

# תקן דיווח כספי בינלאומי 18

## הצגה וגילוי בדוחות כספיים

### International Financial Reporting Standard 18

## Presentation and Disclosure in Financial Statements

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים פורסם באפריל 2024. מועד התחילה של התקן הוא 1 בינואר 2027. יישום מוקדם יותר מותר.

#### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 19 חברות בנות ללא אחריות דיווח ציבורית: גילויים (פורסם במאי 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו בגרסה זו של תקן דיווח כספי בינלאומי 18, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

## תוכן העניינים

החל מסעיף

	<b>תקן דיווח כספי בינלאומי 18</b>
	<b>הצגה וגילוי בדוחות כספיים</b>
1	<b>מטרת התקן</b>
2	<b>תחולה</b>
9	<b>דרישות כלליות לדוחות כספיים</b>
9	מטרה של דוחות כספיים
10	מערכת שלמה של דוחות כספיים
15	<b>התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים</b>
19	מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים או שניתן לו גילוי בביאורים
21	מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים
25	<b>זיהוי של הדוחות הכספיים</b>
28	<b>תדירות הדיווח</b>
30	<b>עקביות ההצגה, הגילוי והסיווג</b>
31	<b>מידע השוואתי</b>
33	שינוי במדיניות חשבונאית, הצגה מחדש למפרע או סיווג מחדש
41	<b>קיבוץ ופיצול</b>
41	עקרונות לקיבוץ ולפיצול
44	קיזוז
46	<b>דוח על הרווח או הפסד</b>
47	<b>קטגוריות בדוח על הרווח או הפסד</b>
49	ישויות עם פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות
52	קטגוריה התפעולית
53	קטגוריית ההשקעה
59	קטגוריית המימון
67	קטגוריית המסים על ההכנסה
68	קטגוריית הפעילויות שהופסקו
69	<b>סיכומים וסיכומי ביניים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד</b>
75	<b>פריטים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד או שיינתן להם גילוי בביאורים</b>
78	הצגה וגילוי של הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית
86	<b>דוח המציג רווח כולל</b>
88	רווח כולל אחר
96	<b>דוח על המצב הכספי</b>

## תוכן העניינים (המשך)

החל מסעיף

96	סיווג של נכסים ושל התחייבויות כשוטפים או כלא שוטפים
99	נכסים שוטפים
101	התחייבויות שוטפות
103	פריטים שיוצגו בדוח על המצב הכספי או שיינתן להם גילוי בביאורים
107	דוח על השינויים בהון
107	מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון
109	מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או שיינתן לו גילוי בביאורים
113	ביאורים
113	מבנה
117	מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה
117	זיהוי של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה
121	גילוי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה
126	הון
130	גילויים אחרים
	<b>נספחים:</b>
	א מונחים מוגדרים
	ב הנחיות יישום
	ג מועד תחילה והוראות מעבר
	ד תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים
	אישור על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים*
	דוגמאות להמחשה*
	<b>נספח:</b>
	תיקונים להנחיות לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*
	בסיס למסקנות*
	דעות מנוגדות*
	<b>נספח:</b>
	תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*

\* לא תורגם לעברית

## תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים מפורט בסעיפים 1–132 ובנספחים א–ד. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. סעיפים המובאים בכתב מודגש, מצהירים את העקרונות העיקריים. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים בכתב נטוי בפעם הראשונה שהם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. יש לקרוא את התקן בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

### מטרת התקן

1. תקן זה מפרט דרישות להצגה ולגילוי של מידע בדוחות כספיים למטרות כלליות (דוחות כספיים) כדי לעזור להבטיח שהם מספקים מידע רלוונטי המייצג נאמנה את הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של ישות.

### תחולה

2. ישות תיישם תקן זה בהצגה ובגילוי מידע בדוחות כספיים המוכנים בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.
3. תקן זה מפרט דרישות כלליות וספציפיות להצגה של מידע בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים, בדוח על המצב הכספי ובדוח על השינויים בהון. תקן זה מפרט גם דרישות לגילוי מידע בביאורים. תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי המזומנים מפרט דרישות להצגה ולגילוי של מידע על תזרימי מזומנים. אולם, הדרישות הכלליות לדוחות כספיים בסעיפים 9–43 ו-113–114 חלות על הדוח על תזרימי המזומנים.
4. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים מפרטים את דרישות ההכרה, המדידה, ההצגה והגילוי לעסקאות ספציפיות ולאירועים אחרים ספציפיים.
5. תקן זה אינו חל על ההצגה ועל הגילוי של מידע בדוחות כספיים בנייים תמציתיים המוכנים תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות בנייים. אולם, סעיפים 41–45 ו-117–125 חלים על דוחות כספיים כאלה.

6. תקן זה משתמש במינוח אשר מתאים לישויות מוכוונות-רווח (profit-oriented), כולל ישויות עסקיות במגזר הציבורי. אם ישויות, שלהן פעילויות שאינן למטרת רווח במגזר הפרטי או במגזר הציבורי, מיישמות תקן זה, ייתכן שהן יצטרכו לתקן את התיאורים שנעשה בהם שימוש עבור סעיפים (line items) מסוימים, קטגוריות מסוימות, סיכומי ביניים מסוימים או סיכומים מסוימים בדוחות הכספיים וכן עבור הדוחות הכספיים עצמם.
7. באופן דומה, ייתכן שישויות שאין להן הון כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה (לדוגמה, קרנות נאמנות אחדות) וישויות שהון המניות שלהן אינו הון (לדוגמה, אגודות שיתופיות אחדות) יצטרכו להתאים את ההצגה בדוחות הכספיים של זכויות החברים או של זכויות המחזיקים ביחידות ההשתתפות (unitholders).
8. ישויות רבות מספקות סקירה כספית על ידי ההנהלה, שהיא נפרדת מהדוחות הכספיים (ראה סעיף 10), אשר מתארת ומסבירה את המאפיינים העיקריים של הביצועים הכספיים ושל המצב הכספי של הישות, כמו גם את אי-הוודאויות העיקריות שבפניהן היא ניצבת. סקירה כזו אינה בתחולת תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

## דרישות כלליות לדוחות כספיים

### מטרה של דוחות כספיים

9. המטרה של דוחות כספיים היא לספק מידע כספי לגבי נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות של ישות מדווחת שהוא שימושי למשתמשים בדוחות כספיים בבחינת תחזיות לתזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו לישות ובבחינת אופן ניהול המשאבים הכלכליים על ידי ההנהלה.

### מערכת שלמה של דוחות כספיים

10. מערכת שלמה של דוחות כספיים מורכבת מ:
- (א) דוח (או דוחות) על הביצועים הכספיים לתקופת הדיווח (ראה סעיף 12);
- (ב) דוח על המצב הכספי לסוף תקופת הדיווח;
- (ג) דוח על השינויים בהון לתקופת הדיווח;
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים לתקופת הדיווח;

- (ה) **ביאורים לתקופת הדיווח;**
- (ו) **מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 31–32; וכן**
- (ז) **דוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת אם נדרש על ידי סעיף 37.**
11. הדוחות המפורטים בסעיפים 10(א)–10(ד) (והמידע ההשוואתי שלהם) מכונים **דוחות כספיים עיקריים**. ישות רשאית להשתמש בכותרות עבור הדוחות השונות מהכותרות שנעשה בהן שימוש בתקן זה. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "מאזן" במקום "דוח על המצב הכספי". נוסף על כך, אף על פי שתקן זה משתמש במונחים כמו "רווח כולל אחר", "רווח או הפסד" ו"סך הכול רווח כולל", ישות רשאית להשתמש במונחים אחרים כדי לתייג את הסיכומים, סיכומי הביניים והסעיפים הנדרשים על ידי תקן זה, כל עוד הם מתויגים באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים של הפריטים, כפי שנדרש על ידי סעיף 43. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש במונח "רווח נקי" כדי לתייג "רווח או הפסד".
12. ישות תציג את הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים שלה:
- (א) כדוח יחיד על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, שבו רווח או הפסד ורווח כולל אחר מוצגים בשני חלקים – אם חלופה זו נבחרה, ישות תציג את החלק של הרווח או הפסד ראשון ומיד לאחריו את החלק של הרווח הכולל האחר; או
- (ב) כדוח על הרווח או הפסד ודוח נפרד המציג רווח כולל אשר יתחיל ברווח או הפסד – אם חלופה זו נבחרה, הדוח על הרווח או הפסד יוצג מיד לפני הדוח המציג רווח כולל.
13. בתקן זה:
- (א) החלק של רווח או הפסד המתואר בסעיף 12(א) והדוח על הרווח או הפסד המתואר בסעיף 12(ב) מכונים הדוח על הרווח או הפסד; וכן
- (ב) החלק של הרווח הכולל האחר המתואר בסעיף 12(א) והדוח המציג רווח כולל המתואר בסעיף 12(ב) מכונים הדוח המציג רווח כולל.
14. ישות תציג כל אחד מהדוחות הכספיים העיקריים באותה מידה של הבלטה במערכת שלמה של דוחות כספיים.

## התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים

15. כדי להשיג את המטרה של דוחות כספיים (ראה סעיף 9), ישות מציגה מידע בדוחות הכספיים העיקריים ונותנת גילוי למידע בביאורים. ישות צריכה להציג או לתת גילוי רק למידע מהותי (ראה סעיפים 19 ו-11ב-5).

16. התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמציות מובנות של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים שהוכרו של ישות מדווחת, שהן שימושיות למשתמשים בדוחות כספיים עבור:

(א) השגת סקירה כללית ניתנת להבנה של הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים שהוכרו של הישות;

(ב) ביצוע השוואות בין ישויות וכן בין תקופות דיווח עבור אותה ישות; וכן

(ג) זיהוי פריטים או תחומים שמשתמשים בדוחות כספיים עשויים לרצות מידע נוסף לגביהם בביאורים.

17. התפקיד של הביאורים הוא לספק מידע מהותי הנחוץ כדי:

(א) לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים (ראה סעיף 6); וכן

(ב) להשלים את הדוחות הכספיים העיקריים עם מידע נוסף כדי להשיג את המטרה של דוחות כספיים (ראה סעיף 7).

18. ישות תשתמש בתפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים המתוארים בסעיפים 16–17 כדי לקבוע אם לכלול מידע בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים. התפקידים השונים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים משמעים שהמידה שבה נדרש מידע בביאורים שונה מהמידה שבה נדרש מידע בדוחות הכספיים העיקריים. ההבדלים משמעים:

(א) שכדי לספק את התמציות המובנות המתוארות בסעיף 16, מידע המסופק בדוחות הכספיים העיקריים הוא מקובץ יותר מאשר מידע המסופק בביאורים; וכן

(ב) שכדי לספק את המידע המתואר בסעיף 17, מידע מפורט יותר לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות

ותזרימי המזומנים של הישות, כולל פיצול של מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים, מסופק בביאורים.

### **מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים או שניתן לו גילוי בביאורים**

19. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים מפרטים מידע שנדרש להציגו בדוחות הכספיים העיקריים או לתת לו גילוי בביאורים. ישות אינה צריכה לספק הצגה או גילוי ספציפיים הנדרשים על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים אם המידע הנובע מהצגה או מגילוי אלה אינו מהותי. זה המקרה גם אם תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים מכילים רשימה של דרישות ספציפיות או מתארים אותן כדרישות מינימום.
20. ישות תשקול אם לספק גילויים נוספים, כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ההשפעה של עסקאות ושל אירועים אחרים ותנאים אחרים על המצב הכספי של הישות ועל הביצועים הכספיים שלה.

