תקן חשבונאות בינלאומי 37

הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

International Accounting Standard 37

Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

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 37 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 37
הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

מטרת התקן

תחולה **1**

הגדרות **10**

הפרשות והתחייבויות אחרות **11**

הקשר בין הפרשות לבין התחייבויות תלויות **12**

הכרה **14**

הפרשות **14**

מחויבות בהווה 15

אירוע מהעבר 17

תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות 23

אומדן מהימן של המחויבות 25

התחייבויות תלויות **27**

נכסים תלויים **31**

מדידה **36**

האומדן הטוב ביותר **36**

סיכונים ואי-ודאויות **42**

ערך נוכחי **45**

אירועים עתידיים **48**

מימוש חזוי של נכסים **51**

שיפויים **53**

שינויים בהפרשות **59**

ניצול הפרשות **61**

יישום כללי ההכרה והמדידה **63**

הפסדים תפעוליים עתידיים **63**

חוזים מכבידים **66**

שינוי מבני **70**

גילוי **84**

הוראות מעבר **93**

מועד תחילה **95**

תוכן העניינים (המשך)

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של *חוזים מכבידים – עלות לקיום חוזה* שפורסם במאי 2020*

הנחיות ביצוע*

בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 37
הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים* (IAS 37) מפורט בסעיפים 1–105. 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 37 בהקשר למטרת התקן, *להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים* ו*למסגרת 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

מטרת תקן זה היא להבטיח כי קריטריונים להכרה מתאימים ובסיסי מדידה מתאימים מיושמים להפרשות, להתחייבויות תלויות ולנכסים תלויים, וכי ניתן גילוי למידע מספיק בביאורים כדי לאפשר למשתמשים להבין את מהותם, את עיתויים ואת סכומם.

תחולה

1. **תקן זה ייושם על ידי כל הישויות לצורך הטיפול החשבונאי בהפרשות, בהתחייבויות תלויות ובנכסים תלויים, למעט:**

   (א) אלה הנובעים מחוזי ביצוע (executory contracts), למעט במקרים שבהם החוזה הוא מכביד; וכן

   (ב) [בוטל]

   (ג) אלה הנמצאים בתחולת תקן אחר.

2. תקן זה אינו חל על מכשירים פיננסיים (כולל ערבויות) אשר בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*.

3. חוזי ביצוע הם חוזים שבמסגרתם אף לא אחד מהצדדים ביצע חלק כלשהו ממחויבותיו או שבמסגרתם המחויבויות בוצעו על ידי הצדדים באופן חלקי במידה שווה. תקן זה אינו חל על חוזי ביצוע, אלא אם כן הם מכבידים.

4. [בוטל]

5. כאשר תקן אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, של התחייבות תלויה או של נכס תלוי, ישות מיישמת את אותו תקן במקום את תקן זה. לדוגמה, סוגי הפרשות אחדים נדונים בתקנים בגין:

(א) [בוטל]

(ב) מסים על ההכנסה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*);

(ג) חכירות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*). אולם, תקן זה חל על חכירה כלשהי אשר הופכת מכבידה לפני מועד התחלת החכירה כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. תקן זה חל גם על חכירות לטווח קצר ועל חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך המטופלות בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 ואשר הופכות מכבידות;

(ד) הטבות עובד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19 *הטבות עובד*);

(ה) חוזי ביטוח וחוזים אחרים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 *חוזי ביטוח*;

(ו) תמורה מותנית של רוכש בצירוף עסקים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*); וכן

(ז) הכנסות מחוזים עם לקוחות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*). אולם, היות ותקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינו מכיל דרישות ספציפיות לטיפול בחוזים עם לקוחות שהם מכבידים או שהפכו למכבידים, תקן זה מיושם למקרים כאלה.

6. [בוטל]

7. תקן זה מגדיר הפרשות כהתחייבויות שעיתוי פירעונן או שסכומן אינם ודאיים. במדינות אחדות, נעשה שימוש במונח "הפרשה" גם בהקשר לפריטים כגון פחת, ירידת ערך נכסים וחובות מסופקים: אלה הם תיאומים לערכים בספרים של נכסים, והם אינם נדונים בתקן זה.

8. תקנים אחרים מפרטים אם יציאות (expenditure) מטופלות כנכסים או כהוצאות. סוגיות אלה אינן נדונות בתקן זה. בהתאם לכך, תקן זה אינו אוסר ואינו דורש היוון של העלויות שהוכרו כאשר הפרשה מבוצעת.

9. תקן זה חל על הפרשות בגין שינויים מבניים (כולל פעילויות שהופסקו). כאשר שינוי מבני מקיים את ההגדרה של פעילות שהופסקה, עשויים להידרש גילויים נוספים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 5 *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו*.

הגדרות

10. **המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:**

הפרשה (provision) **היא התחייבות שעיתוי פירעונה או שסכומה אינם ודאיים.**

התחייבות (liability) **היא מחויבות בהווה של הישות הנובעת מאירועים מהעבר, שסילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי מהישות של משאבים המגלמים הטבות כלכליות.**[1]

אירוע מחייב (obligating event) **הוא אירוע אשר יוצר מחויבות משפטית או משתמעת הגורמת לכך שלישות אין חלופה מציאותית לסילוק מחויבות זו.**

מחויבות משפטית (legal obligation) **היא מחויבות הנובעת מ:**

(א) חוזה (באמצעות תנאיו המפורשים או המשתמעים);

(ב) חקיקה; או

(ג) פעולה על פי כל דין אחר.

מחויבות משתמעת (constructive obligation) **היא מחויבות אשר נובעת מפעולות הישות במקרים שבהם:**

(א) באמצעות דפוס התנהגות המבוסס על ניסיון העבר, מדיניות שפורסמה או הצהרה עדכנית ספציפית במידה מספקת, הישות גרמה לצדדים אחרים להבין שהיא תקבל עליה אחריות מסוימת; וכן

(ב) כתוצאה מכך, הישות יצרה בקרב אותם צדדים אחרים ציפייה תקפה (valid expectation) לכך שהיא תמלא אחריות זו.

