

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 מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 8 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 8
מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים
חשבונאיים וטעויות

1	מטרת התקן
3	תחולה
5	הגדרות
7	מדיניות חשבונאית
7	בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית
13	עקביות של מדיניות חשבונאית
14	שינויים במדיניות חשבונאית
19	יישום שינויים במדיניות חשבונאית
28	גילוי
32	אומדנים חשבונאיים
34	שינויים באומדנים חשבונאיים
36	יישום שינויים באומדנים חשבונאיים
39	גילוי
41	טעויות
43	מגבלות בהצגה מחדש למפרע
49	גילוי לגבי טעויות מתקופות קודמות
50	חוסר מעשיות בהקשר של יישום למפרע ושל הצגה מחדש למפרע
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*

* לא תורגם לעברית

† התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים הרלוונטיים.

תוכן העניינים (המשך)

**אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים לתקן
חשבונאות בינלאומי 8 :**
**הגדרה של מהותי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן
חשבונאות בינלאומי 8) שפורסם באוקטובר 2018***
הגדרה של אומדנים חשבונאיים שפורסם בפברואר 2021*
הנחיות ביצוע*
בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

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 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 8 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הקריטריונים לבחירה ולשינוי של מדיניות חשבונאית ולקבוע את הטיפול החשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, בשינויים באומדנים חשבונאיים ובתיקונים של טעויות ואת הגילוי לגביהם. תקן זה נועד לשפר את הרלוונטיות ואת המהימנות של הדוחות הכספיים של ישות ואת יכולת השוואה שלהם על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.
2. דרישות גילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט אלה לגבי שינויים 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 מתקופות קודמות.
- א3. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו].[§]
4. הטיפול החשבונאי והגילוי בגין השפעות המס של תיקונים של טעויות מתקופות קודמות ושל תיאומים למפרע שנעשו כדי ליישם שינויים במדיניות חשבונאית הם בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

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

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

מדיניות חשבונאית (accounting policies) היא העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והפרקטיקות הספציפיים, המיושמים על ידי ישות בהכנה ובהצגה של דוחות כספיים.

אומדנים חשבונאיים (accounting estimates) הם סכומים כספיים בדוחות כספיים אשר כפופים לאי-ודאות במדידה.

תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (International Financial Reporting Standards (IFRSs)) הם תקנים ופרשנויות שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB). הם מורכבים מ:

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

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

(ג) פרשנויות דיווח כספי בינלאומיות (IFRIC Interpretations); וכן

(ד) פרשנויות הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC Interpretations).¹

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

טעויות מתקופות קודמות (prior period errors) הן השמטות מהדוחות הכספיים או הצגות מוטעות בדוחות הכספיים של הישות לתקופות 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 בהכנה ובהצגה של אותם דוחות כספיים.

¹ ההגדרה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים תוקנה לאחר שהוצגו שינויי השמות על ידי החוקה המעודכנת של המוסד לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בשנת 2010.

טעויות כאלה כוללות את ההשפעה של טעויות מתמטיות, של טעויות ביישום מדיניות חשבונאית, של התעלמויות בשוגג מעובדות ושל פרשנויות מוטעות שלהן וכן של תרמיות.

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

הצגה מחדש למפרע (*retrospective restatement*) היא תיקון ההכרה, המדידה והגילוי של סכומים של המרכיבים של דוחות כספיים, כאילו לא אירעה מעולם טעות מתקופות קודמות.

לא מעשי (*impracticable*) יישום של דרישה הוא לא מעשי כאשר הישות אינה יכולה ליישם את הדרישה לאחר שהיא ביצעה כל מאמץ סביר לעשות כן. לגבי תקופה קודמת מסוימת, זה לא מעשי ליישם למפרע שינוי במדיניות חשבונאית או להציג מחדש למפרע כדי לתקן טעות, אם:

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

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

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

(i) מספק ראייה לנסיבות שהיו קיימות במועד שבו (במועדים שבהם) נדרש היה להכיר בסכומים אלה, למדוד אותם או לתת להם גילוי; וכן

(ii) היה אמור להיות ניתן להשגה במועד האישור לפרסום של הדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת.