### **מידע המוצג בדוחות הכספיים העיקריים**

21. סעיף 16 קובע שהתפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמציות מובנות שהן שימושיות למטרות המפורטות באותו סעיף (יכוננו להלן *תמצית מובנית שימושית*). ישות תשתמש בתפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים כדי לקבוע איזה מידע מהותי להציג בדוחות אלה, כמפורט בסעיפים 22–24.
22. כדי לספק תמצית מובנית שימושית בדוח כספי עיקרי, ישות תציית לדרישות ספציפיות אשר קובעות את המבנה של הדוח. הדרישות הספציפיות הן:
- (א) לגבי הדוח על הרווח או הפסד – הדרישות בסעיפים 47, 69, 76 ו-78;
- (ב) לגבי הדוח המציג רווח כולל – הדרישות בסעיפים 86–88;
- (ג) לגבי הדוח על המצב הכספי – הדרישות בסעיפים 96 ו-104;
- (ד) לגבי הדוח על השינויים בהון – הדרישות בסעיף 107; וכן
- (ה) לגבי הדוח על תזרימי המזומנים – הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 7.

23. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים דורשים שסעיפים ספציפיים יוצגו בנפרד בדוחות הכספיים העיקריים (לדוגמה, סעיפים 75 ו-103 לתקן זה). ישות אינה צריכה להציג בנפרד סעיף בדוח כספי עיקרי אם הצגה כזו אינה נחוצה כדי שהדוח יספק תמצית מובנית שימושית. זה המקרה גם אם תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים מכילים רשימה של סעיפים נדרשים ספציפיים או מתארים את הסעיפים כדרישות מינימום (ראה סעיף 8).

24. ישות תציג סעיפים נוספים וסיכומי ביניים נוספים אם הצגות כאלה נחוצות כדי שדוח כספי עיקרי יספק תמצית מובנית שימושית. כאשר ישות מציגה סעיפים נוספים או סיכומי ביניים נוספים, סעיפים אלה וסיכומי ביניים אלה (ראה סעיף 9):

(א) יהיו מורכבים מסכומים שהוכרו ושנמדדו בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים;

(ב) יתאימו למבנה הדוח שנוצר על ידי הדרישות המפורטות בסעיף 22;

(ג) יהיו עקביים מתקופה לתקופה, בהתאם לסעיף 30; וכן

(ד) יוצגו במידה של הבלטה שאינה עולה על זו של הסיכומים ושל סיכומי הביניים הנדרשים על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

## זיהוי של הדוחות הכספיים

25. ישות תזהה בבידור את הדוחות הכספיים ותבדיל אותם ממידע אחר שנכלל באותו מסמך שפורסם (ראה סעיף 10).

26. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים חלים רק על דוחות כספיים, ואינם חלים בהכרח על מידע אחר המסופק בדוח שנתי, במסמך המוגש לרשות פיקוח (regulatory filing) או במסמך אחר. לפיכך, חשוב שמשתמשים בדוחות כספיים יוכלו להבדיל מידע שהוכן תוך שימוש בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ממידע אחר שעשוי להיות שימושי למשתמשים אך אינו כפוף לדרישות אלה.

27. ישות תזהה בבידור כל דוח כספי עיקרי ואת הביאורים. נוסף על כך, ישות תיתן גילוי באופן בולט למידע המפורט להלן ותחזור עליו במידת הצורך כדי שהמידע המסופק יהיה ניתן להבנה:

(א) שם הישות המדווחת או אמצעי אחר לזיהוי, וכל שינוי במידע זה מסוף תקופת הדיווח הקודמת;

(ב) אם הדוחות הכספיים הם של ישות אינדיווידואלית או של קבוצה של ישויות;

- (ג) המועד של סוף תקופת הדיווח או התקופה שמכוסה על ידי הדוחות הכספיים;
- (ד) מטבע ההצגה, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ; וכן
- (ה) מידת העיגול (rounding) שנעשה בה שימוש לסכומים בדוחות הכספיים (ראה סעיף 11).

### תדירות הדיווח

28. ישות תספק מערכת שלמה של דוחות כספיים לפחות אחת לשנה. כאשר ישות משנה את סוף תקופת הדיווח שלה ומספקת דוחות כספיים לתקופה ארוכה יותר או קצרה יותר משנה אחת, ישות תיתן גילוי, נוסף על התקופה שכוסתה על ידי הדוחות הכספיים:

- (א) לסיבה לשימוש בתקופה ארוכה יותר או קצרה יותר; וכן
- (ב) לעובדה שהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים אינם ניתנים להשוואה באופן מלא.

29. באופן רגיל, ישות מכינה דוחות כספיים באופן עקבי לתקופה של שנה אחת. אולם, מסיבות מעשיות, ישויות אחדות מעדיפות לדווח, לדוגמה, לתקופה של 52 שבועות. תקן זה אינו מונע נוהג זה.

### עקביות ההצגה, הגילוי והסיווג

30. ישות תשמור על ההצגה, הגילוי והסיווג של פריטים בדוחות הכספיים מתקופת דיווח אחת לזו שלאחריה, אלא אם כן:

- (א) בעקבות שינוי משמעותי במהות של הפעילויות של הישות או בעקבות סקירה של הדוחות הכספיים שלה, ברור שהצגה, גילוי או סיווג אחרים יהיו מתאימים יותר בהתחשב בקריטריונים לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים (ראה סעיף 12ב); או
- (ב) תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי דורש שינוי בהצגה, בגילוי או בסיווג.

### מידע השוואתי

31. ישות תספק מידע השוואתי (כלומר, מידע לתקופת הדיווח הקודמת) לגבי כל הסכומים המדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת,

למעט כאשר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים מתירים או דורשים אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי אם הוא נחוץ להבנת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת (ראה סעיף ב13).

32. ישות תציג תקופת דיווח שוטפת ותקופה קודמת בכל אחד מהדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים. סעיפים ב14–ב15 מפרטים דרישות המתייחסות למידע השוואתי נוסף.

### שינוי במדיניות חשבונאית, הצגה מחדש למפרע או סיווג מחדש

33. אם ישות משנה את ההצגה, את הגילוי או את הסיווג של פריטים בדוחותיה הכספיים, היא תסווג מחדש מספרי השוואה, אלא אם כן סיווג מחדש הוא לא מעשי. כאשר ישות מסווגת מחדש מספרי השוואה, היא תיתן גילוי (כולל לתחילת התקופה הקודמת):

(א) למהות של הסיווג מחדש;

(ב) לסכום של כל פריט או של כל סוג (class) של פריטים שסווגו מחדש; וכן

(ג) לסיבה לסיווג מחדש.

34. כאשר זה לא מעשי לסווג מחדש מספרי השוואה, ישות תיתן גילוי:

(א) לסיבה שבגינה הסכומים לא סווגו מחדש; וכן

(ב) למהות של התיאומים שהיו מבוצעים אם הסכומים היו מסווגים מחדש.

35. שיפור יכולת ההשוואה הבין-תקופתית של מידע מסייע למשתמשים בדוחות כספיים בקבלת החלטות כלכליות, בפרט על ידי מתן האפשרות לבחינה של מגמות במידע לצורכי חיזוי. בנסיבות אחדות, זה לא מעשי לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופת דיווח קודמת מסוימת כדי להשיג עקביות עם התקופה השוטפת. לדוגמה, ייתכן שישות לא אספה נתונים בתקופה הקודמת (בתקופות הקודמות) באופן שמאפשר סיווג מחדש, וייתכן שיהיה זה לא מעשי לשחזר את המידע.

36. תקן חשבונאות בינלאומי 8 קובע את התיאומים למידע השוואתי הנדרשים כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית או מתקנת טעות.

37. ישות תציג דוח שלישי על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת נוסף על המידע השוואתי הנדרש בסעיפים 31–32 אם:

- (א) היא מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע, מציגה מחדש למפרע פריטים בדוחותיה הכספיים או מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים; וכן
- (ב) ליישום למפרע, להצגה מחדש למפרע או לסיווג מחדש יש השפעה מהותית על המידע בדוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת.
38. בנסיבות המתוארות בסעיף 37, ישות תציג שלושה דוחות על המצב הכספי – דוח על המצב הכספי:
- (א) לסוף תקופת הדיווח השוטפת;
- (ב) לסוף התקופה הקודמת; וכן
- (ג) לתחילת התקופה הקודמת.
39. כאשר ישות נדרשת להציג דוח שלישי על המצב הכספי ביישום סעיף 37, היא תיתן גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 33–36 ועל ידי תקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, היא אינה צריכה לספק את הביאורים המתאימים לדוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת.
40. המועד של הדוח השלישי על המצב הכספי הזה יהיה תחילת התקופה הקודמת ללא קשר אם דוחות כספיים של ישות מספקים מידע השוואתי לתקופות מוקדמות יותר (כפי שמותר על ידי סעיפים 14–15).

## קיבוץ ופיצול

### עקרונות לקיבוץ ולפיצול

41. לצורכי תקן זה, פריט הוא נכס, התחייבות, מכשיר הוני או קרן הונית, הכנסה, הוצאה או תזרים מזומנים או קיבוץ כלשהו או פיצול כלשהו של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים כאלה. סעיף הוא פריט המוצג בנפרד בדוחות הכספיים העיקריים. למידע מהותי אחר לגבי פריטים ניתן גילוי בביאורים. אלא אם כן זה גובר על דרישות ספציפיות לקיבוץ או לפיצול בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, ישות (ראה סעיפים 16–23):
- (א) תסווג ותקבץ נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים לפריטים על בסיס מאפיינים משותפים;
- (ב) תפצל פריטים על בסיס מאפיינים שאינם משותפים;

(ג) **תקבץ או תפצל פריטים כדי להציג סעיפים בדוחות הכספיים העיקריים אשר ממלאים את התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים בהספקת תמציות מובנות שימושיות (ראה סעיף 16);**

(ד) **תקבץ או תפצל פריטים כדי לתת גילוי למידע בביאורים אשר ממלאים את התפקיד של הביאורים בהספקת מידע מהותי (ראה סעיף 17);** וכן

(ה) **תוודא שהקיבוץ והפיצול בדוחות הכספיים אינם מסווים מידע מהותי (ראה סעיף 33).**

42. ביישום העקרונות בסעיף 41, ישות תפצל פריטים כאשר המידע הנובע מכך הוא מהותי. אם ביישום סעיף 41(ג) ישות אינה מציגה מידע מהותי בדוחות הכספיים העיקריים, היא תיתן גילוי למידע בביאורים. סעיפים 79 ו-111 מפרטים דוגמאות להכנסות, הוצאות, נכסים, התחייבויות ופריטים של הון שעשויים להיות בעלי מאפיינים שונים דיים כך שהצגה בדוח על הרווח או הפסד או בדוח על המצב הכספי או גילוי בביאורים הם נחוצים כדי לספק מידע מהותי.

43. ישות תתייג ותתאר פריטים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים (כלומר, סיכומים, סיכומי ביניים וסעיפים) או פריטים שניתן להם גילוי בביאורים באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים של הפריט (ראה סעיפים 24–26). כדי לייצג נאמנה פריט, ישות תספק את כל התיאורים וההסברים הנחוצים למשתמש בדוחות כספיים להבין את הפריט. במקרים אחדים, ישות עשויה להידרש לכלול בתיאורים ובהסברים את המשמעות של המונחים שהישות משתמשת בהם ומידע לגבי האופן שבו היא קיבצה או פיצלה נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים.

## קיזוז

44. ישות לא תקיזז בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם כן הדבר נדרש או מותר על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי (ראה סעיפים 27–28).

45. ישות מדווחת בנפרד על נכסים והתחייבויות ועל הכנסות והוצאות. קיזוז בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים או בדוח על המצב הכספי, למעט כאשר הקיזוז משקף את המהות של העסקה או של האירוע האחר, מצמצם את היכולת של משתמשים להבין את העסקאות ואת האירועים האחרים והתנאים האחרים שהתרחשו ולבחון את תזרימי המזומנים העתידיים של הישות. מדידה של נכסים נטו בניכוי הפרשות לירידת שווי – לדוגמה, הפרשות להתיישנות בגין מלאי והפרשות הפסדי אשראי חזויים בגין נכסים פיננסיים – אינה קיזוז.

## דוח על הרווח או הפסד

46. ישות תכלול את כל הפריטים של הכנסה והוצאה בתקופת דיווח בדוח על הרווח או הפסד, אלא אם כן תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי דורש או מתיר אחרת (ראה סעיפים 88–95 ו-86ב).