התחייבות תלויה (contingent liability) **היא:**

(א) מחויבות אפשרית אשר נובעת מאירועים מהעבר ושקיומה יתברר רק אם יתרחש או לא יתרחש אירוע עתידי לא ודאי, אחד או יותר, שאינם בשליטה הבלעדית של הישות; או

(ב) מחויבות בהווה אשר נובעת מאירועים מהעבר, אך אינה מוכרת מאחר ש:

---

[1] ההגדרה של התחייבות בתקן זה לא עודכנה בעקבות עדכון ההגדרה של התחייבות *במסגרת המושגית לדיווח כספי* שפורסמה בשנת 2018.

(i) לא צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; או

(ii) לא ניתן למדוד את סכום המחויבות במידה מספקת של מהימנות.

***נכס תלוי (contingent asset)* הוא נכס אפשרי אשר נובע מאירועים מהעבר ושקיומו יתברר רק אם יתרחש או לא יתרחש אירוע עתידי לא ודאי, אחד או יותר, שאינם בשליטה הבלעדית של הישות.**

***חוזה מכביד (onerous contract)* הוא חוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות לפי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל לפיו.**

***שינוי מבני (restructuring)* הוא תוכנית אשר מתוכננת ונשלטת על ידי ההנהלה ואשר משנה באופן מהותי אחד משני אלה:**

(א) את ההיקף של עסק המבוצע על ידי ישות; או

(ב) את האופן שבו עסק זה מתנהל.

הפרשות והתחייבויות אחרות

11. ניתן להבדיל הפרשות מהתחייבויות אחרות, כמו זכאים מסחריים והוצאות שנצברו, מאחר שקיימת אי-ודאות לגבי העיתוי או הסכום של היציאה העתידית הנדרשת לסילוקן. בניגוד לכך:

(א) זכאים מסחריים הם התחייבויות לתשלום עבור סחורות או שירותים, שהתקבלו או שסופקו ושהוגשו חשבוניות בגינם או שסוכמו באופן פורמלי עם הספק; וכן

(ב) הוצאות שנצברו הן התחייבויות לתשלום עבור סחורות או שירותים, שהתקבלו או שסופקו, אך טרם שולמו, טרם הוגשו חשבונות בגינם או טרם סוכמו באופן פורמלי עם הספק, כולל סכומים המגיעים לעובדים (לדוגמה, סכומים המתייחסים לדמי חופשה שנצברו). אף על פי שנדרש לעיתים לאמוד את הסכום או את העיתוי של הוצאות שנצברו, אי-הוודאות היא בדרך כלל פחותה בהרבה מאשר לגבי הפרשות.

הוצאות שנצברו מדווחות לעיתים קרובות כחלק מזכאים מסחריים ואחרים, בעוד שהפרשות מדווחות בנפרד.

הקשר בין הפרשות לבין התחייבויות תלויות

12. במובן כללי, כל ההפרשות הן תלויות, מאחר שעיתויין או סכומן אינם ודאיים. אולם, במסגרת תקן זה נעשה שימוש במונח "תלוי" עבור התחייבויות ונכסים שאינם מוכרים, מאחר שקיומם יתברר רק אם יתרחש או לא יתרחש אירוע עתידי לא ודאי, אחד או יותר, שאינם בשליטה הבלעדית של הישות. נוסף על כך, נעשה שימוש במונח "התחייבות תלויה" עבור התחייבויות שאינן מקיימות את הקריטריונים להכרה.

13. תקן זה מבדיל בין:

(א) הפרשות – אשר מוכרות כהתחייבויות (בהנחה שניתן לערוך אומדן מהימן), מאחר שהן מחויבויות בהווה וצפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבויות; לבין

(ב) התחייבויות תלויות – שאינן מוכרות כהתחייבויות, מאחר שהן:

(i) מחויבויות אפשריות, היות ועדיין יש לברר אם לישות יש מחויבות בהווה אשר יכולה להוביל לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות; או

(ii) מחויבויות בהווה שאינן מקיימות את הקריטריונים להכרה בתקן זה (מאחר שלא צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות או מאחר שלא ניתן לערוך אומדן מהימן במידה מספקת של סכום המחויבות).

הכרה

הפרשות

14. *הפרשה* תוכר כאשר:

(א) לישות יש מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר;

(ב) צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; וכן

(ג) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

אם תנאים אלה אינם מתקיימים, לא תוכר הפרשה.

מחויבות בהווה

15. במקרים נדירים, אין זה ברור אם ישנה מחויבות בהווה. במקרים אלה, אירוע מהעבר ייחשב כיוצר מחויבות בהווה אם, בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, סביר יותר מאשר לא (more likely than not) כי מחויבות בהווה קיימת בסוף תקופת הדיווח.

16. בכל המקרים כמעט, יהיה ברור אם אירוע מהעבר יצר מחויבות בהווה. במקרים נדירים, לדוגמה בתביעה משפטית, תיתכן מחלוקת אם אירועים מסוימים קרו או אם אירועים אלה יצרו מחויבות בהווה. במקרה כזה, הישות קובעת אם מחויבות בהווה קיימת בסוף תקופת הדיווח בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, כולל, לדוגמה, חוות דעת של מומחים. הראיות המובאות בחשבון כוללות ראיות נוספות כלשהן המתקבלות כתוצאה מאירועים לאחר תקופת הדיווח. על בסיס ראיות אלה:

(א) במקרים שבהם סביר יותר מאשר לא שמחויבות בהווה קיימת בסוף תקופת הדיווח, הישות מכירה בהפרשה (אם הקריטריונים להכרה מתקיימים); וכן

(ב) במקרים שבהם סביר יותר שמחויבות בהווה אינה קיימת בסוף תקופת הדיווח, הישות נותנת גילוי להתחייבות תלויה, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות היא קלושה (ראה סעיף 86).

אירוע מהעבר

17. אירוע מהעבר אשר מוביל ליצירת מחויבות בהווה נקרא אירוע מחייב. כדי שאירוע יהיה אירוע מחייב, צריך שלישות לא תהיה חלופה מציאותית לסילוק המחויבות שנוצרה על ידי האירוע. זה המקרה רק:

(א) במקרים שבהם סילוק המחויבות ניתן לאכיפה על פי חוק; או

(ב) במקרה של מחויבות משתמעת, במקרים שבהם האירוע (אשר עשוי להיות פעולה של הישות) יוצר ציפיות תקפות בקרב צדדים אחרים לכך שהישות תפרע את המחויבות.

