירות לסיווג כפעילויות השקעה. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הן:

- (א) תשלומי מזומנים לרכישת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך. תשלומים אלה כוללים את אלה המתייחסים לעלויות פיתוח שהווננו ולרכוש קבוע בהקמה עצמית;
- (ב) תקבולי מזומנים ממכירות רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך;
- (ג) תשלומי מזומנים לרכישת מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות וזכויות בעסקאות משותפות (פרט לתשלומים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים או בגין מכשירים כאמור המוחזקים למטרות מסחר);
- (ד) תקבולי מזומנים ממכירות מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות וזכויות בעסקאות משותפות (פרט לתקבולים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים ובגין מכשירים כאמור המוחזקים למטרות מסחר);
- (ה) מקדמות והלוואות במזומנים שניתנו לצדדים אחרים (פרט למקדמות ולהלוואות שבוצעו על ידי מוסד פיננסי);
- (ו) תקבולי מזומנים מהחזר של מקדמות ושל הלוואות שניתנו לצדדים אחרים (פרט למקדמות ולהלוואות של מוסד פיננסי);
- (ז) תשלומי מזומנים בגין חוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציה וחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר או כאשר התשלומים מסווגים כפעילויות מימון; וכן

(ח) תקבולי מזומנים מחוזים עתידיים, מחוזי אקדמה, מחוזי אופציה ומחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר או כאשר התקבולים מסווגים כפעילויות מימון.

כאשר חוזה מטופל כגידור של פוזיציה הניתנת לזיהוי, תזרימי המזומנים בגין החוזה מסווגים באופן זהה לסיווג של תזרימי המזומנים בגין הפוזיציה המגודרת.

פעילויות מימון

17. הגילוי הנפרד לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הוא חשוב, מאחר שהוא שימושי בחיזוי תביעות לתזרימי מזומנים עתידיים על ידי אלה המספקים הון לישות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הן:

- (א) תקבולי מזומנים מהנפקת מניות או מכשירים הוניים אחרים;
- (ב) תשלומי מזומנים לבעלים כדי לרכוש או לפדות את מניות הישות;
- (ג) תקבולי מזומנים מהנפקת כתבי התחייבות (debentures), שטרות (notes) ואיגרות חוב (bonds) ומנטילת הלוואות, משכנתאות ואשראי אחר לזמן קצר או לזמן ארוך;
- (ד) החזרי מזומנים של סכומי אשראי שניטלו; וכן
- (ה) תשלומי מזומנים על ידי חוכר להקטנת ההתחייבות שטרם נפרעה המתייחסת לחכירה.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות

18. ישות תדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות:

- (א) השיטה הישירה, שבה ניתן גילוי לסוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו; או
- (ב) השיטה העקיפה, שבה הרווח או הפסד מותאם בגין השפעותיהן של עסקאות שאינן במזומנים באופיין, בגין דחיות או צבירות כלשהן של תקבולים או תשלומים של מזומנים תפעוליים מהעבר או בעתיד, ובגין פריטים של הכנסה או הוצאה הקשורים לתזרימי מזומנים מהשקעה או לתזרימי מזומנים ממימון.

19. מומלץ לישויות לדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות תוך שימוש בשיטה הישירה. השיטה הישירה מספקת מידע אשר עשוי להיות שימושי באמידת תזרימי מזומנים עתידיים ואשר אינו ניתן להשגה לפי השיטה העקיפה. לפי השיטה הישירה, מידע לגבי סוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ותשלומי מזומנים ברוטו עשוי להיות מושג:

- (א) מהרשומות החשבונאיות של הישות; או
- (ב) על ידי התאמת מכירות, עלות המכירות (הכנסת ריבית והכנסה דומה והוצאת ריבית וחייבים דומים לגבי מוסד פיננסי) ופריטים אחרים בדוח על הרווח הכולל, בגין:
- (i) שינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים;
- (ii) פריטים אחרים שאינם במזומנים; וכן
- (iii) פריטים אחרים שלגביהם השפעות המזומנים הן תזרימי מזומנים מהשקעה או תזרימי מזומנים ממימון.