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

(א) יישום המדיניות החשבונאית החדשה לעסקאות, לאירועים אחרים ולתנאים, המתרחשים לאחר מועד שינוי המדיניות; וכן

(ב) הכרה בהשפעה של השינוי באומדן החשבונאי בתקופה השוטפת ובתקופות העתידיות, המושפעות מהשינוי.

א6-6 איד. [סעיפים אלה מתייחסים לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינם נכללים במהדורה זו].[§]

מדיניות חשבונאית

בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית

7. כאשר תקן דיווח כספי בינלאומי חל באופן ספציפי על עסקה, על אירוע אחר או על תנאי, המדיניות החשבונאית המיושמת לאותו פריט תיקבע על ידי יישום תקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

8. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מפרטים מדיניות חשבונאית, שהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים הגיעה למסקנה שיישומה מביא לידי דוחות כספיים הכוללים מידע רלוונטי ומהימן לגבי עסקאות, אירועים אחרים ותנאים, שהיא מיושמת לגביהם. מדיניות זו אינה צריכה להיות מיושמת כאשר השפעת יישומה אינה מהותית. אולם, אין זה נאות לבצע או לא לתקן סטיות לא מהותיות מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים כדי להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, של הביצועים הכספיים או של תזרימי המזומנים של ישות.

9. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מלווים בהנחיות כדי לסייע לישויות ביישום הדרישות שלהם. בכל ההנחיות כאמור מצוין אם הן חלק בלתי נפרד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הנחיות שהן חלק בלתי נפרד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הן מחייבות. הנחיות שאינן חלק בלתי נפרד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינן כוללות דרישות מחייבות לגבי דוחות כספיים.

10. בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי אשר חל באופן ספציפי על עסקה, על אירוע אחר או על תנאי, ההנהלה תפעיל את שיקול דעתה בפיתוח וביישום מדיניות חשבונאית, שיישומה מביא לידי מידע שהוא:

(א) רלוונטי לצורכי קבלת החלטות כלכליות של משתמשים; וכן

(ב) מהימן, בכך שהדוחות הכספיים:

(i) מייצגים נאמנה את המצב הכספי, את הביצועים הכספיים ואת תזרימי המזומנים של הישות;

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

(ii) משקפים את המהות הכלכלית של עסקאות, של אירועים אחרים ושל תנאים, ולא רק את צורתם המשפטית;

(iii) ניטרליים, כלומר חופשיים מהטיות;

(iv) זהירים; וכן

(v) שלמים מכל הבחינות המהותיות.

11. בהפעלת שיקול הדעת המתואר בסעיף 10, ההנהלה תפנה אל המקורות הבאים ותביא בחשבון את הישימות שלהם 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 במסגרת המושגית דומה לפיתוח תקני (המסגרת המושגית).²

12. בהפעלת שיקול הדעת המתואר בסעיף 10, ההנהלה רשאית גם להביא בחשבון את הפרסומים העדכניים ביותר (most recent) של גופי תקינה אחרים, אשר משתמשים במסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות, ספרות חשבונאית אחרת ופרקטיקות ענפיות מקובלות, במידה שאלה אינם עומדים בסתירה למקורות בסעיף 11.

עקביות של מדיניות חשבונאית

13. ישות תבחר ותיישם מדיניות חשבונאית בעקביות לגבי עסקאות דומות, אירועים אחרים ותנאים דומים, אלא אם כן תקן דיווח כספי בינלאומי דורש או מאפשר באופן ספציפי סיווג לקטגוריות של פריטים, שלגביהם מדיניות חשבונאית שונה עשויה להיות מתאימה. אם תקן דיווח כספי בינלאומי דורש או מאפשר סיווג כזה לקטגוריות של פריטים, מדיניות חשבונאית מתאימה תיבחר ותיושם בעקביות לכל קטגוריה.

שינויים במדיניות חשבונאית

14. ישות תשנה מדיניות חשבונאית רק אם השינוי:

(א) נדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי; או

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

(ב) מביא לידי כך שהדוחות הכספיים מספקים מידע מהימן ורלוונטי יותר לגבי ההשפעות של עסקאות, של אירועים אחרים או של תנאים על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים או על תזרימי המזומנים של הישות.