### קטגוריות בדוח על הרווח או הפסד

47. ישות תסווג הכנסות והוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד באחת מחמש קטגוריות (ראה סעיף 29ב):

- (א) הקטגוריה התפעולית (ראה סעיף 52);
- (ב) קטגוריית ההשקעה (ראה סעיפים 53–58);
- (ג) קטגוריית המימון (ראה סעיפים 59–66);
- (ד) קטגוריית המסים על ההכנסה (ראה סעיף 67); וכן
- (ה) קטגוריית הפעילויות שהופסקו (ראה סעיף 68).

48. סעיפים 52–68 מפרטים דרישות לסיווג הכנסות והוצאות בקטגוריה התפעולית, בקטגוריית ההשקעה, בקטגוריית המימון, בקטגוריית המסים על ההכנסה ובקטגוריית הפעילויות שהופסקו. נוסף על כך, סעיפים 65–76 מפרטים דרישות לגבי אופן הסיווג לקטגוריות של הפרשי שער, של הרווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו ושל רווחים הפסדים בגין נגזרים ובגין מכשירים מגדרים מיועדים.

### ישויות עם פעילויות עסקיות מוגדרות

49. כדי לסווג הכנסות והוצאות בקטגוריה התפעולית, בקטגוריית ההשקעה ובקטגוריית המימון, ישות תבחן אם יש לה פעילות עסקית עיקרית מוגדרת – כלומר פעילות עסקית עיקרית של (ראה סעיפים 30ב–41):

- (א) השקעה בסוגים מסוימים של נכסים, המכונה להלן כהשקעה בנכסים (ראה סעיף 53); או
- (ב) הספקת מימון ללקוחות.

50. ביישום סעיפים 55–58 וסעיפים 65–66, ישות עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת מסווגת בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות אחדות, שהיו מסווגות בקטגוריית ההשקעה או בקטגוריית המימון, אילו הפעילות לא הייתה פעילות עסקית עיקרית.

51. אם ישות :
- (א) משקיעה בנכסים כפעילות עסקית עיקרית, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- (ב) מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- (ג) מזהה תוצאה שונה מהבחינה שלה אם היא משקיעה בנכסים או מספקת מימון ללקוחות כפעילויות עסקיות עיקריות (ראה סעיף 41ב), היא תיתן גילוי :
- (i) לעובדה שהתוצאה של הבחינה השתנתה ולמועד השינוי.
- (ii) לסכום ולסיווג של פריטים של הכנסות והוצאות לפני מועד השינוי בתוצאה של הבחינה בתקופה השוטפת ולאחריו ולסכום ולסיווג בתקופה הקודמת של פריטים שסיווגם השתנה בעקבות התוצאה השונה של הבחינה, אלא אם כן זה לא מעשי לעשות זאת. אם ישות אינה נותנת גילוי למידע מאחר שזה לא מעשי לעשות זאת, הישות תיתן גילוי לעובדה זו.

### הקטגוריה התפעולית

52. ישות תסווג בקטגוריה התפעולית את כל ההכנסות וההוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד שאינן מסווגות (ראה סעיף 42ב):
- (א) בקטגוריית ההשקעה;
- (ב) בקטגוריית המימון;
- (ג) בקטגוריית המסים על ההכנסה; או
- (ד) בקטגוריית הפעילויות שהופסקו.

### קטגוריית ההשקעה

53. למעט כנדרש על ידי סעיפים 55–58 לגבי ישות שיש לה פעילות עסקית עיקרית מוגדרת, ישות תסווג בקטגוריית ההשקעה הכנסות והוצאות המפורטות בסעיף 54 מ:
- (א) השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות לא מאוחדות (ראה סעיפים 43–44ב);
- (ב) מזומנים ושווי מזומנים; וכן

(ג) נכסים אחרים אם הם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות (ראה סעיפים 45–49).

54. ההכנסות וההוצאות מהנכסים שזוהו בסעיף 53 שישות תסווג בקטגוריית ההשקעה מורכבות מהסכומים שנכללו בדוח על הרווח או הפסד (ראה סעיף 47) של:

(א) ההכנסות שהופקו מהנכסים;

(ב) ההכנסות וההוצאות הנובעות מהמדידה לראשונה ומהמדידה העוקבת של הנכסים, כולל בגריעה של הנכסים; וכן

(ג) ההוצאות התוספתיות הניתנות לייחוס במישרין לרכישה ולמימוש של הנכסים – לדוגמה, עלויות עסקה ועלויות למכירה של הנכסים.

### ישויות עם פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות

55. לגבי הנכסים המפורטים בסעיף 53(א) (כלומר השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות לא מאוחדות) אשר ישות משקיעה בהם כפעילות עסקית עיקרית (ראה סעיף 38), הישות תסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54:

(א) בקטגוריית ההשקעה, אם הנכסים מטופלים תוך יישום שיטת השווי המאזני (ראה סעיפים 43(א) ו-44(א)); או

(ב) בקטגוריה התפעולית, אם הנכסים אינם מטופלים תוך יישום שיטת השווי המאזני (ראה סעיפים 43(ב)–(ג) ו-44(ב)–(ג)).

56. לגבי הנכסים המפורטים בסעיף 53(ב) (כלומר, מזומנים ושווי מזומנים), ישות תסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54 בקטגוריית ההשקעה, אלא אם כן:

(א) היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בנכסים פיננסיים שבתחולת סעיף 53(ג) – במקרה כזה היא תסווג את ההכנסות וההוצאות בקטגוריה התפעולית.

(ב) היא אינה מקיימת את הדרישות ב-4(א), אך מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית – במקרה כזה היא תסווג:

(i) את ההכנסות וההוצאות ממזומנים ושווי מזומנים אשר מתייחסות להספקת מימון ללקוחות, לדוגמה מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים לדרישות פיקוח מתייחסות – בקטגוריה התפעולית.

(ii) את ההכנסות וההוצאות ממזומנים שווי מזומנים אשר אינן מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – על ידי יישום בחירת מדיניות חשבונאית לסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54 בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית ההשקעה. בחירת המדיניות החשבונאית תהיה עקבית עם זו שבוצעה על ידי הישות לצורך המדיניות החשבונאית המתייחסת להכנסות והוצאות מהתחייבויות בסעיף 65(א)(ii).

57. אם ישות ביישום סעיף 56(ב) אינה יכולה להבדיל בין מזומנים ושווי מזומנים המתוארים בסעיף 56(ב)(i) לבין אלה המתוארים בסעיף 56(ב)(ii), היא תיישם את בחירת המדיניות החשבונאית בסעיף 56(ב)(ii) לסיווג הכנסות והוצאות מכל המזומנים ושווי מזומנים בקטגוריה התפעולית.

58. לגבי הנכסים המפורטים בסעיף 53(ג) (כלומר נכסים אחרים אם הם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות) שישות משקיעה בהם כפעילות עסקית עיקרית (ראה סעיף 40), הישות תסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 54 בקטגוריה התפעולית.

### קטגוריית המימון

59. כדי לקבוע אילו הכנסות והוצאות לסווג בקטגוריית המימון, ישות תבחין בין:

(א) התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון (ראה סעיפים 50–51); לבין

(ב) התחייבויות פרט לאלה המתוארות ב- (א) – כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון (ראה סעיף 53).

60. לגבי ההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(א) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון), למעט כמפורט בסעיפים 63–66, ישות תסווג בקטגוריית המימון את הסכומים שנכללו בדוח על הרווח או הפסד בגין:

(א) הכנסות והוצאות הנובעות מהמדידה לראשונה ומהמדידה עוקבת של ההתחייבויות, כולל בגריעה של ההתחייבויות (ראה סעיף 52); וכן

(ב) ההוצאות התוספתיות הניתנות לייחוס במישרין להנפקה ולסילוק של ההתחייבויות – לדוגמה, עלויות עסקה.

61. לגבי ההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(ב) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון), למעט כמפורט בסעיפים 63–64, ישות תסווג בקטגוריית המימון:

(א) הכנסות ריבית והוצאות ריבית, אך רק אם הישות מזהה הכנסות והוצאות כאלה לצורך יישום דרישות אחרות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים; וכן

(ב) הכנסות והוצאות הנובעות משינויים בשיעורי הריבית, אך רק אם הישות מזהה הכנסות והוצאות כאלה לצורך יישום דרישות אחרות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

62. סעיפים 56–57 מפריטים איך על ישות ליישם את הדרישות בסעיפים 59–61 לחוזים מעורבים הכוללים חוזה מארח שהוא התחייבות.

63. הדרישות בסעיפים 60–61 אינן חלות על רווחים או הפסדים בגין נגזרים ובגין מכשירים מגדרים מיועדים. ישות תיישם את סעיפים 70–76 לסיווג רווחים והפסדים כאלה.

64. ישות לא תכלול בקטגוריית המימון ותסווג בקטגוריה התפעולית:

(א) הכנסות והוצאות מחוזי השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפקו אשר הוכרו ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (ראה סעיף 58); וכן

(ב) הכנסות מימון והוצאות מימון מביטוח שנכללו בדוח על הרווח או הפסד ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח.

### *ישויות עם פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות*

65. אם ישות מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, היא תסווג הכנסות והוצאות (ראה סעיף 59):

(א) מההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(א) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון):

(i) אם ההתחייבויות מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – בקטגוריה התפעולית.

(ii) אם ההתחייבויות אינן מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – על ידי יישום בחירת מדיניות חשבונאית לסווג את ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 60 בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית המימון. בחירת המדיניות החשבונאית תהיה עקבית עם זו שבוצעה על ידי הישות לצורך המדיניות החשבונאית המתייחסת להכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בסעיף 56(ב)(ii).

(ב) מההתחייבויות המפורטות בסעיף 59(ב) (כלומר, התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון):

(i) אם ההכנסות וההוצאות מפורטות בסעיף 61 – בקטגוריית המימון; או

(ii) אם ההכנסות וההוצאות אינן מפורטות בסעיף 61 – בקטגוריה התפעולית.

66. אם ישות ביישום סעיף 65(א) אינה יכולה להבדיל בין ההתחייבויות המתוארות בסעיף 65(א)(i) לבין אלה בסעיף 65(א)(ii), היא תיישם את בחירת המדיניות החשבונאית בסעיף 65(א)(ii) לסיווג הכנסות והוצאות מכל התחייבויות כאלה בקטגוריה התפעולית.

### קטגוריית המסים על ההכנסה

67. ישות תסווג בקטגוריית המסים על ההכנסה הוצאות מסים או הכנסות מסים אשר נכללות בדוח על הרווח או הפסד ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 12 *מסים על ההכנסה*, וכן הפרשי שער קשורים כלשהם (ראה סעיפים 65–68).

### קטגוריית הפעילויות שהופסקו

68. ישות תסווג בקטגוריית הפעילויות שהופסקו הכנסות והוצאות מפעילויות שהופסקו כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 5 *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו*.

### סיכומים וסיכומי ביניים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד

69. ישות תציג סיכומים וסיכומי ביניים בדוח על הרווח או הפסד עבור:

(א) *דוח או הפסד תפעולי* (ראה סעיף 70);

(ב) *דוח או הפסד לפני מימון ומסים על ההכנסה* (ראה סעיף 71), בכפוף לסעיף 73; וכן

(ג) *רווח או הפסד* (ראה סעיף 72).

70. רווח או הפסד תפעולי מורכב מכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית.