18. דוחות כספיים עוסקים במצב הכספי של ישות בסוף תקופת הדיווח שלה ולא במצבה האפשרי בעתיד. לפיכך, אין להכיר בהפרשות בגין עלויות שהתהוותן תידרש לצורך פעילות בעתיד. התחייבויות המוכרות בדוח על המצב הכספי של ישות הן רק אלה אשר קיימות בסוף תקופת הדיווח.

19. רק אותן מחויבויות הנובעות מאירועים מהעבר, הקיימות באופן עצמאי מהפעולות העתידיות של הישות (כלומר התנהגות העסק בעתיד), מוכרות כהפרשות. דוגמאות למחויבויות כאלה הן קנסות או

עלויות טיהור בגין נזק סביבתי לא חוקי, שניהם יובילו לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק המחויבות ללא קשר לפעולות העתידיות של הישות. באופן דומה, ישות מכירה בהפרשה בגין עלויות הפירוק של מתקן נפט או של תחנת כוח גרעינית במידה שהישות מחויבת לתקן נזק שכבר נגרם. בניגוד לכך, כתוצאה מלחצים מסחריים או מדרישות משפטיות, ייתכן שיהיו לישות כוונה או צורך לבצע יציאות כדי לפעול בדרך מסוימת בעתיד (לדוגמה, על ידי התקנת מסנני עשן בסוג מסוים של בית חרושת). מאחר שהישות יכולה להימנע מהיציאה העתידית באמצעות פעולותיה העתידיות, לדוגמה על ידי שינוי שיטת פעילותה, אין לה מחויבות בהווה בגין אותה יציאה עתידית ואין להכיר בהפרשה.

.20 מחויבות כרוכה תמיד במעורבות של צד אחר אשר חבים לו את המחויבות. אולם, אין צורך לדעת את הזהות של אותו צד אשר חבים לו את המחויבות – ואכן המחויבות עשויה להיות לכלל הציבור. מאחר שמחויבות כרוכה תמיד במחויבות (commitment) לצד אחר, נובע מכך שהחלטה של הנהלה או של דירקטוריון אינה יוצרת מחויבות משתמעת בסוף תקופת הדיווח, אלא אם כן ההחלטה תוקשרה לפני סוף תקופת הדיווח לאלה המושפעים ממנה באופן ספציפי במידה מספקת כדי ליצור בקרבם ציפייה תקפה לכך שהישות תמלא את אחריותה.

.21 אירוע שאינו יוצר מחויבות באופן מיידי עשוי לעשות זאת במועד מאוחר יותר, כתוצאה משינויים בחוק או מאחר שפעולה (לדוגמה, הצהרה פומבית ספציפית במידה מספקת) של הישות יצרה מחויבות משתמעת. לדוגמה, כאשר נגרם נזק סביבתי, ייתכן שאין מחויבות לתקן את הנזק. אולם, גרימת הנזק תהפוך לאירוע מחייב כאשר חוק חדש מחייב לתקן את הנזק או כאשר הישות מקבלת עליה באופן פומבי אחריות לתיקון הנזק בדרך אשר יוצרת מחויבות משתמעת.

.22 כאשר פרטי הצעת חוק חדשה טרם סוכמו סופית, מחויבות נוצרת רק כאשר ודאי למעשה (virtually certain) שהחלת החקיקה תהיה כמו הצעת החוק. לצורך תקן זה, מחויבות כזו מטופלת כמחויבות משפטית. השוני בנסיבות הקשורות להחלת חקיקה אינו מאפשר לקבוע אירוע יחיד אשר יהפוך החלת חוק לאירוע ודאי למעשה. במקרים רבים, יהיה זה בלתי אפשרי להחשיב החלת חוק כוודאית למעשה עד להחלתו.

תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות

.23 כדי שהתחייבות תהיה כשירה להכרה, הכרחי לא רק מחויבות בהווה, אלא שגם יהיה צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק מחויבות זו. לצורך תקן זה,[2] תזרים שלילי של משאבים או אירוע אחר ייחשבו כצפויים אם סביר יותר מאשר לא שהאירוע יתרחש, כלומר ההסתברות שהאירוע יתרחש גבוהה

[2] פירוש המונח "צפוי" בתקן זה כ" סביר יותר מאשר לא" אינו מיושם בהכרח בתקנים אחרים.

מההסתברות שהוא לא יתרחש. במקרים שבהם אין זה צפוי שמחויבות בהווה קיימת, ישות נותנת גילוי להתחייבות תלויה, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות היא קלושה (ראה סעיף 86).

24. במקרים שבהם יש מספר מחויבויות דומות (לדוגמה, אחריות מוצר או חוזים דומים), ההסתברות שיידרש תזרים שלילי לצורך הסילוק נקבעת על ידי הבאה בחשבון של סוג המחויבויות בכללותו. אף על פי שהסבירות של תזרים שלילי לגבי פריט אחד כלשהו עשויה להיות קטנה, בהחלט ייתכן שצפוי שיהיה צורך בתזרים שלילי כלשהו של משאבים כדי לסלק את סוג המחויבויות בכללותו. אם כך הדבר, הפרשה מוכרת (אם שאר הקריטריונים להכרה מתקיימים).

אומדן מהימן של המחויבות

25. השימוש באומדנים הוא חלק חיוני בהכנה של דוחות כספיים ואינו מערער את מהימנותם. הדבר נכון במיוחד לעניין הפרשות, שבמהותן הן ודאיות פחות ממרבית הפריטים האחרים בדוח על המצב הכספי. למעט במקרים נדירים ביותר, הישות תוכל לקבוע טווח של תוצאות (outcomes) אפשריות, ולכן יכולה לערוך אומדן של המחויבות שהוא מהימן במידה מספקת כדי לשמש להכרה בהפרשה.

26. במקרה הנדיר ביותר שבו לא ניתן לערוך אומדן מהימן, קיימת התחייבות שלא ניתן להכיר בה. להתחייבות זו ניתן גילוי כהתחייבות תלויה (ראה סעיף 86).