15. למשתמשים בדוחות כספיים צריכה להיות היכולת להשוות את הדוחות הכספיים של ישות על פני זמן כדי לזהות מגמות במצב הכספי, בביצועים הכספיים ובתזרימי המזומנים שלה. לכן, אותה מדיניות חשבונאית מיושמת בתוך כל תקופה ומתקופה אחת לתקופה הבאה, אלא אם כן שינוי במדיניות חשבונאית מקיים את אחד מהקריטריונים בסעיף 14.

16. המקרים להלן אינם שינויים במדיניות חשבונאית:

(א) היישום של מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים אחרים או לתנאים, אשר שונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן

(ב) היישום של מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים אחרים או לתנאים, אשר לא התרחשו בעבר או אשר היו לא מהותיים.

17. היישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *דכוש קבוע* או 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 לתקן זה.

18. סעיפים 19–31 אינם חלים על שינוי המדיניות החשבונאית 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, אם קיימות; 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, היא תיישם את השינוי למפרע.

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

21. בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי אשר חל באופן ספציפי על עסקה, על אירוע אחר או על תנאי, ההנהלה רשאית, בהתאם לסעיף 12, ליישם מדיניות חשבונאית מהפרסומים העדכניים ביותר של גופי תקינה אחרים, אשר משתמשים במסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות. אם בעקבות תיקון של פרסום כזה, הישות בוחרת לשנות מדיניות חשבונאית, שינוי זה מטופל וניתן לו גילוי כשינוי יזום במדיניות חשבונאית.

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 רכיב של הון 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. כאשר יישום למפרע נדרש על ידי סעיף 19(א) או (ב), שינוי במדיניות חשבונאית ייושם למפרע, למעט במידה שזה לא מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות-לתקופה או את ההשפעה המצטברת של השינוי.

24. כאשר זה לא מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות-לתקופה של שינוי של מדיניות חשבונאית על מידע השוואתי לתקופה קודמת מוצגת, אחת או יותר, הישות תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה לערכים בספרים של נכסים ושל התחייבויות לתחילת התקופה המוקדמת ביותר, שלגביה יישום למפרע הוא מעשי, אשר עשויה להיות התקופה השוטפת, ותבצע תיאום מקביל ליתרת הפתיחה של כל רכיב של הון שהושפע מהשינוי לתקופה זו.

25. כאשר זה לא מעשי לקבוע בתחילת התקופה השוטפת את ההשפעה המצטברת של יישום מדיניות חשבונאית חדשה לכל התקופות הקודמות, הישות תתאים את המידע השוואתי כדי ליישם את המדיניות החשבונאית החדשה מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שזה מעשי.

26. כאשר ישות מיישמת מדיניות חשבונאית חדשה למפרע, היא מיישמת את המדיניות החשבונאית החדשה למידע השוואתי לתקופות קודמות כמה שיותר לאחור ככל שזה מעשי. יישום למפרע לתקופה קודמת אינו מעשי, אלא אם כן זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת על הסכומים הן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי והן בדוח יתרות הסגירה על המצב הכספי לתקופה זו. הסכום של התיאום הנובע מכך, המתייחס לתקופות לפני אלה המוצגות בדוחות הכספיים, מבוצע ליתרת הפתיחה של כל רכיב של הון שהושפע מהשינוי לתקופה

המוקדמת ביותר המוצגת. בדרך כלל, התיאום מבוצע ליתרת העודפים. אולם, התיאום עשוי להתבצע גם לרכיב אחר של הון (לדוגמה, כדי לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי כלשהו). כל מידע אחר לגבי תקופות קודמות, כמו תמציות היסטוריות של נתונים כספיים, מותאם גם הוא כמה שיותר לאחור ככל שזה מעשי.

27. כאשר זה לא מעשי לישות ליישם מדיניות חשבונאית חדשה למפרע, מאחר שהיא אינה יכולה לקבוע את ההשפעה המצטברת של יישום המדיניות לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 25, מיישמת את המדיניות החדשה מכאן ולהבא מתחילת התקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. לכן, הישות מתעלמת מהחלק של התיאום המצטבר לנכסים, להתחייבויות ולהון, שנבע לפני מועד זה. שינוי של מדיניות חשבונאית הוא מותר, גם אם זה לא מעשי ליישם את המדיניות מכאן ולהבא לאף תקופה קודמת. סעיפים 50–53 מספקים הנחיות לגבי מקרים שבהם זה לא מעשי ליישם מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת, אחת או יותר.