71. רווח או הפסד לפני מימון ומסים על ההכנסה מורכב:

- (א) מרווח או הפסד תפעולי; וכן
- (ב) מכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה.
72. רווח או הפסד הוא הסיכום של ההכנסות בניכוי ההוצאות הכלולות בדוח על הרווח או הפסד. בהתאם לכך, הוא מורכב מכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בכל הקטגוריות בדוח על הרווח או הפסד (ראה סעיף 47).
73. ישות לא תיישם את סעיף 69(ב) אם היא מיישמת את המדיניות החשבונאית המפורטת בסעיף 65(א)(ii) לסיווג בקטגוריה התפעולית של הכנסות והוצאות מהתחייבויות שאינן כרוכות בהספקת מימון ללקוחות. אולם, ישות כזו תיישם את סעיף 24 כדי לקבוע אם להציג סיכום ביניים נוסף לאחר רווח תפעולי ולפני קטגוריית המימון. לדוגמה, הישות תציג סיכום ביניים עבור רווח או הפסד תפעולי והכנסות והוצאות מהשקעות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, אם הישות קובעת שזה נחוץ כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הכנסותיה והוצאותיה.
74. אם ישות המתוארת בסעיף 73 מציגה סיכום ביניים נוסף המורכב מרווח או הפסד תפעולי ומכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה, היא לא תתייג את סיכום הביניים באופן שירמז שסיכום הביניים אינו כולל סכומי מימון, כמו "רווח לפני מימון". ביישום סעיף 43, הישות תתייג את סיכום הביניים באופן שמייצג נאמנה את הסכומים הכלולים בסיכום הביניים.

## **פריטים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד או שיינתן להם גילוי בביאורים**

75. ישות תציג בדוח על הרווח או הפסד סעיפים עבור (ראה סעיף 77):
- (א) סכומים הנדרשים על ידי תקן זה, כלומר:
- (i) הכנסות, תוך הצגה בנפרד של הסעיפים המתוארים ב-(ב)(i) וב-(ג)(i);
- (ii) הוצאות תפעוליות, תוך הצגה בנפרד של סעיפים כנדרש על ידי סעיפים 78 ו-82(א);
- (iii) חלק ברווח או הפסד של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני;
- (iv) הוצאה או הכנסה של מסים על ההכנסה; וכן

- (v) סכום יחיד עבור הסיכום של פעילויות שהופסקו (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 5);
- (ב) סכומים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כלומר:
- (i) הכנסות ריבית שחושבו תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית;
- (ii) הפסדים מירידת ערך (כולל ביטולים של הפסדים מירידת ערך או רווחים מירידת ערך) שנקבעו בהתאם לתת-פרק 5.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9;
- (iii) רווחים והפסדים הנובעים מגריעה של נכסים פיננסיים שנמדדו בעלות מופחתת;
- (iv) רווח או הפסד כלשהם הנובעים מההפרש בין השווי ההוגן של נכס פיננסי לבין העלות המופחתת הקודמת שלו במועד של הסיווג מחדש ממדידה לפי עלות מופחתת למדידה לפי שווי הוגן דרך רווח או הפסד; וכן
- (v) רווח או הפסד מצטברים כלשהם שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר אשר מסווגים מחדש לרווח או הפסד במועד של הסיווג מחדש של נכס פיננסי ממדידה בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר למדידה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד; וכן
- (ג) סכומים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 17, כלומר:
- (i) הכנסות ביטוח;
- (ii) הוצאות שירותי ביטוח מחוזים שהונפקו שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17;
- (iii) הכנסות או הוצאות מחוזי ביטוח משנה מוחזקים;
- (iv) הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח מחוזים שהונפקו שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17; וכן
- (v) הכנסות מימון או הוצאות מימון מחוזי ביטוח משנה מוחזקים.
76. ישות תציג בדוח על הרווח או הפסד (מחוץ לכל הקטגוריות המתוארות בסעיף 47) הקצאה של רווח או הפסד לתקופת הדיווח הניתן לייחוס:
- (א) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

**(ב) זעלים של החברה האם.**

77. סעיפים 78–79 מפרטים דרישות לגבי האופן שבו ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבוע אם להציג סעיפים נוספים בדוח על הרווח או הפסד או לתת גילוי לפרטיטים בביאורים.

**הצגה וגילוי של הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית**

78. בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, ישות תסווג ותציג הוצאות בסעיפים באופן שמספק את התמצית המובנית השימושית ביותר של הוצאותיה, תוך שימוש באחד ממאפיינים אלה או בשניהם (ראה סעיפים 80–85):

**(א) המהות של הוצאות; או****(ב) מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות.**

79. כל סעיף יחיד יורכב מהוצאות תפעוליות שיקובצו על בסיס של רק אחד מהמאפיינים האלה, אך אותו מאפיין אינו חייב לשמש כבסיס לקיבוץ של כל הסעיפים (ראה סעיף 81).

80. בסיווג הוצאות לפי מהות, ישות מספקת מידע לגבי הוצאות תפעוליות המתייחסות למהות של המשאבים הכלכליים שנצרכו כדי להגשים את הפעילויות של הישות ללא התייחסות לפעילויות שבהתייחס אליהן נצרכו המשאבים הכלכליים האלה. מידע כזה כולל מידע לגבי הוצאת חומרי גלם, הוצאת הטבות עובד, פחת והפחתה.

81. בסיווג הוצאות לפי מאפיין פעילות בישות, ישות מקצה ומקבצת הוצאות תפעוליות לפי הפעילות שאליה מתייחסים המשאבים הכלכליים שנצרכו. לדוגמה, עלות המכירות היא סעיף לפי מאפיין פעילות אשר משלב הוצאות המתייחסות לפעילויות הייצור או לפעילויות אחרות מפיקות-הכנסות כמו: הוצאת חומרי גלם, הוצאת הטבות עובד, פחת והפחתה. לפיכך, כאשר ישות מסווגת הוצאות לפי מאפיין פעילות, ישות עשויה:

(א) להקצות למספר סעיפים לפי מאפיין פעילות (כמו עלות המכירות ומחקר ופיתוח) הוצאות המתייחסות למשאבים כלכליים שיש להם אותה מהות (כמו הוצאת הטבות עובד); וכן

(ב) לכלול בסעיף יחיד לפי מאפיין פעילות הקצאה של הוצאות המתייחסות למשאבים כלכליים שיש להם מהות שונה (כמו הוצאת חומרי גלם, הוצאת הטבות עובד, פחת והפחתה).

82. אם ישות מציגה סעיף או מספר סעיפים אשר מורכבים מהוצאות המסווגות לפי מאפיין פעילות בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, היא:

(א) תציג סעיף נפרד עבור עלות המכירות שלה, אם הישות מסווגת הוצאות תפעוליות לפי מאפייני פעילות אשר כוללים מאפיין פעילות של עלות המכירות. סעיף זה יכלול את סך הכול הוצאת המלאי המתוארת בסעיף 38 לתקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי.

(ב) תיתן גילוי לתיאור איכותי של מהות ההוצאות שנכללו בכל סעיף לפי מאפיין פעילות.

83. ישות המציגה סעיף או מספר סעיפים אשר מורכבים מהוצאות המסווגות לפי מאפיין פעילות בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, תיתן גם גילוי בביאור יחיד:

(א) לסיכום של כל אחד מאלה:

(i) פחת, המורכב מהסכומים שגילויים נדרש על ידי סעיף 73(ה)(vii) לתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע, על ידי סעיף 79(ד)(iv) לתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה ועל ידי סעיף 53(א) לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות;

(ii) הפחתה, המורכבת מהסכום שגילויים נדרש על ידי סעיף 118(ה)(vi) לתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים;

(iii) הטבות עובד, המורכבות מהסכום של הטבות עובד שהוכרו על ידי ישות ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד ואת הסכום עבור שירותים שהתקבלו מעובדים שהוכרו על ידי ישות ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות;

(iv) הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך, המורכבים מהסכומים שגילויים נדרש על ידי סעיפים 126(א) ו-126(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים; וכן

(v) הורדות ערך וביטולים של הורדות ערך של מלאי, המורכבים מהסכומים שגילויים נדרש על ידי סעיפים 36(ה) ו-36(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 2; וכן

(ב) לגבי כל סיכום המפורט ב-(א)(i)-(v):

(i) הסכום המתייחס לכל סעיף בקטגוריה התפעולית (ראה סעיף 84); וכן

(ii) רשימה של סעיפים כלשהם מחוץ לקטגוריה התפעולית אשר כוללים אף הם סכומים המתייחסים לסיכום.

84. סעיף 41 דורש מישות לפצל פריטים כדי לספק מידע מהותי. אולם, ישות המיישמת את סעיף 83 פטורה ממתן גילוי:

(א) בהתייחס לסעיפים לפי מאפיין פעילות שהוצגו בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד – למידע מפורצל לגבי הסכומים של הוצאות לפי מהות שנכללו בכל סעיף, מעבר לסכומים המפורטים בסעיף 83; וכן

(ב) בהתייחס להוצאות לפי מהות שקיימת לגביהן באופן ספציפי דרישה על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי לתת גילוי בביאורים – למידע מפורצל לגבי הסכומים של ההוצאות שנכללו בכל סעיף לפי מאפיין פעילות המוצג בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, מעבר לסכומים המפורטים בסעיף 83.

85. הפטור בסעיף 84 מתייחס לפיצול של הוצאות תפעוליות. אולם, ישות אינה פטורה מיישום דרישות גילוי ספציפיות המתייחסות להוצאות אלה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

## **דוח המציג רווח כולל**

86. ישות תציג בדוח המציג רווח כולל סיכומים עבור:

(א) רווח או הפסד;

(ב) רווח כולל אחר (ראה סעיפים 86ב–87ב); וכן

(ג) רווח כולל, שהוא הסיכום של רווח או הפסד ושל רווח כולל אחר.

87. ישות תציג הקצאה של רווח כולל לתקופת הדיווח הניתן לייחוס:

(א) לזכויות שאינן מקנות שליטה; וכן

(ב) לבעלים של החברה האם.

## **רווח כולל אחר**

88. ישות תסווג הכנסות והוצאות הנכללות בדוח המציג רווח כולל לאחת משתי קטגוריות:

(א) הכנסות והוצאות שישווגו מחדש לרווח או הפסד כאשר תנאים ספציפיים מתקיימים; וכן

(ב) הכנסות והוצאות שלא ישווגו מחדש לרווח או הפסד.

89. **ישות תציג, בכל אחת מהקטגוריות של הדוח המציג רווח כולל, סעיפים עבור:**

(א) החלק ברווח כולל אחר של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני; וכן

(ב) פריטים אחרים של רווח כולל אחר.

90. **ישות תציג בדוח המציג רווח כולל תיאומים בגין סיווג מחדש, המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר או תיתן להם גילוי בביאורים (ראה סעיפים 88ב–89).**

91. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים קובעים אם ומתי סכומים שנכללו קודם לכן ברווח כולל אחר מסווגים מחדש לרווח או הפסד. סיווגים מחדש כאלה מכונים בתקן זה תיאומים בגין סיווג מחדש. ישות כוללת תיאום בגין סיווג מחדש יחד עם הרכיב המתייחס של רווח כולל אחר בתקופה שבה התיאום מסווג מחדש לרווח או הפסד. ייתכן שישות כללה סכומים אלה בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות ברווח כולל אחר כרווחים שלא מומשו. ישות תנכה רווחים שלא מומשו אלה מרווח כולל אחר בתקופה שבה הרווחים שמומשו מסווגים מחדש לרווח או הפסד, כדי להימנע מהכללה כפולה שלהם בסך הכול רווח כולל.

92. ישות הנותנת גילוי לתיאומים בגין סיווג מחדש בביאורים תציג בדוח המציג רווח כולל את הפריטים של רווח כולל אחר לאחר תיאומים בגין סיווג מחדש מתייחסים כלשהם.

93. **ישות תציג בדוח המציג רווח כולל את סכום המסים על ההכנסה המתייחס לכל פריט של רווח כולל אחר, כולל תיאומים בגין סיווג מחדש, או תיתן לו גילוי בביאורים (ראה סעיפים 61א ו-63 לתקן חשבונאות בינלאומי 12).**

94. ישות רשאית להציג פריטים של רווח כולל אחר:

(א) נטו מהשפעות המס המתייחסות; או

(ב) לפני השפעות המס המתייחסות, ולהציג סכום אחד בגין הסכום המצרפי של המסים על ההכנסה המתייחסים לפריטים אלה.

95. אם ישות בוחרת בחלופה בסעיף 94(ב), היא תקצה את המס בין הקטגוריות המפורטות בסעיף 88.