20. לפי השיטה העקיפה, תזרים המזומנים נטו מפעילויות תפעוליות נקבע על ידי התאמת הרווח או הפסד בגין השפעות של:

- (א) שינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים;
- (ב) פריטים שאינם במזומנים כגון פחת, הפרשות, מסים נדחים, רווחים והפסדים לא ממומשים ממטבע חוץ ורווחים לא מחולקים של חברות כלולות; וכן
- (ג) כל הפריטים האחרים שהשפעות המזומנים שלהם הן תזרימי מזומנים מהשקעה או תזרימי מזומנים ממימון.

לחלופין, תזרים המזומנים נטו מפעילויות תפעוליות עשוי להיות מוצג לפי השיטה העקיפה על ידי הצגת ההכנסות וההוצאות שניתן להן גילוי בדוח על הרווח הכולל והשינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון

21. ישות תדווח בנפרד על סוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו הנובעים מפעילויות השקעה ומפעילויות

מימון, למעט תזרימי המזומנים המתוארים בסעיפים 22 ו-24 במידה שהם מדווחים על בסיס נטו.

דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו

22. ניתן לדווח על בסיס נטו על תזרימי מזומנים הנובעים מהפעילויות התפעוליות, מפעילויות ההשקעה או מפעילויות המימון הבאות:

(א) תקבולים ותשלומים של מזומנים בעבור לקוחות כאשר תזרימי המזומנים משקפים את הפעילויות של הלקוח ולא את אלה של הישות; וכן

(ב) תקבולים ותשלומים של מזומנים בגין פריטים שבהם המחזור מהיר, הסכומים גבוהים והתקופות לפירעון קצרות.

23. דוגמאות לתקבולים ולתשלומים של מזומנים אשר סעיף 22(א) מתייחס אליהם הן:

(א) הקבלה וההחזר של פיקדונות לפי דרישה של בנק;

(ב) כספים (funds) המוחזקים בעבור לקוחות על ידי ישות השקעה; וכן

(ג) דמי שכירות הנגבים בעבור הבעלים של נדל"ן והמשולמים להם.

23.א. דוגמאות לתקבולים ולתשלומים של מזומנים אשר סעיף 22(ב) מתייחס אליהם הן מקדמות בגין והחזרים של:

(א) סכומי הקרן המתייחסים ללקוחות כרטיסי אשראי;

(ב) הרכישה והמכירה של השקעות; וכן

(ג) אשראי לזמן קצר אחר, לדוגמה, זה שיש לו תקופה לפירעון של שלושה חודשים או פחות.

24. ניתן לדווח על בסיס נטו על תזרימי מזומנים הנובעים מכל אחת מהפעילויות הבאות של מוסד פיננסי:

(א) תקבולים ותשלומים של מזומנים בגין הקבלה וההחזר של פיקדונות עם מועד פירעון קבוע;

(ב) הפקדת פיקדונות במוסדות פיננסיים אחרים ומשיכתם; וכן

(ג) מקדמות והלוואות במזומנים שניתנו ללקוחות וההחזר של מקדמות והלוואות אלה.