גילוי

27א–27ט. סעיפים אלה מתייחסים לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינם נכללים במהדורה זו.[§]

28. כאשר ליישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי יש השפעה על התקופה השוטפת או על תקופה קודמת כלשהי או אמורה להיות לו השפעה כזו, אלא שזה לא מעשי לקבוע את סכום התיאום, או עשויה להיות לו השפעה על תקופות עתידיות, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) שם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי;
- (ב) כאשר מתאים, העובדה שהשינוי במדיניות החשבונאית מבוצע בהתאם להוראות המעבר של התקן;
- (ג) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;
- (ד) כאשר מתאים, תיאור הוראות המעבר;
- (ה) כאשר מתאים, הוראות המעבר אשר עשויות להשפיע על תקופות עתידיות;
- (ו) לגבי התקופה השוטפת ולגבי כל תקופה קודמת מוצגת, במידה שמעשי, סכום התיאום:

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

- (i) לכל סעיף בדוחות הכספיים המושפע מהיישום; וכן
- (ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 דנוח למניה חל על הישות;
- (ז) סכום התיאום המתייחס לתקופות לפני אלה המוצגות, במידה שמעשי; וכן
- (ח) אם יישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות לפני אלה המוצגות, כנדרש על ידי סעיף 19(א) או (ב), הוא לא מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי יושם השינוי במדיניות החשבונאית.

אין צורך לחזור על גילויים אלה בדוחות כספיים לתקופות עוקבות.

29. כאשר לשינוי יזום במדיניות חשבונאית יש השפעה על התקופה השוטפת או על תקופה קודמת כלשהי או אמורה להיות לו השפעה כזו, אלא שזה לא מעשי לקבוע את סכום התיאום, או עשויה להיות לו השפעה על תקופות עתידיות, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;
- (ב) הסיבות לכך שיישום המדיניות החשבונאית החדשה מספק מידע מהימן ורלוונטי יותר;
- (ג) לגבי התקופה השוטפת ולגבי כל תקופה קודמת מוצגת, במידה שמעשי, סכום התיאום:

- (i) לכל סעיף בדוחות הכספיים המושפע מהיישום; וכן
- (ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 חל על הישות;
- (ד) סכום התיאום המתייחס לתקופות לפני אלה המוצגות, במידה שמעשי; וכן
- (ה) אם יישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות לפני אלה המוצגות הוא לא מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי יושם השינוי במדיניות החשבונאית.

אין צורך לחזור על גילויים אלה בדוחות כספיים לתקופות עוקבות.

30. כאשר ישות לא יישמה תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, אשר פורסם אך טרם נכנס לתוקף, הישות תיתן גילוי:

(א) לעובדה זו; וכן

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

31. לצורך ציות לסעיף 30, ישות שוקלת מתן גילוי לפרטים הבאים:

- (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) המועד שבו היא מתכננת ליישם את תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לראשונה; וכן
- (ה) אחת מהחלופות הבאות:

(i) הסבר לגבי ההשפעה החזויה של היישום לראשונה של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על הדוחות הכספיים של הישות; או

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

31א-31ט.סעיפים אלה מתייחסים לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינם נכללים במהדורה זו.[§]

אומדנים חשבונאיים

32. מדיניות חשבונאית עשויה לדרוש מדידה של פריטים בדוחות הכספיים באופן שכרוך באי-ודאות במדידה – כלומר, המדיניות החשבונאית עשויה לדרוש שפריטים כאלה ימדדו בסכומים כספיים שאינם ניתנים לצפייה במישרין ובמקום זאת יש לאמוד אותם. במצב כזה, ישות מפתחת אומדן חשבונאי כדי להשיג את המטרה המפורטת על ידי המדיניות החשבונאית. פיתוח אומדנים חשבונאיים כרוך בהפעלת שיקולי דעת או בשימוש בהנחות, המבוססים על המידע המהימן העדכני ביותר (latest available). דוגמאות לאומדנים חשבונאיים כוללות:

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

- (א) הפרשה להפסד בגין הפסדי אשראי חזויים, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים ;
- (ב) שווי המימוש נטו של פריט של מלאי, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי ;
- (ג) השווי ההוגן של נכס או של התחייבות, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן ;
- (ד) הוצאת הפחת בגין פריט רכוש קבוע, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 16 ; וכך
- (ה) הפרשה בגין מחויבויות בגין אחריות, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

32.א. ישות משתמשת בטכניקות מדידה ובנתונים כדי לפתח אומדן חשבונאי. טכניקות מדידה כוללות טכניקות אמידה (לדוגמה, טכניקות המשמשות למדידת הפרשה להפסד בגין הפסדי אשראי חזויים ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9) וטכניקות הערכה (לדוגמה, טכניקות המשמשות למדידת השווי ההוגן של נכס או של התחייבות ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 13).