## דוח על המצב הכספי

### סיווג של נכסים ושל התחייבויות כשוטפים או כלא שוטפים

96. ישות תציג נכסים שוטפים ולא שוטפים והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה בהתאם לסעיפים 99–102, אלא אם כן הצגה המבוססת על נזילות מספקת תמצית מובנית שימושית יותר. כאשר חריג זה חל, ישות תציג את כל הנכסים והתחייבויות לפי סדר נזילות (ראה סעיפים 90–93ב).

97. בכל שיטת הצגה שאומצה, ישות תיתן גילוי לסכום החזוי להיות מושב או מסולק לאחר יותר מ-12 חודש לגבי כל סעיף נכסים וכל סעיף התחייבויות המשלבים סכומים החזויים להיות מושבים או מסולקים:

(א) תוך לא יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח; וכן

(ב) תוך יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח.

98. כאשר ישות מציגה נכסים שוטפים ולא שוטפים והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה, היא לא תסווג נכסי מסים נדחים (התחייבויות מסים נדחים) כנכסים שוטפים (כהתחייבויות שוטפות).

### נכסים שוטפים

99. ישות תסווג נכס כשוטף כאשר (ראה סעיפים 94ב–95ב):

(א) היא צופה (expects) לממש את הנכס, או מתכוונת למכור אותו או לצרוך אותו, במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;

(ב) היא מחזיקה את הנכס בעיקר לצורך מסחר;

(ג) היא צופה לממש את הנכס בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או

(ד) הנכס הוא מזומן או שווה מזומן (כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 7), אלא אם כן הנכס מוגבל כך שלא ניתן להחליף אותו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות במשך 12 חודש לפחות לאחר תקופת הדיווח.

100. ישות תסווג את כל הנכסים, פרט לאלה המפורטים בסעיף 99, כלא שוטפים.

## התחייבויות שוטפות

101. ישות תסווג התחייבות כשוטפת כאשר:
- (א) היא צופה לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה (ראה סעיפים 96 ו-107ב-108);
  - (ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר (ראה סעיף 97);
  - (ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיפים 97-98 ו-107ב-108); או
  - (ד) אין לישות את הזכות בסוף תקופת הדיווח לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיפים 99-108).
102. ישות תסווג את כל ההתחייבויות, פרט לאלה המפורטות בסעיף 101, כלא שוטפות.

## פריטים שיוצגו בדוח על המצב הכספי או שיינתן להם גילוי בביאורים

103. ישות תציג בדוח על המצב הכספי סעיפים עבור:
- (א) רכוש קבוע;
  - (ב) נדל"ן להשקעה;
  - (ג) נכסים בלתי מוחשיים;
  - (ד) מוניטין;
  - (ה) נכסים פיננסיים (למעט סכומים המוצגים לפי (ז), (י) ו-(יא));
  - (ו) תיקים של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שהם נכסים, המפוצלים כנדרש על ידי סעיף 78 לתקן דיווח כספי בינלאומי 17;
  - (ז) השקעות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני;
  - (ח) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 *חקלאות*;
  - (ט) מלאי;

- (י) חייבים מסחריים וחייבים אחרים;
- (יא) מזומנים ושווי מזומנים;
- (יב) סך הכול של נכסים שמסווגים כמוחזקים למכירה ושל נכסים שנכללים בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5;
- (יג) זכאים מסחריים וזכאים אחרים;
- (יד) הפרשות;
- (טו) התחייבויות פיננסיות (למעט סכומים המוצגים לפי (יג) ו-(יד));
- (טז) תיקים של חוזים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שהם התחייבויות, המפוצלים כנדרש על ידי סעיף 78 לתקן דיווח כספי בינלאומי 17;
- (יז) התחייבויות ונכסים עבור מסים שוטפים, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 12;
- (יח) התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים, כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 12; וכן
- (יט) התחייבויות שנכללות בקבוצות מימוש שמסווגות כמוחזקות למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5.
104. ישות תציג בדוח על המצב הכספי:
- (א) זכויות שאינן מקנות שליטה; וכן
- (ב) הון מונפק וקרנות הניתנים לייחוס לבעלים של החברה האם.
105. סעיפים 109–111 מפרטים דרישות לגבי האופן שבו ישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבוע אם להציג סעיפים נוספים בדוח על המצב הכספי או לתת גילויי לפריטים בביאורים.
106. בכפוף לסעיף 96, תקן זה אינו קובע את הסדר או את המתכונת שלפיהם ישות מציגה פריטים בדוח על המצב הכספי. נוסף על כך, ניתן לתקן את התיאורים שנעשה בהם שימוש ואת הסדר של הפריטים או את הקיבוץ של פריטים דומים בהתאם למהות של הישות ושל העסקאות שלה, כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הנכסים, ההתחייבויות וההון של הישות. לדוגמה, מוסד כספי רשאי לתקן את התיאורים בסעיף 103 כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הנכסים, ההתחייבויות וההון של מוסד כספי.

## דוח על השינויים בהון

### מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון

107. ישות תציג דוח על השינויים בהון כנדרש בהתאם לסעיף 10. הדוח על השינויים בהון יכלול:

(א) סך הכול רווח כולל לתקופת הדיווח, תוך הצגה בנפרד של סך הכול הסכומים הניתנים לייחוס לבעלים של החברה האם ולזכויות שאינן מקנות שליטה;

(ב) לגבי כל רכיב של הון, ההשפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8; וכן

(ג) לגבי כל רכיב של הון, התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה לבין הערך בספרים בסופה, תוך הצגה בנפרד (לכל הפחות) של שינויים כתוצאה מ:

(i) רווח או הפסד;

(ii) רווח כולל אחר; וכן

(iii) עסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים, תוך הצגה בנפרד של השקעות של הבעלים ושל חלוקות לבעלים וכן של שינויים בזכויות הבעלות בחברות בנות שתוצאתם אינה איבוד שליטה.

108. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש תיאומים למפרע בגין שינויים במדיניות חשבונאית, במידה שהדבר מעשי, למעט כאשר דרישות המעבר של תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי אחר דורשות אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש גם שהצגות מחדש כדי לתקן טעויות יבוצעו למפרע, במידה שהדבר מעשי. תיאומים למפרע והצגות מחדש למפרע אינם שינויים בהון, אך הם תיאומים ליתרת הפתיחה של העודפים, למעט כאשר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים דורשים תיאום למפרע של רכיב אחר של הון. סעיף 107(ב) דורש מישות להציג בדוח על השינויים בהון את סך הכול התיאום לגבי כל רכיב של הון שנגרם כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית, ובנפרד, כתוצאה מתיקונים של טעויות. ישות תציג תיאומים אלה לכל תקופת דיווח קודמת ולתחילת התקופה.

## מידע שיוצג בדוח על השינויים בהון או שיינתן לו גילוי בביאורים

109. לגבי כל רכיב של הון, ישות תציג בדוח על השינויים בהון ניתוח של רווח כולל אחר לפי פריט או תיתן לו גילוי בביאורים (ראה סעיף 107(ג)(ii)).
110. ישות תציג בדוח על השינויים בהון את סכום הדיבידנדים שהוכרו כחלוקות לבעלים במהלך תקופת הדיווח ואת הסכום המתייחס של דיבידנדים למניה או תיתן להם גילוי בביאורים.
111. בסעיף 107, הרכיבים של ההון כוללים, לדוגמה, כל סוג של הון מושקע (contributed), את היתרה שנצברה של כל סוג של רווח כולל אחר ואת העודפים.
112. שינויים בהון של ישות בין תחילת תקופת הדיווח לבין סופה משקפים את הגידול או את הקיטון בנכסים נטו שלה במהלך התקופה. למעט שינויים שנגרמו כתוצאה מעסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים (כמו השקעות בהון, רכישות חזרה של מכשירים הונניים של הישות עצמה ודיבידנדים) ועלויות עסקה המתייחסות במישרין לעסקאות כאלה, השינוי הכולל בהון במהלך תקופה מייצג את הסכום הכולל של הכנסות והוצאות, כולל רווחים והפסדים, שהופקו על ידי הפעילויות של הישות במהלך אותה תקופה.

## ביאורים

### מבנה

113. ישות תיתן גילוי בביאורים:
- (א) למידע לגבי הבסיס להכנה של הדוחות הכספיים (ראה סעיפים 6א–6ג לתקן חשבונאות בינלאומי 8) ולגבי המדיניות החשבונאית הספציפית שנעשה בה שימוש (ראה סעיפים 27א–27ט לתקן חשבונאות בינלאומי 8);
- (ב) למידע שנדרש על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים שאינו מוצג בדוחות הכספיים העיקריים; וכן
- (ג) למידע אחר שאינו מוצג בדוחות הכספיים העיקריים, אך הוא נחוץ להבנה של כל אחד מהם (ראה סעיף 20).
114. ישות תציג ביאורים באופן שיטתי (ראה סעיף 112ב), ככל שהדבר מעשי. בקביעת אופן שיטתי להצגת הביאורים, הישות תביא בחשבון את ההשפעה על המובנות ועל יכולת השוואה של הדוחות הכספיים

שלה. ישות תכלול הפניה מכל פריט בדוחות הכספיים העיקריים למידע קשור כלשהו בביאורים. אם סכומים שניתן להם גילוי בביאורים נכללים בסעיף אחד או יותר בדוחות הכספיים העיקריים, ישות תיתן גילוי בביאור לסעיף שבו (לסעיפים שבהם) הסכומים נכללים.

115. ישות רשאית לתת גילוי לביאורים שמספקים מידע לגבי הבסיס להכנה של הדוחות הכספיים ולגבי מדיניות חשבונאית ספציפית שנעשה בה שימוש בחלק נפרד של הדוחות הכספיים.

116. אם לא ניתן להם גילוי במקום אחר במסגרת מידע שמפורסם יחד עם הדוחות הכספיים, ישות תיתן גילוי בביאורים:

- (א) למקום התושבות (domicile) וההתאגדות החוקית של הישות, למדינת ההתאגדות שלה ולכתובת של המשרד הרשום שלה (או של מקום העסקים העיקרי שלה, אם שונה מהמשרד הרשום);
- (ב) לתיאור מהות פעולות (operations) הישות והפעילויות (activities) העיקריות שלה;
- (ג) לשם של החברה האם ושל החברה האם הסופית (ultimate parent) של הקבוצה; וכן
- (ד) אם הישות היא ישות מוגבלת בזמן, למידע לגבי אורך החיים שלה.

## מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

### זיהוי של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

117. מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה היא סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר (ראה סעיפים 113–122):

- (א) ישות משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים;
- (ב) ישות משתמשת בו לתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה; וכן
- (ג) אינו מפורט בסעיף 118 או נדרש באופן ספציפי להיות מוצג או לתת לו גילוי על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

118. סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות שאינם מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה הם:

- (א) רווח או הפסד גולמי (הכנסות בניכוי עלות המכירות) וסיכומי ביניים דומים (ראה סעיף 123);
- (ב) רווח או הפסד תפעולי לפני פחת, הפחתה וירידות ערך שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 36 ;
- (ג) רווח או הפסד תפעולי והכנסות והוצאות מכל ההשקעות המטופלות תוך יישום שיטת השווי המאזני ;
- (ד) לגבי ישות המיישמת את סעיף 73, סיכום ביניים המורכב מרווח או הפסד תפעולי וכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה ;
- (ה) רווח או הפסד לפני מסים על ההכנסה ; וכן
- (ו) רווח או הפסד מפעילויות נמשכות.

**119. ישות תניח שסיכום ביניים של הכנסות והוצאות שהיא משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים שלה מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה, אלא אם כן, ביישום סעיף 120, הישות מפריכה את ההנחה.**

120. ישות רשאית להפריך את ההנחה המתוארת בסעיף 119 ולטעון שסיכום ביניים אינו מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה, אך רק אם יש לה מידע סביר וניתן לביסוס שניתן להשגה אשר מוכיח את הבסיס לטענה (ראה סעיפים 124–131).