התחייבויות תלויות

27. ישות לא תכיר בהתחייבות תלויה.

28. להתחייבות תלויה ניתן גילוי, כנדרש על ידי סעיף 86, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות היא קלושה.

29. במקרים שבהם ישות אחראית ביחד ולחוד למחויבות, חלק המחויבות אשר חזוי להיות מסולק על ידי צדדים אחרים מטופל כהתחייבות תלויה. הישות מכירה בהפרשה בגין חלק המחויבות שלגביו צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, למעט בנסיבות הנדירות ביותר שבהן לא ניתן לערוך אומדן מהימן.

30. התחייבויות תלויות עשויות להתפתח בצורה שלא נחזתה מלכתחילה. לפיכך, הן נבחנות באופן מתמשך כדי לקבוע אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות הפך לצפוי. אם תזרים שלילי של הטבות כלכליות עתידיות, שיידרש בגין פריט שקודם לכן טופל כהתחייבות תלויה, הפך לצפוי, הפרשה מוכרת בדוחות הכספיים של

התקופה שבה השינוי בהסתברות מתרחש (למעט בנסיבות הנדירות ביותר שבהן לא ניתן לערוך אומדן מהימן).

נכסים תלויים

31. ישות לא תכיר בנכס תלוי.

32. נכסים תלויים נובעים, בדרך כלל, מאירועים לא מתוכננים או מאירועים לא חזויים אחרים, אשר יוצרים את האפשרות לתזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות. דוגמה לכך היא תביעה שהוגשה על ידי הישות ומטופלת באמצעות הליכים משפטיים, במקרים שבהם תוצאתה אינה ודאית.

33. נכסים תלויים אינם מוכרים בדוחות הכספיים, מכיוון שהדבר עשוי לגרום להכרה בהכנסה שייתכן שלעולם לא תתממש. אולם, כאשר ההתממשות של הכנסה היא ודאית למעשה, אז הנכס המתייחס אינו נכס תלוי וראוי להכיר בו.

34. לנכס תלוי ניתן גילוי, כנדרש על ידי סעיף 89, במקרים שבהם תזרים חיובי של הטבות כלכליות הוא צפוי.

35. נכסים תלויים נבחנים באופן מתמשך כדי להבטיח שהתפתחויות משתקפות באופן נאות בדוחות הכספיים. אם תזרים חיובי של הטבות כלכליות הפך לוודאי למעשה, הנכס וההכנסה המתייחסת מוכרים בדוחות הכספיים של התקופה שבה השינוי מתרחש. אם תזרים חיובי של הטבות כלכליות הפך לצפוי, הישות נותנת גילוי לנכס התלוי (ראה סעיף 89).

מדידה

האומדן הטוב ביותר

36. הסכום המוכר כהפרשה יהיה האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת כדי לסלק את המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.

37. האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת כדי לסלק מחויבות בהווה הוא הסכום שישות הייתה משלמת, באופן רציונלי, כדי לסלק את המחויבות בסוף תקופת הדיווח או כדי להעבירה לצד שלישי באותו מועד. לעיתים קרובות יהיה זה בלתי אפשרי או יקר מדי לסלק מחויבות בסוף תקופת הדיווח או להעבירה. אולם, אומדן הסכום שישות הייתה משלמת, באופן רציונלי, כדי לסלק מחויבות או להעבירה, מספק את האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת כדי לסלק את המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.

38. האומדנים של תוצאה ושל השפעה כספית נקבעים לפי שיקול הדעת של הנהלת הישות, תוך הסתמכות על ניסיון בעסקאות דומות, ובמקרים אחדים, על דוחות של מומחים בלתי תלויים. הראיות המובאות בחשבון כוללות ראיות נוספות כלשהן המתקבלות מאירועים לאחר תקופת הדיווח.

39. אי-ודאויות הקשורות לסכום שיוכר כהפרשה מטופלות על ידי אמצעים שונים בהתאם לנסיבות. במקרים שבהם ההפרשה הנמדדת כרוכה באוכלוסייה גדולה של פריטים, המחויבות נאמדת על ידי שקלול כל התוצאות האפשריות בהסתברויות המיוחסות אליהן. שיטת אמידה סטטיסטית זו נקראת "תוחלת". ההפרשה תהיה אפוא שונה אם ההסתברות להפסד של סכום נתון היא, לדוגמה, 60 אחוז או 90 אחוז. במקרים שבהם ישנו טווח רציף של תוצאות אפשריות וכל תוצאה בטווח זה היא סבירה כמו כל תוצאה אחרת, ייעשה שימוש בחציון הטווח.

דוגמה
ישות מוכרת סחורות עם אחריות המכסה את הלקוחות בגין עלות התיקונים של ליקויים כלשהם בייצור אשר מתגלים תוך ששת החודשים הראשונים לאחר הרכישה. אם היו מתגלים ליקויים קלים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה מיליון. אם היו מתגלים ליקויים חמורים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה 4 מיליון. ניסיון העבר של הישות וציפיותיה העתידיות מצביעות על כך שלגבי השנה הבאה, ב-75 אחוז מהסחורות שנמכרו לא יהיו ליקויים, ב-20 אחוז מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים קלים וב-5 אחוזים מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים חמורים. בהתאם לסעיף 24, הישות בוחנת את ההסתברות לתזרים שלילי בגין המחויבות בגין אחריות בכללותה. תוחלת עלות התיקונים היא: 400,000 = (5% מ-4 מיליון) + (20% מ-1 מיליון) + (75% מאפס)

40. במקרים שבהם נמדדת מחויבות יחידה, התוצאה הסבירה ביותר האינדיווידואלית עשויה להיות האומדן הטוב ביותר של ההתחייבות. אולם, אפילו במקרה כזה, הישות מביאה בחשבון תוצאות אפשריות אחרות. במקרים שבהם תוצאות אפשריות אחרות הן בעיקר גבוהות יותר או בעיקר נמוכות יותר מאשר התוצאה הסבירה ביותר, האומדן הטוב ביותר יהיה סכום גבוה יותר או נמוך יותר. לדוגמה, אם ישות צריכה לתקן תקלה רצינית במתקן משמעותי שהקימה עבור לקוח, התוצאה הסבירה ביותר האינדיווידואלית עשויה להיות שהתיקון יצליח בניסיון הראשון בעלות בסך 1,000, אולם תיעשה הפרשה בסכום גבוה יותר אם יש סיכוי משמעותי לכך שיידרשו ניסיונות נוספים.