32.ב. המונח "אומדן" בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מתייחס לעיתים לאומדן שאינו אומדן חשבונאי כמוגדר בתקן זה. לדוגמה, המונח מתייחס לעיתים לנתון ששימש בפיתוח אומדנים חשבונאיים.

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

שינויים באומדנים חשבונאיים

34. ייתכן שישות תצטרך לשנות אומדן חשבונאי אם חלו שינויים בנסיבות שהאומדן החשבונאי היה מבוסס עליהן או כתוצאה ממידע חדש, מהתפתחויות חדשות או מניסיון שנצבר. שינוי אומדן חשבונאי מטבעו אינו מתייחס לתקופות קודמות ואינו תיקון של טעות.

34.א. ההשפעות על אומדן חשבונאי של שינוי בנתון או של שינוי בטכניקת מדידה הן שינויים באומדנים חשבונאיים, אלא אם כן הן נובעות מתיקון של טעויות מתקופות קודמות.

35. שינוי בבסיס המדידה המיושם 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.

יישום שינויים באומדנים חשבונאיים

36. ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי, פרט לשינוי שסעיף 37 חל עליו, תוכר 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 גורם לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט של הון, הוא יוכר בתקופת השינוי על ידי תיאום הערך בספרים של הנכס המתייחס, של ההתחייבות המתייחסת או של הפריט של הון המתייחס.

38. הכרה מכאן ולהבא בהשפעה של שינוי באומדן חשבונאי משמעה שהשינוי מיושם לעסקאות, לאירועים אחרים ולתנאים ממועד אותו שינוי. שינוי באומדן חשבונאי עשוי להשפיע על הרווח או הפסד של התקופה השוטפת בלבד או על הרווח או הפסד הן של התקופה השוטפת והן של תקופות עתידיות. לדוגמה, שינוי בהפרשה להפסד בגין הפסדי אשראי חזויים משפיע על הרווח או הפסד של התקופה השוטפת בלבד, ולכן מוכר בתקופה השוטפת. אולם, שינוי באומדן אורך החיים השימושיים של נכס בר פחת או בדפוס הצריכה החזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס בר פחת, משפיע על הוצאות הפחת לתקופה השוטפת ולכל תקופה עתידית במשך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס. בשני המקרים, השפעת השינוי המתייחסת לתקופה השוטפת מוכרת כהכנסה או כהוצאה בתקופה השוטפת. ההשפעה, אם קיימת, על תקופות עתידיות מוכרת כהכנסה או כהוצאה באותן תקופות עתידיות.

גילוי

39. ישות תיתן גילוי למהות ולסכום של שינוי באומדן חשבונאי, שיש לו השפעה בתקופה השוטפת או שחזויה להיות לו השפעה בתקופות עתידיות, למעט גילוי להשפעה על תקופות עתידיות כאשר זה לא מעשי לאמוד השפעה זו.

40. אם לא ניתן גילוי לסכום ההשפעה בתקופות עתידיות, מאחר שזה לא מעשי לאמוד אותה, ישות תיתן גילוי לעובדה זו.

טעויות

41. טעויות יכולות להיווצר בהקשר של ההכרה, המדידה, ההצגה או הגילוי של מרכיבים של דוחות כספיים. דוחות כספיים אינם מציינים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אם הם כוללים טעויות מהותיות או אם

הם כוללים טעויות לא מהותיות שבוצעו במכוון כדי להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, של הביצועים הכספיים או של תזרימי המזומנים של ישות. טעויות פוטנציאליות מהתקופה השוטפת המתגלות באותה תקופה, מתוקנות לפני שהדוחות הכספיים מאושרים לפרסום. אולם, לעיתים, טעויות מהותיות אינן מתגלות עד לתקופה עוקבת, ואותן טעויות מתקופות קודמות מתוקנות במידע ההשוואתי המוצג בדוחות הכספיים לתקופה עוקבת זו (ראה סעיפים 42–47).