### **גילוי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה**

**121. המטרה של הגילויים לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה היא שישות תספק מידע שיסייע למשתמש בדוחות כספיים להבין :**

(א) את ההיבט של ביצועים כספיים אשר, להשקפת ההנהלה, מתוקשר באמצעות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה ; וכן

(ב) כיצד ניתן להשוות את מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה למידות שהוגדרו על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

122. ישות תיתן גילוי למידע לגבי כל המידות אשר מקיימות את ההגדרה של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה בסעיף 117 בביאור יחיד (ראה סעיפים 132–133). ביאור זה יכלול הצהרה שמידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה מספקות את השקפת ההנהלה

לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה ואינן בהכרח בנות השוואה למידות שיש להן תיוגים דומים או תיאורים דומים שסופקו על ידי ישויות אחרות.

123. ישות תתייג ותתאר כל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה באופן ברור וניתן להבנה שאינו מטעה משתמשים בדוחות כספיים (ראה סעיפים 134ב–135ב). לכל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, ישות תיתן גילוי:

(א) לתיאור של היבט של הביצועים כספיים אשר, להשקפת ההנהלה, מתקשר באמצעות מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה. תיאור זה יכלול הסברים מדוע, להשקפת ההנהלה, מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספקת מידע שימושי לגבי הביצועים הכספיים של הישות.

(ב) לאופן שבו מחושבת מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

(ג) להתאמה בין מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לבין סיכום הביניים בר-השוואה באופן הישיר ביותר, אשר מפורט בסעיף 118 או לבין סיכום או סיכום ביניים שנדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי בהתאם לתקני הדיווח הכספיים הבינלאומיים החשבונאיים (ראה סעיפים 136ב–140ב).

(ד) להשפעת המסים על ההכנסה (שנקבעה ביישום סעיף 141ב) ולהשפעה על הזכויות שאינן מקנות שליטה לגבי כל פריט שניתן לו גילוי במסגרת ההתאמה הנדרשת ב-(ג).

(ה) לתיאור האופן שבו הישות מיישמת את סעיף 141ב כדי לקבוע את השפעת המסים על ההכנסה הנדרשת ב-(ד).

124. אם ישות משנה את האופן שבו היא מחשבת מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, מוסיפה מידת ביצועים שהוגדרה על ידי הנהלה חדשה, מפסיקה להשתמש במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה שניתן לה גילוי קודם לכן או משנה את האופן שבו היא קובעת את השפעות המסים על ההכנסה של פריטי ההתאמה הנדרשות על ידי סעיף 123(ד), היא תיתן גילוי:

(א) להסבר שיאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את השינוי, התוספת או הפסקת השימוש ואת השפעותיהם.

(ב) לסיבות לשינוי, לתוספת או להפסקת השימוש.

(ג) למידע השוואתי שיוצג מחדש כדי לשקף את השינוי, התוספת או הפסקת השימוש, אלא אם כן זה לא מעשי לעשות זאת. בחירה של ישות במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה אינה בחירת מדיניות חשבונאית. אף על פי כן, בבחינה אם הצגה מחדש של

מידע השוואתי היא לא מעשית, ישות תיישם את הדרישות בסעיפים 50–53 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

125. אם ישות אינה נותנת גילוי למידע ההשוואתי שהוצג מחדש שנדרש על ידי סעיף 124(ג) מאחר שזה לא מעשי לעשות זאת, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

## הון

126. **ישות תיתן גילוי בביאורים למידע שמאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להעריך את המטרות, המדיניות וההתחייבויות שלה לניהול הון.**

127. כדי לציית לסעיף 126, ישות תיתן גילוי בביאורים:

(א) למידע איכותי לגבי המטרות, המדיניות וההתחייבויות שלה לניהול הון, כולל:

(i) תיאור של מה שמנוהל על ידה כהון;

(ii) כאשר ישות כפופה לדרישות הון שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים, המהות של דרישות אלה ואיך דרישות אלה משולבות בניהול ההון; וכן

(iii) איך הישות מקיימת את מטרות ניהול ההון שלה.

(ב) לתמצית של נתונים כמותיים לגבי הפריטים שמנוהלים על ידה כהון. ישויות אחדות מתייחסות להתחייבויות פיננסיות אחדות (לדוגמה, צורות אחדות של חוב נחות) כחלק מההון. ישויות אחרות מחריגות מההון רכיבים אחדים של הון (לדוגמה, רכיבים שנובעים מגידורי תזרים מזומנים).

(ג) לשינויים כלשהם ב-(א) וב-(ב) מתקופת הדיווח הקודמת.

(ד) אם במהלך תקופת הדיווח היא צייתה לדרישות הון כלשהן שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים שהיא כפופה להם.

(ה) כאשר היא לא צייתה לדרישות הון כאלה שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים, להשלכות של אי-ציות כאמור.

128. ישות תבסס את הגילויים בסעיף 127 שניתנים בביאורים על מידע שמסופק לצרכים פנימיים לאנשי מפתח בהנהלה.

129. ישות עשויה לנהל הון במספר דרכים ועשויה להיות כפופה למספר דרישות הון שונות. לדוגמה, קונגלומרט עשוי לכלול ישויות אשר מבצעות פעילויות ביטוח ופעילויות בנקאיות, וייתכן שישויות אלה פועלות במספר תחומי שיפוט. כאשר גילוי מקובץ לדרישות הון ולגבי

אופן ניהול ההון לא יספק מידע שימושי או יעוות את ההבנה של משתמש בדוחות כספיים לגבי משאבי ההון של ישות, הישות תיתן גילוי למידע נפרד לגבי כל דרישת הון שהישות כפופה לה.

## גילויים אחרים

130. ישות תציג בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון את הפרטים הבאים או תיתן להם גילוי בביאורים:

(א) לגבי כל סוג של הון מניות:

- (i) מספר המניות של הון רשום;
- (ii) מספר המניות שהונפקו ונפרעו במלואן ושהונפקו אך לא נפרעו במלואן;
- (iii) ערך נקוב למניה או הצהרה שאין למניות ערך נקוב;
- (iv) התאמה בין מספר המניות הקיימות במחזור בתחילת תקופת הדיווח ובסופה;
- (v) הזכויות, הבכירות והמגבלות הנלוות לסוג זה, כולל מגבלות על חלוקת דיבידנדים ועל הפדיון של הון;
- (vi) מניות בישות שמוחזקות על ידי הישות או על ידי החברות הבנות שלה או החברות הכלולות שלה; וכן
- (vii) מניות השמורות לצורך הנפקה בהתאם לאופציות ולחוזים למכירה של מניות, כולל התנאים והסכומים; וכן

(ב) תיאור של המהות ושל המטרה של כל קרן בהון.

131. ישות ללא הון מניות, כמו שותפות או נאמנות, תיתן גילוי למידע שהוא שווה ערך למידע שנדרש על ידי סעיף 130(א), תוך הצגת שינויים במהלך תקופת הדיווח בכל קטגוריה של זכויות בהון, והזכויות, הבכירות והמגבלות הנלוות לכל קטגוריה של זכויות בהון.

132. ישות תיתן גילוי בביאורים:

(א) לסכום של דיבידנדים שהוצעו או שהוכרזו לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום, אך לא הוכרו כחלוקה לבעלים במהלך תקופת הדיווח, ולסכום המתייחס למניה; וכן

(ב) לסכום של דיבידנדים בכורה מצטברים כלשהם שלא הוכרו.

## נספח א מונחים מוגדרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי.

<p>החיבור יחד של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים אשר חולקים מאפיינים ושהם כלולים באותו סיווג.</p>	<p><b>קיבוץ</b> <b>aggregation</b></p>
<p>המיון של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים על בסיס מאפיינים משותפים.</p>	<p><b>סיווג</b> <b>classification</b></p>
<p>ההפרדה של פריט לחלקים המרכיבים אותו שיש להם מאפיינים שאינם משותפים.</p>	<p><b>פיצול</b> <b>disaggregation</b></p>
<p>דיווחים שמספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת שהוא שימושי למשתמשים העיקריים בקבלת החלטות המתייחסות להספקת משאבים לישות. החלטות אלה כרוכות בהחלטות לגבי:</p>	<p><b>דיווחים כספיים למטרות כלליות</b> <b>general purpose financial reports</b></p>
<p>(א) קנייה, מכירה או החזקה של מכשירים הוניים ושל מכשירי חוב;</p>	
<p>(ב) הספקה או סילוק של הלוואות ושל צורות אחרות של אשראי; או</p>	
<p>(ג) מימוש זכויות להצביע או להשפיע בדרך אחרת על פעולות הנהלת הישות המשפיעות על השימוש במשאבים הכלכליים של הישות.</p>	
<p>דיווחים כספיים למטרות כלליות כוללים דוחות כספיים למטרות כלליות של ישות וגילויים כספיים הקשורים לקיימות, אך אינם מוגבלים לדיווחים אלה.</p>	
<p>צורה מסוימת של דיווחים כספיים למטרות כלליות המספקת מידע לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של הישות המדווחת.</p>	<p><b>דוחות כספיים למטרות כלליות</b> <b>general purpose financial statements</b></p>

תקני חשבונאות שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הם מורכבים מ:	<b>תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים</b>
(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים ( International Financial Reporting Standards );	<b>IFRS Accounting Standards</b>
(ב) תקני חשבונאות בינלאומיים ( International Accounting Standards );	
(ג) פרשנויות דיווח כספי בינלאומיות ( IFRIC Interpretations ); וכן	
(ד) פרשנויות הוועדה המתמדת לפרשנויות ( SIC Interpretations ).	
תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים כונו בעבר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר:	<b>מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה management- defined performance measure</b>
(א) ישות משתמשת בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים;	
(ב) ישות משתמשת לתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה; וכן	
(ג) אינו מפורט בסעיף 118 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 או לא נדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.	
מידע הוא מהותי אם ניתן לצפות באופן סביר שהשמטתו, הצגתו באופן מטעה או הסוואתו ישפיעו על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.	<b>מידע מהותי material information</b>
מידע בדוחות הכספיים נוסף על זה אשר מוצג בדוחות הכספיים העיקריים.	<b>ביאורים notes</b>

הסיכום של כל ההכנסות וההוצאות שסווגו בקטגוריה התפעולית.	<b>רווח או הפסד תפעולי</b> <b>operating profit or loss</b>
פריטי הכנסות והוצאות (כולל תיאומים בגין סיווג מחדש) שמוכרים מחוץ לרווח או הפסד, כפי שנדרש או מותר על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים.	<b>רווח כולל אחר</b> <b>other comprehensive income</b>
אלה המחזיקים בתביעות המסווגות כהון.	<b>בעלים</b> <b>owners</b>
הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים, הדוח על המצב הכספי, הדוח על השינויים בהון והדוח על תזרימי המזומנים.	<b>דוחות כספיים עיקריים</b> <b>primary financial statements</b>
הסיכום של הכנסות בניכוי הוצאות הנכללות בדוח על הרווח או הפסד.	<b>רווח או הפסד</b> <b>profit or loss</b>
הסיכום של רווח או הפסד תפעולי וכל ההכנסות וההוצאות שסווגו בקטגוריית ההשקעה.	<b>רווח או הפסד לפני מימון ומסים על ההכנסה</b> <b>profit or loss before financing and income taxes</b>
סכומים שסווגו מחדש לרווח או הפסד בתקופת הדיווח השוטפת, שנכללו ברווח כולל אחר בתקופה השוטפת או בתקופות קודמות.	<b>תיאומים בגין סיווג מחדש</b> <b>reclassification adjustments</b>
השינוי בהון במהלך תקופת דיווח שנגרם כתוצאה מעסקאות ומאירועים אחרים, למעט אותם שינויים שנגרמו כתוצאה מעסקאות עם בעלים מכוח מעמדם כבעלים.	<b>סך הכול רווח כולל</b> <b>total comprehensive income</b>

תמצית מובנית המסופקת בדוח כספי עיקרי של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים שהוכרו של ישות מדווחת שהיא שימושית עבור:

**תמצית מובנית  
שימושית**  
**useful structured  
summary**

(א) השגת סקירה כללית ניתנת להבנה של הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים שהוכרו של הישות;

(ב) ביצוע השוואות בין ישויות וכן בין תקופות דיווח עבור אותה ישות; וכן

(ג) זיהוי פריטים או תחומים שמשמשים בדוחות כספיים עשויים לרצות מידע נוסף לגביהם בביאורים.