41. ההפרשה נמדדת לפני מס, היות והשלכות המס של ההפרשהושל השינויים בה מטופלים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 12.

סיכונים ואי-ודאויות

42. הסיכונים ואי-הוודאויות אשר בהכרח קשורים באירועים ובנסיבות רבים יובאו בחשבון כדי להגיע לאומדן הטוב ביותר של הפרשה.

43. סיכון מתאר השתנות של התוצאות. תיאום סיכון עשוי להגדיל את הסכום שלפיו התחייבות נמדדת. נדרשת זהירות (caution) בהפעלת שיקול דעת בתנאי אי-ודאות, כך שהכנסות או נכסים לא ידווחו ביתר והוצאות או התחייבויות לא ידווחו בחסר. אולם, אי-ודאות אינה מצדיקה יצירת הפרשות מופרזות או דיווח יתר מכוון של התחייבויות. לדוגמה, אם העלויות החזויות של תוצאה שלילית במיוחד נאמדות על בסיס זהיר (prudent basis), אין לטפל במכוון בתוצאה זו כצפויה יותר מאשר הדבר מציאותי. נדרשת זהירות (care) כדי למנוע כפילות בתיאומים בגין סיכון ובגין אי-ודאות שתוצאתם דיווח יתר של הפרשה.

44. הגילוי לאי-ודאויות הקשורות לסכום היציאה ניתן לפי סעיף 85(ב).

ערך נוכחי

45. במקרים שבהם ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית, הסכום של הפרשה יהיה הערך הנוכחי של היציאות החזויות שיידרשו כדי לסלק את המחויבות.

46. כתוצאה מערך הזמן של הכסף, הפרשות המתייחסות לתזרימי מזומנים שליליים הנוצרים בסמוך לאחר תקופת הדיווח מכבידות יותר מאשר הפרשות שתזרימי המזומנים השליליים בגינן באותו סכום ייווצרו מאוחר יותר.לפיכך, הפרשות מהוונות במקרים שבהם ההשפעה היא מהותית.

47. שיעור ההיוון (או שיעורי ההיוון) יהיה (יהיו) שיעור (או שיעורים) לפני מס אשר משקף (משקפים) הערכות שוק שוטפות לגבי ערך הזמן של הכסף ולגבי הסיכונים הספציפיים להתחייבות. שיעור ההיוון לא ישקף (שיעורי ההיוון לא ישקפו) סיכונים שבגינם הותאמו אומדנים של תזרימי המזומנים העתידיים.

אירועים עתידיים

48. אירועים עתידיים אשר עשויים להשפיע על הסכום הנדרש כדי לסלק מחויבות ישוקפו בסכום של הפרשה במקרים שבהם ישנן ראיות אובייקטיביות מספיקות לכך שאירועים אלה יקרו.

49. אירועים עתידיים חזויים עשויים להיות חשובים במיוחד במדידת הפרשות. לדוגמה, ישות עשויה להאמין שעלות טיהור של אתר בסוף תקופת חייו תקטן כתוצאה משינויים עתידיים בטכנולוגיה. הסכום המוכר משקף ציפייה סבירה של משקיפים אובייקטיבים בעלי כישורים טכניים, תוך התחשבות בכל הראיות הניתנות להשגה באשר לטכנולוגיה שתהיה ניתנת להשגה במועד הטיהור. לכן, יש מקום לכלול, לדוגמה, הפחתת עלויות חזויה המיוחסת לניסיון שייצבר ביישום טכנולוגיה קיימת או את העלות החזויה של יישום טכנולוגיה קיימת לפעולות טיהור נרחבות יותר או מורכבות יותר מאשר אלה שבוצעו בעבר. אולם, ישות אינה חוזה מראש את הפיתוח של טכנולוגיית טיהור חדשה לחלוטין, אלא אם כן היא נתמכת בראיות אובייקטיביות מספיקות.

50. ההשפעה של חקיקה חדשה אפשרית מובאת בחשבון במדידת מחויבות קיימת כאשר ישנן ראיות אובייקטיביות מספיקות לכך שהחלת החקיקה היא ודאית למעשה. עקב המגוון הרחב של נסיבות הנוצרות בפועל, זה בלתי אפשרי לקבוע אירוע יחיד אשר יספק ראיות אובייקטיביות מספיקות בכל מקרה. ראיות נדרשות הן לגבי דרישות החקיקה והן לעניין הקביעה כי ודאי למעשה שהחקיקה תוחל ותיושם במועד המתאים. במקרים רבים, לא יהיו ראיות אובייקטיביות מספיקות עד להחלת החקיקה החדשה.

מימוש חזוי של נכסים

51. רווחים מהמימוש החזוי של נכסים לא יובאו בחשבון במדידת הפרשה.

52. רווחים מהמימוש החזוי של נכסים אינם מובאים בחשבון במדידת הפרשה, גם אם המימוש החזוי קשור באופן הדוק לאירוע היוצר את ההפרשה. במקום זאת, הישות מכירה ברווחים ממימוש חזוי של נכסים במועד שנקבע על ידי תקן העוסק באותם נכסים.

שיפויים

53. במקרים שבהם חזוי שיתקבל שיפוי מצד אחר בגין יציאה, כולה או חלקה, הנדרשת כדי לסלק הפרשה, השיפוי יוכר כאשר ורק כאשר ודאי למעשה שהשיפוי יתקבל אם הישות מסלקת את המחויבות. השיפוי יטופל כנכס נפרד. הסכום שיוכר בגין השיפוי לא יעלה על סכום ההפרשה.

54. בדוח על הרווח הכולל, ניתן להציג את ההוצאה המתייחסת להפרשה בניכוי הסכום שהוכר בגין השיפוי.