תזרימי מזומנים במטבע חוץ

25. תזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות במטבע חוץ יירשמו במטבע הפעילות של הישות על ידי תרגום הסכום במטבע חוץ לפי שער החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ במועד של תזרים המזומנים.
26. תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ יתורגמו לפי שערי החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ במועדים של תזרימי המזומנים.
27. תזרימי מזומנים הנקובים במטבע חוץ מדווחים באופן עקבי עם תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ. האמור מתיר את השימוש בשער חליפין המהווה קירוב לשער בפועל. לדוגמה, ניתן לעשות שימוש בממוצע משוקלל של שער החליפין לתקופה לצורך רישום עסקאות במטבע חוץ או לצורך התרגום של תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ. אולם, תקן חשבונאות בינלאומי 21 אינו מתיר את השימוש בשער חליפין לסוף תקופת הדיווח כאשר מתרגמים את תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ.
28. רווחים והפסדים לא ממומשים הנובעים משינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ אינם תזרימי מזומנים. אולם, ההשפעה של שינויים בשער חליפין על מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים במטבע חוץ או העומדים לפירעון במטבע חוץ מדווחת בדוח על תזרימי המזומנים כדי להתאים את המזומנים ושווי המזומנים בתחילת התקופה ובסופה. סכום זה מוצג בנפרד מתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון וכולל את ההפרשים, אם יש כאלה, אילו תזרימי מזומנים אלה היו מדווחים לפי שערי החליפין לסוף תקופה.
29. [בוטל]
30. [בוטל]

ריבית ודיבידנדים

31. לתזרימי מזומנים מריבית ומדיבידנדים שהתקבלו וששולמו יינתן גילוי, לכל אחד מהם בנפרד. כל אחד מהם יסווג באופן עקבי מתקופה לתקופה כפעילויות תפעוליות, כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון.
32. בדוח על תזרימי המזומנים ניתן גילוי לסכום הכולל של ריבית ששולמה במהלך תקופה בין אם הוכרה כהוצאה ברווח או הפסד ובין אם הוונה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי.
33. במוסד פיננסי, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו מסווגים, בדרך כלל, כתזרימי מזומנים תפעוליים. אולם, אין עמדה מוסכמת

לגבי הסיווג של תזרימי מזומנים אלה בישויות אחרות. ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו ניתנים לסיווג כתזרימי מזומנים תפעוליים, מאחר שהם מובאים בחשבון בקביעת הרווח או הפסד. לחלופין, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו ניתנים לסיווג כתזרימי מזומנים ממימון וכתזרימי מזומנים מהשקעה, בהתאמה, מאחר שהם עלויות להשגת מקורות מימון או תשואות על השקעות.

33א. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.][§]

34. דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כתזרים מזומנים ממימון מאחר שהם עלות להשגת משאבים פיננסיים. לחלופין, דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כרכיב בתזרימי המזומנים מפעילויות תפעוליות, כדי לסייע למשתמשים לקבוע את יכולתה של ישות לשלם דיבידנדים מתוך תזרימי המזומנים התפעוליים.

34א–ד34. [סעיפים אלה מתייחסים לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינם נכללים במהדורה זו.][§]

מסים על ההכנסה

35. לתזרימי מזומנים הנובעים ממסים על ההכנסה יינתן גילוי בנפרד והם יסווגו כתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות, אלא אם כן ניתן לזהותם באופן ספציפי עם פעילויות מימון ועם פעילויות השקעה.

36. מסים על ההכנסה נובעים מעסקאות שיוצרות תזרימי מזומנים אשר מסווגים כפעילויות תפעוליות, כפעילויות השקעה וכפעילויות מימון בדוח על תזרימי המזומנים. בעוד שהוצאת מסים עשויה להיות ניתנת לזיהוי בנקל עם פעילויות השקעה או עם פעילויות מימון, לעיתים קרובות זה לא מעשי לזהות את תזרימי המזומנים בגינה, והם עשויים להיווצר בתקופה שונה מזו של תזרימי המזומנים של עסקת הבסיס. לפיכך, מסים ששולמו מסווגים, בדרך כלל, כתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות. אולם, כאשר מעשי לזהות את תזרימי המזומנים בגין המסים עם עסקה אינדיווידואלית אשר יוצרת תזרימי מזומנים אשר מסווגים כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון, תזרים המזומנים בגין המסים יסווג כפעילות השקעה או כפעילות מימון, כפי שמתאים. כאשר תזרימי מזומנים בגין מסים מוקצים ליותר מסוג אחד של פעילות, יינתן גילוי לסכום הכולל של המסים ששולמו.