## נספח ב הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי. הנספח מתאר את היישום של סעיפים 1–132, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי.

### דרישות כלליות לדוחות כספיים

#### מהותיות

- 1.1. מידע הוא מהותי אם ניתן לצפות באופן סביר שהשמטתו, הצגתו באופן מטעה או הסוואתו ישפיעו על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.
- 1.2. מהותיות תלויה במהות או בגודל של מידע או בשניהם. ישות בוחנת אם מידע, בפני עצמו או בשילוב עם מידע אחר, הוא מהותי בהקשר לדוחותיה הכספיים בכללותם.
- 1.3. מידע הוא מוסווה אם הוא מתוקשר באופן שיהיה לו השפעה דומה על משתמשים עיקריים בדוחות כספיים להשמטת המידע הזה או להצגתו באופן מטעה. להלן דוגמאות לנסיבות שתוצאתן עשויה להיות מידע מהותי שהוא מוסווה:
  - (א) גילוי בדוחות הכספיים למידע מהותי לגבי פריט, עסקה או אירוע אחר, אך בשפה מעורפלת או לא ברורה;
  - (ב) מידע מהותי לגבי פריט, עסקה או אירוע אחר מפוזר על פני כל הדוחות הכספיים;
  - (ג) פריטים, עסקאות או אירועים אחרים שהם שונים מקובצים באופן לא הולם;
  - (ד) פריטים, עסקאות או אירועים אחרים שהם דומים מפוצלים באופן לא הולם; וכן
  - (ה) המובנות של הדוחות הכספיים פוחתת כתוצאה ממידע מהותי המוסתר על ידי מידע לא מהותי עד למידה שבה משתמש עיקרי אינו יכול לקבוע איזה מידע הוא מהותי.
- 1.4. כדי לבחון אם ניתן לצפות באופן סביר שמידע ישפיע על החלטות שמקבלים המשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים למטרות כלליות של ישות מדווחת ספציפית, נדרש מישות להביא בחשבון את

המאפיינים של משתמשים אלה תוך הבאה בחשבון גם של הנסיבות של הישות עצמה.

5ב. משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים רבים, קיימים ופוטנציאליים, אינם יכולים לדרוש מישויות מדווחות לספק להם במישרין מידע והם חייבים להסתמך על דוחות כספיים למטרות כלליות עבור חלק גדול מהמידע הכספי שהם צריכים. כתוצאה מכך, הם המשתמשים העיקריים שדוחות כספיים למטרות כלליות מופנים אליהם. דוחות כספיים מוכנים עבור משתמשים שהם בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות ושסוקרים ומנתחים את המידע בשקדנות. לעיתים, ייתכן שגם משתמשים מדווחים היטב ושקדנים יצטרכו לבקש סיוע מיועץ כדי להבין מידע לגבי תופעות כלכליות מורכבות.

## התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים

6ב. ביישום סעיף 17(א), ישות מספקת בביאורים מידע הנחוץ למשתמשים בדוחות כספיים כדי להבין את הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים. דוגמאות של מידע כזה כוללות:

- (א) פיצול של הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים;
- (ב) תיאורים של המאפיינים של הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים; וכן
- (ג) מידע לגבי השיטות, ההנחות ושיקולי הדעת שנעשה בהם שימוש בהכרה, במדידה ובהצגה של הפריטים שנכללו בדוחות הכספיים העיקריים.

7ב. ביישום סעיף 17(ב), ישות משלימה את הדוחות הכספיים העיקריים עם מידע נוסף הנחוץ כדי להשיג את המטרה של דוחות כספיים כלומר:

- (א) מידע הנדרש באופן ספציפי על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים (ראה סעיף 19) – לדוגמה:
  - (i) מידע הנדרש על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים לגבי נכסים תלויים והתחייבויות תלויות שלא הוכרו של ישות; וכן
  - (ii) מידע הנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים לגבי החשיפה של ישות לסוגים שונים של סיכונים, כמו סיכון אשראי, סיכון נזילות וסיכון שוק; וכן

(ב) מידע נוסף לזה הנדרש באופן ספציפי על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים (ראה סעיף 20).

### **מידע שמוצג בדוחות הכספיים העיקריים**

8ב. סעיף 23 מסביר שישות אינה צריכה להציג בנפרד סעיף בדוח כספי עיקרי, אם הצגה כזו אינה נחוצה כדי שהדוח יספק תמצית מובנית שימושית, גם אם הסעיף נדרש על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. לדוגמה, ישות אינה צריכה להציג סעיף המפורט בסעיף 75, אם הצגתו אינה נחוצה כדי שהדוח על הרווח או הפסד יספק תמצית מובנית שימושית של הכנסות והוצאות, או סעיף המפורט בסעיף 103, אם הצגתו אינה נחוצה כדי שהדוח על המצב הכספי יספק תמצית מובנית שימושית של נכסים, התחייבויות והון. אם ישות אינה מציגה סעיפים המפורטים בסעיפים 75 ו-103, היא תיתן גילוי לפריטים בביאורים, אם המידע שינבע מכך הוא מהותי (ראה סעיף 42).

9ב. מנגד, ביישום סעיף 24, ישות תציג סעיפים נוספים על אלה המפורטים בסעיפים 75 ו-103 אם הצגות כאלה נחוצות כדי שהדוח על הרווח או הפסד יספק תמצית מובנית שימושית של הכנסות והוצאות או שהדוח על המצב הכספי יספק תמצית מובנית שימושית של נכסים, התחייבויות והון (ראה סעיפים 78–79 ו-109–111).

### **זיהוי של הדוחות הכספיים**

10ב. סעיף 25 דורש מישות לזהות בבירור את הדוחות הכספיים ולהבדיל אותם ממידע אחר באותו מסמך שפורסם. ישות מקיימת דרישות אלה על ידי הספקת כותרות מתאימות לעמודים, לדוחות, לביאורים, לטורים וכדומה. שיקול דעת נדרש בקביעת הדרך הטובה ביותר לספק מידע כזה. לדוגמה, אם ישות מספקת את הדוחות הכספיים באופן אלקטרוני, ישות מביאה בחשבון דרכים אחרות לקיים את הדרישות – לדוגמה, על ידי תיוג דיגיטלי מתאים של מידע המסופק בדוחות הכספיים.

11ב. לעיתים קרובות, ישות גורמת לדוחות כספיים להיות מובנים יותר באמצעות הספקת מידע באלפי יחידות או במיליוני יחידות של מטבע ההצגה. נוהג זה מקובל כל עוד הישות נותנת גילוי למידת העיגול ואינה משמיטה מידע מהותי.

### **עקביות ההצגה, הגילוי והסיווג**

12ב. סעיף 30(א) דורש מישות לשנות את ההצגה, הגילוי או הסיווג של פריטים בדוחות הכספיים אם ברור שהצגה, גילוי או סיווג אחרים יהיו מתאימים יותר. לדוגמה, רכישה או מימוש משמעותיים, או סקירה של הדוחות הכספיים, עשויים להראות שיש צורך בשינוי הדוחות

הכספיים. לישות מותר לשנות את ההצגה, הגילוי או הסיווג של פריטים בדוחותיה הכספיים רק אם השינוי מספק מידע שהוא שימושי יותר למשתמשים בדוחות כספיים ואם סביר שהישות תמשיך להשתמש בהצגה, בגילוי או בסיווג המעודכנים כך שיכולת ההשוואה הבין-תקופתית אינה נפגמת. כאשר שינויים כאלה מבוצעים, ישות מסווגת מחדש את המידע ההשוואתי שלה בהתאם לסעיפים 33–34.

## מידע השוואתי

### מידע השוואתי נדרש

13ב. במקרים אחדים, מידע מילולי המסופק בדוחות הכספיים לתקופת הדיווח הקודמת (לתקופות הדיווח הקודמות) ממשיך להיות רלוונטי בתקופה השוטפת. לדוגמה, ישות נותנת גילוי בתקופה השוטפת לפרטים לגבי מחלוקת משפטית, אשר תוצאותיה לא היו ודאיות בסוף התקופה הקודמת ואשר עדיין לא התבררה. משתמשים בדוחות כספיים עשויים להפיק תועלת מגילוי של מידע לכך שאי-הוודאות הייתה קיימת בסוף התקופה הקודמת וגילוי מידע לגבי הצעדים שנקטו במהלך התקופה כדי לברר את אי-הוודאות.

### מידע השוואתי נוסף

14ב. ישות רשאית לספק מידע השוואתי נוסף על המידע ההשוואתי הנדרש על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, כל עוד מידע זה מוכן בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. מידע השוואתי נוסף זה עשוי לכלול דוח אחד או יותר מהדוחות הכספיים העיקריים שסעיף 10 מתייחס אליהם, אך אינו צריך להיות מורכב ממערכת שלמה של דוחות כספיים. כאשר זה המקרה, הישות תיתן גילוי בביאורים למידע המתייחס לדוחות כספיים עיקריים נוספים אלה.

15ב. לדוגמה, ישות עשויה להציג דוח שלישי (או דוחות שלישיים) על הביצועים הכספיים (ובכך להציג את תקופת הדיווח השוטפת, את התקופה הקודמת ותקופה אחת נוספת להשוואה). אולם, הישות אינה נדרשת להציג דוח שלישי על המצב הכספי, דוח שלישי על תזרימי המזומנים או דוח שלישי על השינויים בהון (כלומר דוח כספי עיקרי נוסף להשוואה). הישות נדרשת לתת גילוי בביאורים למידע ההשוואתי המתייחס לדוח הנוסף (לדוחות הנוספים) על הביצועים הכספיים הזה (האלה).

## קיבוץ ופיצול

### עקרונות לקיבוץ ולפיצול

#### תהליך קיבוץ ופיצול

16ב. דוחות כספיים הם תוצאה של עיבוד מספר גדול של עסקאות ושל אירועים אחרים על ידי ישויות. עסקאות ואירועים אחרים אלה יוצרים נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים.

17ב. כדי ליישם את הדרישות בסעיף 41, ישות תקבץ פריטים על בסיס מאפיינים משותפים (כלומר, תקבץ פריטים שחולקים מאפיינים משותפים) ותפצל פריטים על בסיס מאפיינים שאינם משותפים (כלומר, תפצל פריטים שיש להם מאפיינים שונים). כשהישות עושה זאת, הישות:

(א) תזהה את הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים אשר נובעים מעסקאות יחידות ומאירועים אחרים יחידים;

(ב) תסווג ותקבץ נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים לפריטים על בסיס המאפיינים שלהם (לדוגמה, המהות שלהם, מאפיין הפעילות שלהם, בסיס המדידה שלהם או מאפיין אחר) כך שהתוצאה תהיה הצגה בדוחות הכספיים העיקריים של סעיפים וגילויי בביאורים של פריטים שיש להם לפחות מאפיין משותף אחד; וכן

(ג) תפצל פריטים על בסיס מאפיינים שונים:

(i) בדוחות הכספיים העיקריים, כפי שנחוץ כדי לספק תמציות מובנות שימושיות (כמתואר בסעיף 16); וכן

(ii) בביאורים, כפי שנחוץ כדי לספק מידע מהותי (כמתואר בסעיף 17).

18ב. ישות עשויה ליישם את השלבים בסעיפים 17א–17ב (ג) בסדר משתנה כדי ליישם את העקרונות לקיבוץ ולפיצול בסעיף 41.

#### בסיס לקיבוץ ולפיצול

19ב. סעיפים 16–18 מסבירים שישות מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבץ ולפצל נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים מעסקאות יחידות ומאירועים אחרים יחידים על בסיס מאפיינים

דומים ושונים. סעיפים 78 ו-110 מפרטים דוגמאות של מאפיינים שישות מביאה בחשבון בעת הפעלת שיקול דעתה.