55. לעיתים, ישות יכולה לצפות שצד אחר ישלם את היציאה, כולה או חלקה, הנדרשת כדי לסלק הפרשה (לדוגמה, באמצעות חוזי ביטוח,

סעיפי שיפוי בחוזה או אחריות ספקים). הצד האחר עשוי לשפות סכומים ששולמו על ידי הישות או לשלם את הסכומים ישירות.

56. במרבית המקרים, תישאר הישות אחראית למלוא הסכום המדובר, כך שהישות תצטרך לסלק את מלוא הסכום אם הצד השלישי לא שילם מסיבה כלשהי. במצב זה, הפרשה מוכרת בגין מלוא סכום ההתחייבות ונכס נפרד בגין השיפוי החזוי מוכר כאשר ודאי למעשה שהשיפוי יתקבל אם הישות מסלקת את ההתחייבות.

57. במקרים אחדים, הישות לא תהיה אחראית לעלויות המדוברות, אם הצד השלישי אינו משלם. במקרה כזה, אין לישות התחייבות בגין עלויות אלה והן לא נכללות בהפרשה.

58. כמצוין בסעיף 29, מחויבות שבגינה הישות אחראית ביחד ולחוד היא התחייבות תלויה במידה שחזוי שהמחויבות תסולק על ידי הצדדים האחרים.

שינויים בהפרשות

59. הפרשות ייסקרו בסוף כל תקופת דיווח ויותאמו כדי לשקף את האומדן הטוב ביותר השוטף. אם אין זה צפוי עוד שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות, ההפרשה תבוטל.

60. כאשר מבוצע היוון, הערך בספרים של ההפרשה גדל בכל תקופה כדי לשקף את חלוף הזמן. גידול זה מוכר כעלות אשראי.

ניצול הפרשות

61. הפרשה תנוצל רק בגין יציאות שבגינן הוכרה ההפרשה במקור.

62. רק יציאות אשר מתייחסות להפרשה המקורית ייזקפו כנגדה. זקיפת יציאות כנגד הפרשה, אשר הוכרה במקור עבור מטרה אחרת, תסווה את ההשפעה של שני אירועים שונים.

יישום כללי ההכרה והמדידה

הפסדים תפעוליים עתידיים

63. הפרשות לא יוכרו בגין הפסדים תפעוליים עתידיים.

64. הפסדים תפעוליים עתידיים אינם מקיימים את ההגדרה של התחייבות בסעיף 10 ואת הקריטריונים הכלליים להכרה המפורטים לגבי הפרשות בסעיף 14.

65. ציפייה להפסדים תפעוליים עתידיים היא סימן לכך שייתכן שנפגם ערכם של נכסים מסוימים של הפעילות. הישות בוחנת ירידת ערך של נכסים אלה לפי תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*.

חוזים מכבידים

66. אם לישות יש חוזה שהוא מכביד, המחויבות בהווה לפי החוזה תוכר ותימדד כהפרשה.

67. חוזים רבים (לדוגמה, הזמנות קנייה שגרתיות אחדות) ניתנים לביטול מבלי לשלם פיצוי לצד האחר, ולכן אין מחויבות. חוזים אחרים קובעים הן זכויות והן מחויבויות לכל אחד מהצדדים לחוזה. כאשר אירועים הופכים חוזה כזה למכביד, החוזה הוא בתחולת תקן זה וקיימת התחייבות אשר מוכרת. חוזי ביצוע שאינם מכבידים הם מחוץ לתחולת תקן זה.

68. תקן זה מגדיר חוזה מכביד כחוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות לפי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל לפיו. העלויות הבלתי נמנעות לפי חוזה משקפות את העלות נטו הקטנה ביותר של יציאה ממנו, שהיא הנמוך מבין העלות לקיום החוזה לבין פיצויים וקנסות כלשהם הנובעים מאי-קיום החוזה.

68א. העלות לקיום חוזה מורכבת מהעלויות אשר מתייחסות במישרין לחוזה. עלויות אשר מתייחסות במישרין לחוזה מורכבות מ:

(א) העלויות התוספתיות לקיום חוזה זה – לדוגמה, עבודה ישירה וחומרים; וכן

(ב) הקצאה של עלויות אחרות אשר מתייחסות במישרין לקיום חוזים – לדוגמה, הקצאה של הוצאות הפחת בגין פריט רכוש קבוע המשמש, בין היתר, בקיום חוזה זה.

69. לפני שנוצרת הפרשה נפרדת בגין חוזה מכביד, ישות מכירה בהפסד מירידת ערך כלשהו שהתרחש בגין נכסים המשמשים בקיום חוזה זה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 36).

שינוי מבני

70. להלן דוגמאות לאירועים אשר עשויים להיכלל בהגדרה של שינוי מבני:

(א) מכירת תחום פעילות עסקית או חיסולו;

(ב) סגירת אתרים עסקיים במדינה או באזור או העברה של פעילויות עסקיות ממדינה אחת או מאזור אחד למדינה אחרת או לאזור אחר ;

(ג) שינויים במבנה ההנהלה, לדוגמה, ביטול שכבת הנהלה ; וכן

(ד) ארגון מחדש יסודי שיש לו השפעה מהותית על המהות ועל המיקוד של פעילויות הישות.

71. הפרשה בגין עלויות שינוי מבני מוכרת רק כאשר הקריטריונים הכלליים להכרה לגבי הפרשות המפורטים בסעיף 14 מתקיימים. סעיפים 72–83 מפרטים את האופן שבו הקריטריונים הכלליים להכרה מיושמים לגבי שינויים מבניים.

72. מחויבות משתמעת לשינוי מבני נוצרת רק כאשר:

(א) לישות יש תוכנית פורמלית מפורטת לשינוי המבני המזהה לפחות את:

(i) העסק המדובר או החלק מהעסק המדובר ;

(ii) המיקומים העיקריים המושפעים ;

(iii) המיקום, התפקוד והמספר המשוער של העובדים שיפוצו כתוצאה מהפסקת שירותם ;

(iv) היציאות שיידרשו ; וכן

(v) המועד שבו תיושם התוכנית ; וכן

(ב) הישות יצרה ציפייה תקפה בקרב אלה המושפעים מהתוכנית לכך שהיא תיישם את השינוי המבני, וזאת על ידי התחלת ביצוע תוכנית זו או על ידי הודעה בדבר מאפייניה העיקריים לאלה המושפעים ממנה.