42. בכפוף לסעיף 43, ישות תתקן טעויות מהותיות מתקופות קודמות למפרע בדוחות הכספיים הראשונים שאושרו לפרסום לאחר גילויין על ידי:

(א) **הצגה מחדש של מספרי ההשוואה לתקופה הקודמת המוצגת שבה (לתקופות הקודמות המוצגות שבהן) אירעה הטעות; או**

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

מגבלות בהצגה מחדש למפרע

43. טעות מתקופות קודמות תתוקן בדרך של הצגה מחדש למפרע, למעט במידה שזה לא מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות-לתקופה או את ההשפעה המצטברת של הטעות.

44. כאשר זה לא מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות-לתקופה של טעות על מידע השוואתי לתקופה קודמת מוצגת, אחת או יותר, הישות תציג מחדש את יתרות הפתיחה של הנכסים, של ההתחייבויות ושל ההון לתקופה המוקדמת ביותר, שלגביה הצגה מחדש למפרע היא מעשית (אשר עשויה להיות התקופה השוטפת).

45. כאשר זה לא מעשי לקבוע בתחילת התקופה השוטפת את ההשפעה המצטברת של טעות על כל התקופות הקודמות, הישות תציג מחדש את המידע ההשוואתי כדי לתקן את הטעות מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שזה מעשי.

46. התיקון של טעות מתקופות קודמות אינו נכלל ברווח או הפסד לתקופה שבה התגלתה הטעות. מידע מוצג כלשהו לגבי תקופות קודמות, כולל תמציות היסטוריות כלשהן של נתונים כספיים, מוצג מחדש כמה שיותר לאחור ככל שזה מעשי.

47. כאשר זה לא מעשי לקבוע את הסכום של טעות (לדוגמה, טעות ביישום מדיניות חשבונאית) לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 45, תציג מחדש את המידע ההשוואתי מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שזה מעשי. לכן, הישות מתעלמת מהחלק של ההצגה מחדש המצטברת של נכסים, של התחייבויות ושל הון, שנבע לפני מועד זה.

סעיפים 50–53 מספקים הנחיות לגבי מקרים שבהם זה לא מעשי לתקן טעות מתקופה קודמת, אחת או יותר.

48. תיקונים של טעויות נבדלים משינויים באומדנים חשבונאיים. אומדנים חשבונאיים הם מטבעם קירובים, אשר ייתכן שיהיה צורך לשנותם כאשר מתקבל מידע נוסף. לדוגמה, הרווח או ההפסד שהוכרו בעת התבררות של תלויה הם אינם תיקון של טעות.

גילוי לטעויות מתקופות קודמות

49. ביישום סעיף 42, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) מהות הטעות מתקופות קודמות;
- (ב) לגבי כל תקופה קודמת מוצגת, במידה שמעשי, סכום התיקון:
- (i) לכל סעיף בדוחות הכספיים המושפע מהתיקון; וכן
- (ii) לרווח הבסיסי למניה ולרווח המדולל למניה, אם תקן חשבונאות בינלאומי 33 חל על הישות;
- (ג) סכום התיקון לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; וכן
- (ד) אם הצגה מחדש למפרע לתקופה קודמת מסוימת היא לא מעשית, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי תוקנה הטעות.

אין צורך לחזור על גילויים אלה בדוחות כספיים לתקופות עוקבות.

חוסר מעשיות בהקשר של יישום למפרע ושל הצגה מחדש למפרע

50. בנסיבות אחדות, זה לא מעשי להתאים מידע השוואתי לתקופה קודמת, אחת או יותר, כדי להשיג יכולת השוואה עם התקופה השוטפת. לדוגמה, לא נאספו נתונים בתקופה הקודמת (בתקופות הקודמות) באופן אשר מאפשר יישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה (כולל, לצורך סעיפים 51–53, את יישומה מכאן ולהבא לתקופות קודמות) או הצגה מחדש למפרע כדי לתקן טעות מתקופות קודמות, וייתכן שיהיה זה לא מעשי לשחזר את המידע.