[§] סעיפים אלה נוספו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

השקעות בחברות בנות, בחברות כלולות ובעסקאות משותפות

37. כאשר השקעה בחברה כלולה, בעסקה משותפת או בחברה בת מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני או בעלות, משקיע מגביל את הדיווח שלו בדוח על תזרימי המזומנים לתזרימי המזומנים בינו לבין הישות המושקעת, לדוגמה, לדיבידנדים ולמקדמות.
38. ישות אשר מדווחת על זכויותיה בחברה כלולה או בעסקה משותפת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, כוללת בדוח על תזרימי המזומנים שלה את תזרימי המזומנים בהתייחס להשקעותיה בחברה הכלולה או בעסקה המשותפת, וחלוקות ותשלומים או תקבולים אחרים בינה לבין החברה הכלולה או העסקה המשותפת.

שינויים בזכויות בעלות בחברות בנות ובעסקים אחרים

39. תזרימי המזומנים המצרפיים הנובעים מהשגת שליטה בחברות בנות או בעסקים אחרים או מאיבוד שליטה בהם יוצגו בנפרד ויסווגו כפעילויות השקעה.
40. ישות תיתן גילוי מצרפי, הן בהתייחס להשגת שליטה בחברות בנות או בעסקים אחרים והן בהתייחס לאיבוד שליטה בהם במהלך התקופה, לכל אחד מהבאים:
- (א) סך התמורה ששולמה או שהתקבלה;
- (ב) החלק של התמורה המורכב ממזומנים ומשווי מזומנים;
- (ג) סכום המזומנים ושווי המזומנים בחברות הבנות או בעסקים האחרים שהישות השיגה שליטה בהם או שהישות איבדה שליטה בהם; וכן
- (ד) הסכום של הנכסים וההתחייבויות, פרט למזומנים ושווי מזומנים, בחברות הבנות או בעסקים האחרים שהישות השיגה שליטה בהם או שהישות איבדה שליטה בהם, מסוכמים לפי כל קטגוריה עיקרית.
40. ישות השקעה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים, אינה צריכה ליישם את סעיפים 40(ג) או 40(ד) להשקעה בחברה בת אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.
41. ההצגה הנפרדת של ההשפעות על תזרים המזומנים של השגת שליטה בחברות בנות או בעסקים אחרים או איבוד שליטה בהם כסעיפים יחידים, ביחד עם הגילוי הנפרד לסכומים של הנכסים וההתחייבויות שנרכשו או שמומשו, מסייעת להבחין בין תזרימי מזומנים אלה לבין

תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות תפעוליות אחרות, מפעילויות השקעה אחרות ומפעילויות מימון אחרות. ההשפעות על תזרים המזומנים של איבוד שליטה אינן מנוכות מאלה של השגת שליטה.

42. הסכום המצרפי של מזומנים ששולמו או שהתקבלו כתמורה עבור השגת שליטה בחברות בנות או בעסקים אחרים או איבוד שליטה בהם מדווח בדוח על תזרימי המזומנים בנטו לאחר קיזוז מזומנים ושווי מזומנים שנרכשו או שמומשו כחלק מעסקאות, מאירועים או משינויים בנסיבות כאלה.

42א. תזרימי המזומנים הנובעים משינויים בזכויות הבעלות בחברה בת, שתוצאתם אינה איבוד שליטה, יסווגו כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון, אלא אם כן החברה הבת מוחזקת על ידי ישות השקעה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 10, ונדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

42ב. שינויים בזכויות הבעלות בחברה בת, שתוצאתם אינה איבוד שליטה, כגון קניה או מכירה עוקבות של מכשירים הוניים של חברה בת על ידי חברה אם, מטופלים כעסקאות הוניות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 10), אלא אם כן החברה הבת מוחזקת על ידי ישות השקעה ונדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. בהתאם לכך, תזרימי המזומנים הנובעים מכך מסווגים באותו אופן כמו עסקאות אחרות עם בעלים כמתואר בסעיף 17.