73. ראיות לכך שישות החלה ליישם תוכנית לשינוי מבני הן, לדוגמה, פירוק מתקן או מכירת נכסים או הודעה פומבית בדבר מאפייניה העיקריים של התוכנית. הודעה פומבית בדבר תוכנית מפורטת לשינוי מבני מהווה מחויבות משתמעת לשינוי מבני, רק אם היא נעשית בצורה כזו ובפירוט מספיק (כלומר פירוט מאפייניה העיקריים של התוכנית) היוצרים בקרב צדדים אחרים, כמו לקוחות, ספקים ועובדים (או נציגיהם), ציפיות תקפות לכך שהישות תבצע את השינוי המבני.

74. כדי שתוכנית תהיה מספיקה כדי ליצור מחויבות משתמעת כשהיא מתוקשרת למושפעים ממנה, יישומה צריך להיות מתוכנן להתחיל מוקדם ככל האפשר ולהסתיים במסגרת זמן אשר הופכת שינויים

משמעותיים בתוכנית ללא סבירים. אם חזוי שיהיה עיכוב ממושך עד לתחילת השינוי המבני או שהשינוי המבני יתפרס על פני פרק זמן ארוך במידה לא סבירה, זה לא סביר שהתוכנית תיצור ציפייה תקפה בקרב אחרים לכך שהישות מחויבת (committed) בהווה לשינוי המבני, מאחר שמסגרת הזמן מאפשרת לישות הזדמנויות לשנות את תוכניותיה.

75. החלטה של הנהלה או של דירקטוריון לשינוי מבני שהתקבלה לפני סוף תקופת הדיווח אינה יוצרת מחויבות משתמעת בסוף תקופת הדיווח, אלא אם כן הישות, לפני סוף תקופת הדיווח:

(א) החלה ליישם את התוכנית לשינוי המבני; או

(ב) הודיעה על המאפיינים העיקריים של התוכנית לשינוי המבני לאלה המשופעים ממנה באופן ספציפי במידה מספקת כדי ליצור בקרבם ציפייה תקפה לכך שהישות תבצע את השינוי המבני.

אם הישות מתחילה ליישם תוכנית לשינוי מבני או מודיעה על מאפייניה העיקריים לאלה המושפעים ממנה רק לאחר תקופת הדיווח, גילוי לכך נדרש לפי תקן חשבונאות בינלאומי 10 *אירועים לאחר תקופת הדיווח*, אם השינוי המבני הוא מהותי וניתן לצפות באופן סביר כי אי-גילוי ישפיע על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה, אשר מספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.

76. אף על פי שמחויבות משתמעת אינה נוצרת רק על ידי החלטת הנהלה, מחויבות עשויה להיווצר כתוצאה מאירועים אחרים קודמים ביחד עם החלטה כזו. לדוגמה, ייתכן שהסתיים משא ומתן עם נציגי עובדים על תשלומים בגין פיטורים או עם קונים על מכירת פעילות, והוא כפוף לאישור הדירקטוריון בלבד. ברגע שהושג אישור זה והוא תוקשר לצדדים האחרים, לישות יש מחויבות משתמעת לשינוי המבני, אם התנאים של סעיף 72 מתקיימים.

77. במדינות אחדות, הסמכות העליונה מוקנית לדירקטוריון, שחבריו כוללים נציגים של בעלי עניין פרט להנהלה (לדוגמה עובדים), או ייתכן שנחוצה הודעה לנציגים כאלה לפני שהחלטת הדירקטוריון מתקבלת. מאחר שהחלטה על ידי דירקטוריון כזה כרוכה בתקשור לנציגים אלה, תקשור כזה עשוי לגרום למחויבות משתמעת לשינוי מבני.

78. לא נוצרת מחויבות למכירה של פעילות עד אשר הישות מחויבת למכירה, כלומר קיים הסכם מכירה מחייב.

79. גם כאשר ישות קיבלה החלטה למכור פעילות והודיעה פומבית על כך, היא אינה מחויבת למכירה עד אשר מזוהה קונה ויש הסכם מכירה מחייב. עד אשר יהיה הסכם מכירה מחייב, תוכל הישות לשנות את דעתה, וכמובן יהיה עליה לנקוט דרך פעולה אחרת אם לא ניתן לאתר

קונה בתנאים קבילים. כאשר מכירת פעילות מתוכננת כחלק משינוי מבני, הנכסים של הפעילות נסקרים לירידת ערך לפי תקן חשבונאות בינלאומי 36. כאשר מכירה היא רק חלק משינוי מבני, מחויבות משתמעת יכולה להיווצר בגין החלקים האחרים של השינוי המבני לפני שקיים הסכם מכירה מחייב.

.80 הפרשה בגין שינוי מבני תכלול רק את היציאות הישירות הנובעות מהשינוי המבני, שהן אלה המקיימות את שני התנאים הבאים:

(א) הן כרוכות בהכרח בשינוי המבני; וכן

(ב) הן אינן מיוחסות לפעילויות הממשיכות של הישות.

.81 הפרשה בגין שינוי מבני אינה כוללת עלויות כמו:

(א) הכשרה מחדש של צוות העובדים הממשיך או העברתו לאתר חדש;

(ב) שיווק; או

(ג) השקעה במערכות וברשתות הפצה חדשות.

יציאות אלה מתייחסות להתנהלות העתידית של העסק ואינן התחייבויות בגין שינוי מבני בסוף תקופת הדיווח. יציאות כאלה מוכרות לפי אותו בסיס לפיו היו מוכרות אילו נוצרו באופן בלתי תלוי מהשינוי המבני.

.82 הפסדים תפעוליים עתידיים מזוהים עד למועד של שינוי מבני אינם נכללים בהפרשה, אלא אם כן הם מתייחסים לחוזה מכביד, כמוגדר בסעיף 10.

.83 כנדרש על ידי סעיף 51, רווחים ממימוש חזוי של נכסים אינם מובאים בחשבון במדידה של הפרשה בגין שינוי מבני, גם אם מכירת הנכסים מתוכננת כחלק מהשינוי המבני.