51. לעיתים קרובות, קיים צורך לערוך אומדנים ביישום מדיניות חשבונאית למרכיבים של דוחות כספיים שהוכרו או שניתן להם גילוי, בהקשר של עסקאות, של אירועים אחרים ושל תנאים. אמידה היא מטבעה סובייקטיבית, ואומדנים עשויים להיות מפותחים לאחר

תקופת הדיווח. פיתוח אומדנים הוא קשה יותר פוטנציאלית כאשר מיישמים למפרע מדיניות חשבונאית או מציגים מחדש למפרע כדי לתקן טעות מתקופות קודמות, כתוצאה מהזמן הרב שאולי חלף מאז התרחשות העסקה, האירוע האחר או התנאי המושפעים. אולם, המטרה של אומדנים המתייחסים לתקופות קודמות זהה למטרה של אומדנים הנערכים בתקופה השוטפת, והיא שהאומדן ישקף את הנסיבות ששררו בעת התרחשות העסקה, האירוע האחר או התנאי.

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

- (א) מספק ראיה לנסיבות אשר שררו במועד שבו (במועדים שבהם) התרחשו העסקה, האירוע האחר או התנאי; וכן
- (ב) היה אמור להיות ניתן להשגה כאשר הדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת אושרו לפרסום.

לסוגים אחדים של אומדנים (לדוגמה מדידת שווי הוגן אשר משתמשת בנתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה), זה לא מעשי להבחין בין סוגי מידע אלה. כאשר יישום למפרע או הצגה מחדש למפרע ידרשו עריכת אומדן משמעותי, שלגביו זה בלתי אפשרי להבחין בין שני סוגי מידע אלה, זה לא מעשי ליישם את המדיניות החשבונאית החדשה או לתקן את הטעות מתקופות קודמות למפרע.

53. אין להשתמש ב"ראייה לאחור" (hindsight) כאשר מיישמים מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת או כאשר מתקנים סכומים לתקופה 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 מתקופות קודמות בחישוב התחייבותה בגין ימי מחלה שנצברו לעובדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עבד, הישות מתעלמת ממידע לגבי מגפת שפעת חמורה באופן בלתי רגיל שהתרחשה במהלך התקופה הבאה שנעשה ניתן להשגה לאחר שהדוחות הכספיים לאותה תקופה קודמת אושרו לפרסום. 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, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

54.א. [בוטל]

54.ב. [בוטל]

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

54.ד. [בוטל]

54.ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 53 וביטל את סעיפים 54א, 54ב ו-54ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

54.ו. *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים*, 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים*. 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, היא תיישם את התיקונים לסעיפים 6 ו-11(ב) בהתייחס לסעיפים 23–28 לתקן זה. אם יישום למפרע של תיקון כלשהו *מתיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים* יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, ישות, ביישום סעיפים 23–28 לתקן זה, תיקרא 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.ז. אם ישות אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 14 *חשבונות פיקוח נדחים*, הישות, ביישום סעיף 11(ב) ליתרות חשבונות פיקוח, תמשיך לפנות אל ולהביא בחשבון את הישימות של ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה *במסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם*³ במקום אלה שבמסגרת *המושגית*. יתרת חשבון 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 המפקח על התעריפים בקביעת התעריף (התעריפים) אשר ניתן לחייב בהם לקוחות. מפקח על

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

[הערת עורך: קטע מתוך *המסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים* (IASB), שאומצה על ידי הוועדה בשנת 2001, זמין בעמוד של תקן חשבונאות בינלאומי 8 בחלק של ה"תמיכה ביישום" באתר האינטרנט של המוסד לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, במסגרת "תמיכה ביישום לפי תקן דיווח כספי בינלאומי".]

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.ח. 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 מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

54.ט. הגדרה של אומדנים חשבונאיים, שפורסם בפברואר 2021, תיקן את סעיפים 5, 32, 34, 38 ו-48 והוסיף את סעיפים 32א, 32ב ו-34א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. ישות תיישם את התיקונים לשינויים באומדנים חשבונאיים ולשינויים במדיניות חשבונאית אשר התרחשו בתחילת תקופת הדיווח השנתית הראשונה שבה היא מיישמת את התיקונים או לאחריה.

54.י. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה 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 הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 2 עקביות – היוון עלויות אשראי; וכן

(ב) פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 18 עקביות – שיטות חלופיות.

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