עסקאות שאינן במזומנים

43. עסקאות השקעה ועסקאות מימון שאינן מחייבות את השימוש במזומנים ושווי מזומנים לא יכללו בדוח על תזרימי המזומנים. לעסקאות כאלה יינתן גילוי במקום אחר בדוחות הכספיים באופן אשר מספק את כל המידע הרלוונטי לגבי פעילויות השקעה ופעילויות מימון אלה.

44. פעילויות השקעה ופעילויות מימון רבות אינן בעלות השפעה ישירה על תזרימי מזומנים שוטפים, אף על פי שהן משפיעות על מבנה ההון והנכסים של ישות. אי-הכללתן של עסקאות שאינן במזומנים בדוח על תזרימי המזומנים היא עקבית עם המטרה של דוח על תזרימי המזומנים, מאחר שפריטים אלה אינם כרוכים בתזרימי מזומנים בתקופה השוטפת. דוגמאות לעסקאות שאינן במזומנים הן:

(א) הרכישה של נכסים באמצעות נטילת התחייבויות המתייחסות אליהם במישרין או באמצעות חכירה.

(ב) הרכישה של ישות באמצעות הנפקת מכשירים הוניים; וכן

(ג) ההמרה של חוב להון.

שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

- 44א. ישות תספק גילויים אשר יאפשרו למשתמשים בדוחות כספיים להעריך שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל הן שינויים הנובעים מתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם במזומנים.
- 44ב. במידת הצורך, כדי לקיים את הדרישה בסעיף 44א, ישות תיתן גילוי לשינויים הבאים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון:
- (א) שינויים מתזרימי מזומנים ממימון;
- (ב) שינויים הנובעים מהשגת שליטה בחברות בנות או בעסקים אחרים או מאיבוד שליטה בהם;
- (ג) השפעת השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ;
- (ד) שינויים בשווי הוגן; וכן
- (ה) שינויים אחרים.
- 44ג. התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון הן התחייבויות שלגביהן תזרימי מזומנים סווגו, או תזרימי מזומנים עתידיים יסווגו, בדוח על תזרימי המזומנים כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון. נוסף על כך, דרישת הגילוי בסעיף 44א חלה גם על שינויים בנכסים פיננסיים (לדוגמה, נכסים אשר מגדרים התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון), אם תזרימי מזומנים מנכסים פיננסיים אלה נכללו, או תזרימי מזומנים עתידיים ייכללו, בתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.
- 44ד. דרך אחת לקיים את דרישת הגילוי בסעיף 44א היא על ידי מתן התאמה בין יתרות הפתיחה לבין יתרות הסגירה בדוח על המצב הכספי של התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל השינויים המזוהים בסעיף 44ב. במקרים שבהם ישות נותנת גילוי להתאמה כזו, היא תספק מידע מספיק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים לקשר בין פריטים הכלולים בהתאמה לבין הדוח על המצב הכספי ולבין הדוח על תזרימי המזומנים.
- 44ה. אם ישות מספקת את הגילוי הנדרש על ידי סעיף 44א בשילוב עם גילויים על שינויים בנכסים ובהתחייבויות אחרים, היא תיתן גילוי לשינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון בנפרד משינויים בנכסים ובהתחייבויות אחרים אלה.

הסדרים למימון ספקים

144. ישות תיתן גילוי למידע לגבי הסדריה למימון ספקים (כמתואר בסעיף 144ז) אשר יאפשר למשתמשים בדוחות כספיים לבחון את השפעות

של הסדרים אלה על ההתחייבויות ועל תזרימי המזומנים של הישות ועל החשיפה של הישות לסיכון נזילות.