גילוי

.84 לגבי כל סוג של הפרשה, ישות תיתן גילוי למידע להלן:

(א) הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה;

(ב) הפרשות נוספות שנוצרו בתקופה, כולל גידול בהפרשות קיימות;

(ג) סכומים שנוצלו (כלומר התהוו ונזקפו כנגד ההפרשה) במהלך התקופה;

(ד) סכומים לא מנוצלים שבוטלו במהלך התקופה; וכן

(ה) גידול במהלך התקופה בסכום המהוון הנובע מחלוף הזמן וההשפעה של שינוי כלשהו בשיעור ההיוון.

מידע השוואתי אינו נדרש.

.85 ישות תיתן גילוי למידע להלן לגבי כל סוג של הפרשה:

(א) תיאור קצר של מהות המחויבות והעיתוי החזוי של תזרימים שליליים כלשהם של הטבות כלכליות הנובעים מכך;

(ב) ציון בדבר אי-הוודאויות לגבי הסכום או העיתוי של תזרימים שליליים אלה. במקרים שבהם הדבר נחוץ כדי לספק מידע מספיק, ישות תיתן גילוי להנחות העיקריות שהניחה בנוגע לאירועים עתידיים, כנדון בסעיף 48; וכן

(ג) הסכום של שיפוי חזוי כלשהו, תוך ציון סכום נכס כלשהו אשר הוכר בגין אותו שיפוי חזוי.

.86 אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי כלשהו בסילוק היא קלושה, ישות תיתן גילוי, לגבי כל סוג של התחייבות תלויה בסוף תקופת הדיווח, לתיאור קצר של המהות של ההתחייבות התלויה וכן, במקרים שבהם מעשי:

(א) לאומדן ההשפעה הכספית שלה, הנמדד לפי סעיפים 36–52;

(ב) לציון בדבר אי-הוודאויות המתייחסות לסכום או לעיתוי של תזרים שלילי כלשהו; וכן

(ג) לאפשרות לשיפוי כלשהו.

.87 לצורך הקביעה אילו הפרשות או התחייבויות תלויות ניתן לקבץ לסוג אחד, יש צורך להביא בחשבון אם המהות של הפריטים דומה במידה מספקת לשם התייחסות יחידה לגביהם כדי לקיים את הדרישות של סעיפים 85(א) ו-(ב) ו-86(א) ו-(ב). לפיכך, ייתכן שיהיה זה מתאים לראות בסכומים המתייחסים לאחריות על מוצרים שונים כסוג אחד של הפרשה, אך לא יהיה זה מתאים לראות בסכומים המתייחסים לאחריות רגילה ובסכומים המצויים בהליכים משפטיים כסוג אחד.

.88 במקרים שבהם הפרשה והתחייבות תלויה נובעות מאותה מערכת של נסיבות, ישות נותנת את הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 84–86 באופן שיראה את הקשר בין ההפרשה לבין ההתחייבות התלויה.

89. במקרים שבהם צפוי תזרים חיובי של הטבות כלכליות, ישות תיתן גילוי לתיאור קצר של מהות הנכסים התלויים בסוף תקופת הדיווח וכן, במקרים שבהם מעשי, לאומדן של ההשפעה הכספית שלהם, הנמדד תוך שימוש בעקרונות המפורטים לגבי הפרשות בסעיפים 36–52.

90. חשוב שגילויים לגבי נכסים תלויים לא ייצרו רושם מטעה לגבי הסבירות שתנבע מהם הכנסה.

91. במקרים שבהם לא ניתן גילוי למידע כלשהו הנדרש על ידי סעיפים 86 ו-89, מאחר שלא מעשי לעשות זאת, תצוין עובדה זו.

92. במקרים נדירים ביותר ניתן לצפות שגילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 84–89, כולו או חלקו, יפגע באופן רציני (prejudice seriously) בעמדתה של הישות במחלוקת עם צדדים אחרים בנושא הקשור להפרשה, להתחייבות תלויה או לנכס תלוי. במקרים כאלה, ישות אינה צריכה לתת גילוי למידע, אך היא תיתן גילוי למהות הכללית של המחלוקת, יחד עם ציון העובדה שלא ניתן גילוי למידע והסיבה לכך.

הוראות מעבר

93. ההשפעה של אימוץ תקן זה במועד תחילתו (או לפני כן) תדווח כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים לתקופה שבה התקן מאומץ לראשונה. התקן מעודד ישויות, אך אינו מחייב, להתאים את יתרת הפתיחה של העודפים לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת ולהציג מחדש מידע השוואתי. אם מידע השוואתי אינו מוצג מחדש, יינתן גילוי לעובדה זו.

94. [בוטל]

94א. *חוזים מכבידים – עלות לקיום חוזה*, שפורסם במאי 2020, הוסיף את סעיף 68א ותיקן את סעיף 69. ישות תיישם תיקונים אלה לחוזים שלגביהם היא טרם קיימה את כל מחויבויותיה בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה היא מיישמת לראשונה את התיקונים (מועד היישום לראשונה). הישות לא תציג מחדש מידע השוואתי. במקום זאת, הישות תכיר בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה של התיקונים כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים, במועד היישום לראשונה.

מועד תחילה

95. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 ביולי 1999 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופות המתחילות לפני 1 ביולי 1999, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

96. [בוטל]

97. [בוטל]

98. [בוטל]

99. *שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מחזור 2010–2012*, שפורסם בדצמבר 2013, תיקן את סעיף 5 כתוצאה מהתיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 3. ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לצירופי עסקים שהתיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 חל עליהם.

100. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 5 וביטל את סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

101. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 2 וביטל את סעיפים 97 ו-98. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

102. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

103. תקן דיווח כספי בינלאומי 17, שפורסם במאי 2017, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 17.

104. *הגדרה של מהותי* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8), שפורסם באוקטובר 2018, תיקן את סעיף 75. 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. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את התיקונים להגדרה של מהותי בסעיף 7 בתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולסעיפים 5 ו-6 בתקן חשבונאות בינלאומי 8.

105. *חוזים מכבידים – עלות לקיום חוזה*, שפורסם במאי 2020, הוסיף את סעיפים 68א ו-94א ותיקן את סעיף 69. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.