144. הסדרים למימון ספקים מאופיינים בנותן מימון אחד או יותר המציע לשלם סכומים שישות חבה לספקים שלה ובישות המסכימה לשלם בהתאם לתנאים של ההסדרים באותו מועד שבו הספקים מקבלים תשלום או במועד מאוחר יותר. הסדרים אלה מספקים לישות תנאי תשלום מוארכים או לספקים של הישות תנאי תשלום מוקדמים, ביחס למועד פירעון התשלום של החשבונית המתייחסת. הסדרים למימון ספקים מכונים לעיתים מימון בשרשרת האספקה (supply chain finance), מימון זכאים או הסדרי פקטורינג הפוך. הסדרים שהם רק אמצעים לחיזוק אשראי עבור הישות (לדוגמה, ערבויות פיננסיות כולל מכתבי אשראי (letters of credit) המשמשים כערבויות) או מכשירים שנעשה בהם שימוש על ידי הישות כדי לסלק במישורין עם הספק את הסכומים שהישות חבה לו (לדוגמה, כרטיסי אשראי) אינם הסדרים למימון ספקים.

144.ח כדי לקיים את המטרות בסעיף 144, ישות תיתן גילוי מצרפי לגבי הסדרה למימון ספקים:

(א) לתנאים של ההסדרים (לדוגמה, תנאי תשלום מוארכים וביטחונות או ערבויות שסופקו). אולם, ישות תיתן גילוי בנפרד לתנאים של הסדרים שיש להם תנאים שאינם דומים.

(ב) נכון לתחילת תקופת הדיווח ולסופה:

(i) לערכים בספרים של ההתחייבויות הפיננסיות שהן חלק מהסדרים למימון ספקים ולסעיפים המתייחסים המוצגים בדוח על המצב הכספי של הישות.

(ii) לערכים בספרים של ההתחייבויות הפיננסיות שניתן להן גילוי לפי (i) שהספקים קיבלו כבר תשלום בגין מנותי המימון ולסעיפים המתייחסים.

(iii) לטווח מועדי פירעון התשלום (לדוגמה, 30–40 יום לאחר מועד החשבונית) בגין ההתחייבויות הפיננסיות שניתן להן גילוי לפי (i) ובגין זכאים מסחריים בני-השוואה שאינם חלק מהסדר למימון ספקים. זכאים מסחריים בני-השוואה הם, לדוגמה, זכאים מסחריים של הישות באותו תחום פעילות עסקית או באותו תחום שיפוט כמו ההתחייבויות הפיננסיות שניתן להן גילוי לפי (i). אם הטווחים של מועדי פירעון התשלום הם רחבים, ישות תיתן גילוי למידע מסביר לגבי טווחים אלה או תיתן גילוי לטווחים נוספים (לדוגמה, טווחים מרובדים).

(ג) לסוג של שינויים שאינם במזומן בערכים בספרים של ההתחייבויות הפיננסיות שניתן להן גילוי לפי (ב)(i) ולהשפעה שלהם. דוגמאות לשינויים שאינם במזומן כוללות את ההשפעה של צירופי עסקים, הפרשי שער או עסקאות אחרות שאינן דורשות שימוש במזומנים או שווי מזומנים (ראה סעיף 43).

רכיבים של מזומנים ושווי מזומנים

45. ישות תיתן גילוי לרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים ותציג התאמה בין הסכומים בדוח על תזרימי המזומנים שלה לבין הפריטים האקוויולנטיים המדווחים בדוח על המצב הכספי.

46. לאור המגוון של פרקטיקות ניהול מזומנים ושל הסדרים בנקאיים ברחבי העולם וכדי לציית לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*, ישות נותנת גילוי למדיניות שהיא מאמצת בקביעת ההרכב של מזומנים ושווי מזומנים.

47. ההשפעה של שינוי כלשהו במדיניות קביעת הרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים, לדוגמה, שינוי בסיווג של מכשירים פיננסיים שקודם לכן נחשבו כחלק מתיק ההשקעות של ישות, מדווחת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

גילויים אחרים

48. ישות תיתן גילוי, ביחד עם סקירה של ההנהלה, לסכום של יתרות משמעותיות של מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים על ידי הישות אשר אינם זמינים לשימוש על ידי הקבוצה.

49. יש נסיבות מגוונות שבהן יתרות מזומנים ושווי מזומנים המוחזקות על ידי ישות אינן זמינות לשימוש על ידי הקבוצה. דוגמאות כוללות יתרות מזומנים ושווי מזומנים המוחזקות על ידי חברה בת אשר פועלת במדינה שבה קיימות בקרות על המרת כספים (exchange controls) או שחלות מגבלות חוקיות אחרות, כאשר היתרות אינן זמינות לשימוש כללי על ידי החברה האם או על ידי חברות בנות אחרות.

50. מידע נוסף עשוי להיות רלוונטי למשתמשים בהבנת המצב הכספי והנזילות של ישות. גילוי של מידע זה, ביחד עם סקירת ההנהלה, הוא מומלץ ועשוי לכלול את:

(א) הסכום של קווי האשראי שטרם נוצלו אשר עשויים להיות זמינים לפעילויות תפעוליות עתידיות ולסילוק מחויבויות הוניות, תוך ציון מגבלות כלשהן על השימוש בקווים אלה;

(ב) [בוטל]

(ג) הסכום המצרפי של תזרימי מזומנים אשר מייצגים גידול בקיבולת התפעולית בנפרד מתזרימי המזומנים אשר נדרשים לשימור הקיבולת התפעולית; וכן

(ד) הסכום של תזרימי המזומנים הנובעים מפעילויות תפעוליות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון של כל מגזר בר דיווח (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות).

51. הגילוי הנפרד של תזרימי מזומנים אשר מייצגים גידול בקיבולת התפעולית ושל תזרימי מזומנים אשר נדרשים לשימור הקיבולת התפעולית הוא שימושי, מאחר שהוא מאפשר למשתמש לקבוע אם הישות משקיעה במידה מספקת בשימור הקיבולת התפעולית שלה. ישות אשר אינה משקיעה במידה מספקת בשימור הקיבולת התפעולית שלה עלולה לפגוע ברווחיות העתידית לטובת נזילות שוטפת וחלוקות לבעלים.

52. הגילוי של תזרימי מזומנים מגזריים מאפשר למשתמשים להשיג הבנה טובה יותר של היחסים בין תזרימי המזומנים של העסק בכללותו לבין אלה של החלקים המרכיבים אותו ושל מידת הזמינות וההשתנות של תזרימי המזומנים המגזריים.

מועד תחילה והוראות מעבר

53. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1994 או לאחריו.

54. תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 39-42 והוסיף את סעיפים 42 ו-42ב. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו. התיקונים ייושמו למפרע.

55. סעיף 14 תוקן על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם גם את סעיף 68 לתקן חשבונאות בינלאומי 16.

56. סעיף 16 תוקן על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם באפריל 2009. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

57. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 37, 38 ו-42 וביטלו את סעיף 50(ב). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 11.
58. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים 42 ו-42ב והוסיף את סעיף 40א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של ישויות השקעה מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, היא תיישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.
59. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 17 ו-44. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
60. יוזמת הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 7), שפורסם בינואר 2016, הוסיף את סעיפים 44א-44ה. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. כאשר הישות מיישמת לראשונה תיקונים אלה, היא אינה נדרשת לספק מידע השוואתי לתקופות קודמות.
61. תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח, שפורסם במאי 2017, תיקן את סעיף 14. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 17.
62. הסדרים למימון ספקים, שפורסם במאי 2023, הוסיף את סעיפים 144-144ח. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
63. ביישום הסדרים למימון ספקים, ישות אינה נדרשת לתת גילוי:
- (א) למידע השוואתי לתקופות דיווח מוצגות כלשהן לפני תחילת תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה תיקונים אלה.
- (ב) למידע שאחרת היה נדרש על ידי סעיף 44(ב)(ii)-(iii) לתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה תיקונים אלה.
- (ג) למידע שאחרת היה נדרש על ידי סעיפים 144-144ח לתקופת ביניים מוצגת כלשהי בתוך תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה תיקונים אלה.

64. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.][§]

65. שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים – כרך 11, שפורסם ביולי 2024, תיקן את סעיף 37. ישות תיישם תיקון זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2026 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

[§] סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