20ב. ככל שהמאפיינים של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים דומים יותר, כך סביר יותר שקיבוצם ימלא את התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים (כלומר, לספק תמציות מובנות שימושיות כמתואר בסעיף 16) או של הביאורים (כלומר, לספק מידע מהותי כמתואר בסעיף 17). ככל שהמאפיינים של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים שונים יותר, כך סביר יותר שפיצולם ימלא את התפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים או של הביאורים.

21ב. הפריטים המקובצים והמוצגים כסעיפים בדוחות הכספיים העיקריים יהיו בעלי מאפיין דומה אחד לפחות מלבד העובדה שהם מקיימים את ההגדרה של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים. אולם, מאחר שהתפקיד של הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמציות מובנות שימושיות, סביר שהסעיפים בדוחות הכספיים העיקריים יקבצו פריטים שיש להם מאפיינים שונים במידה מספקת כך שמידע לגבי הפריטים המפוצלים הוא מהותי.

22ב. ביישום סעיף 41, ישות תפצל פריטים שיש להם מאפיינים שונים כאשר המידע הנובע מכך הוא מהותי. מאפיין שונה יחיד יכול לגרום לכך שמידע לגבי פריטים מפוצלים יהיה מהותי.

23ב. לדוגמה, ישות עשויה להציג בדוח על המצב הכספי נכסים פיננסיים שמורכבים מהשקעות במכשירים הוניים ומהשקעות במכשירי חוב בנפרד מנכסים לא פיננסיים. לנכסים הפיננסיים יש מאפיינים שונים מאחר שיש להם בסיסי מדידה שונים – אחדים נמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד ואחרים נמדדים בעלות מופחתת. לפיכך, הישות עשויה לקבוע שכדי לספק תמצית מובנית שימושית, יהיה זה נחוץ להציג סעיפים אשר מפצלים את הנכסים הפיננסיים על בסיס בסיסי המדידה שלהם. התוצאה של פיצול זה היא סעיף המורכב מהשקעות במכשירים הוניים ובמכשירי חוב הנמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד וסעיף המורכב מהשקעות במכשירי חוב הנמדדות בעלות מופחתת. מאחר שהשקעות במכשירים הוניים אינן דומות להשקעות במכשירי חוב בכך שהן חושפות את הישות לסיכונים שונים, הישות תבחן אם נדרש פיצול נוסף בדוח על המצב הכספי של נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד להשקעות במכשירים הוניים ולהשקעות במכשירי חוב כדי לספק תמצית מובנית שימושית. אם לא, ואם המידע הנובע מכך הוא מהותי, הישות תצטרך לתת גילוי בביאורים להשקעות במכשירים הוניים בנפרד מהשקעות במכשירי חוב. נוסף על כך, אם, לדוגמה, להשקעות במכשירים ההוניים היו מאפיינים שונים אחרים, הישות הייתה נדרשת לפצל עוד את ההשקעות במכשירים ההוניים האלה בביאורים, אם המידע הנובע מכך היה מהותי.

## תיאור של פריטים

24ב. סעיף 43 דורש מישות לתייג ולתאר פריטים המוצגים או שניתן להם גילוי באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים של הפריט. פריטים כאלה יהיו, לעיתים קרובות, קיבוצים של פריטים הנובעים מעסקאות יחידות או מאירועים אחרים יחידים והם יכולים להשתנות בהיותם קיבוצים של פריטים שהמידע לגביהם הוא מהותי או קיבוצים של פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי. באופן ספציפי, בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים:

(א) פריט שהמידע לגביו הוא מהותי יכול להיות מקובץ עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם הוא גם מהותי – ישות עשויה לספק קיבוץ כזה כדי לתמצת מידע, אך תידרש גם לתת גילוי למידע לגבי כל אחד מהפריטים;

(ב) פריט שהמידע לגביו הוא מהותי יכול להיות מקובץ עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם אינו מהותי – ישות תידרש לספק מידע לגבי פריטים מפוצלים רק אם מידע שאינו מהותי הסווה את המידע המהותי; או

(ג) פריט שהמידע לגביו אינו מהותי יכול להיות מקובץ עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם אינו מהותי – ישות עשויה לספק קיבוץ כזה כדי להשלים רשימה של פריטים ולא תידרש לתת גילוי למידע לגבי פריטים מפוצלים, בכפוף לסעיף 26ב.

25ב. ישות תתייג פריטים המוצגים או שניתן להם גילוי כ"אחר" רק אם היא אינה יכולה למצוא תיוג אינפורמטיבי יותר. דוגמאות לאופן שבו ישות יכולה למצוא תיוג אינפורמטיבי יותר הן:

(א) אם פריט שהמידע לגביו הוא מהותי מקובץ עם פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי, מציאת תיוג שמתאר את הפריט שהמידע לגביו הוא מהותי; וכן

(ב) אם פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי מקובצים:

(i) קיבוץ פריטים אשר חולקים מאפיינים דומים ותיאורם באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים הדומים; או

(ii) קיבוץ פריטים עם פריטים אחרים שאינם חולקים מאפיינים דומים ותיאורם באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים השונים של הפריטים.

261. אם ישות אינה יכולה למצוא תיוג אינפורמטיבי יותר מלבד "אחר":

(א) לגבי כל קיבוץ – הישות תשתמש בתיוג המתאר את הפריט המקובץ במדויק ככל שניתן, לדוגמה, "הוצאות תפעוליות אחרות" או "הוצאות מימון אחרות".

(ב) לגבי קיבוץ המורכב רק מפריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי – הישות תשקול אם הסכום המקובץ הוא גדול מספיק כך שמשתמשים בדוחות כספיים עשויים באופן סביר להטיל ספק אם הוא כולל פריטים שהמידע לגביהם עשוי להיות מהותי. אם זה המצב, מידע כדי ליישב ספק זה הוא מידע מהותי. בהתאם לכך, במקרים כאלה, הישות נותנת גילוי למידע נוסף לגבי הסכום – לדוגמה:

(i) הסבר לכך שלא נכללו בסכום פריטים שהמידע לגביהם עשוי להיות מהותי; או

(ii) הסבר לכך שהסכום מורכב ממספר פריטים שהמידע לגביהם אינו מהותי, עם אינדיקציה למהות של הפריט הגדול ביותר ולסכומו.

## קיצוץ

271. סעיף 44 אוסר על ישות לקזז בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם כן הדבר נדרש או מותר על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי. לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות דורש מישות למדוד הכנסות מחוזים עם לקוחות בסכום התמורה שהישות צופה להיות זכאית לו בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו. סכום ההכנסות שהוכרו משקף הנחות מסחריות (trade discounts) כלשהן והוזלות כמות (volume rebates) כלשהן שהישות מאפשרת. בניגוד לכך, ישות עשויה לבצע, במהלך העסקים הרגיל, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות, אלא נלוות לפעילויות הפקת ההכנסות העיקריות. הישות תציג בדוחות הכספיים העיקריים את התוצאות של עסקאות כאלה, או תיתן להן גילוי בביאורים, כאשר הצגה זו או גילוי זה משקפים את המהות של העסקה או של האירוע האחר על ידי קיצוץ בין הכנסה כלשהי לבין הוצאות קשורות שנובעות מאותה עסקה. לדוגמה:

(א) ישות מציגה בדוחות הכספיים העיקריים רווחים והפסדים ממימוש של נכסים לא שוטפים על ידי ניכוי של הערך בספרים של הנכס ושל הוצאות המכירה המתייחסות מסכום התמורה מהמימוש או נותנת להם גילוי בביאורים; וכן

(ב) ישות רשאית לקזז בין יציאות המתייחסות להפרשה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37, אשר קיים בגינה שיפוי

בהתאם להסדר חוזי עם צד שלישי (לדוגמה, הסכם אחריות של ספק), לבין השיפוי המתייחס.

28ב. נוסף על כך, ישות מציגה על בסיס נטו רווחים והפסדים הנובעים מקבוצה של עסקאות דומות – לדוגמה, רווחים והפסדים מהפרשי שער או רווחים והפסדים הנובעים ממכשירים פיננסיים המוחזקים למסחר שנכללים באותה קטגוריה של הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים ביישום סעיפים 47–68. אולם, ישות תיתן גילוי בנפרד בביאורים לרווחים והפסדים כאלה אם גילוי כזה מספק מידע מהותי.

## דוח על הרווח או הפסד

### קטגוריות בדוח על הרווח או הפסד

29ב. סעיף 47 דורש מישות לסווג הכנסות והוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד באחת מחמש קטגוריות. הקטגוריה התפעולית מורכבת מכל ההכנסות וההוצאות שנכללו בדוח על הרווח או הפסד שאינן מסווגות בקטגוריות האחרות (ראה סעיף 52). הכנסות והוצאות שסווגו בקטגוריית הפעילויות שהופסקו ביישום סעיף 68 אינן כפופות לדרישות לסיווג פריטים של הכנסות ושל הוצאות בקטגוריית המפורטות בסעיפים 47(א)–(ד). הכנסות והוצאות שסווגו בקטגוריית המסים על ההכנסה ביישום סעיף 67 אינן כפופות לדרישות לסיווג פריטים של הכנסות ושל הוצאות בקטגוריית המפורטות בסעיפים 47(א)–(ג).

### בחינה של פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות

30ב. סעיף 49 דורש מישות לבחון אם היא משקיעה בנכסים או מספקת מימון ללקוחות כפעילויות עסקיות עיקריות. לישות עשויה להיות יותר מפעילות עסקית עיקרית אחת. לדוגמה, ישות שמייצרת מוצר וגם מספקת מימון ללקוחות עשויה לקבוע שהן פעילות הייצור והן פעילות המימון ללקוחות הן פעילויות עסקיות עיקריות. כדי לסווג הכנסות והוצאות לקטגוריה התפעולית, לקטגוריית ההשקעה ולקטגוריית המימון כנדרש על ידי תקן זה, ישות רק צריכה לקבוע אם אחת הפעילויות של השקעה בנכסים או של הספקת מימון ללקוחות, או שתיהן, הן פעילויות עסקיות עיקריות.

31ב. דוגמאות לישויות שעשויות להשקיע בנכסים כפעילות עסקית עיקרית כוללות:

(א) ישויות השקעה כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים* ;

(ב) חברות נדל"ן להשקעה ; וכן

- (ג) מבטחים.
- 32ב. דוגמאות לישויות שעשויות לספק מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית כוללות:
- (א) בנקים ומוסדות מתן אשראי אחרים;
- (ב) ישויות שמספקות מימון ללקוחות כדי לאפשר לאותם לקוחות לרכוש את מוצרי הישות; וכן
- (ג) מחכירים שמספקים מימון ללקוחות בחכירות מימוניות.
- 33ב. הקביעה אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילויות עסקיות עיקריות היא עניין של עובדה ולא רק טענה. ישות תפעיל את שיקול דעתה כדי לבחון אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית ובחינה זו תבוסס על ראיות.
- 34ב. באופן כללי, סביר שהשקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות יהיו פעילות עסקית עיקרית של ישות אם הישות משתמשת בסוג מסוים של סיכום ביניים כאינדיקטור חשוב לביצועים תפעוליים. הסוג המסוים של סיכום הביניים הוא סיכום ביניים אשר דומה לרווח גולמי (ראה סעיף 123ב) אשר כולל הכנסות והוצאות אשר היו מסווגות בקטגוריית ההשקעה או בקטגוריית המימון אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות לא היו פעילויות עסקיות עיקריות.
- 35ב. ראיות לכך שסיכומי ביניים אשר דומים לרווח גולמי המתואר בסעיף 123ב הם אינדיקטורים חשובים לביצועים תפעוליים כוללות שימוש בסיכומי ביניים כאלה:
- (א) להסבר הביצועים התפעוליים באופן חיצוני; או
- (ב) לבחון את הביצועים התפעוליים באופן פנימי או לנטר אותם.
- 36ב. מידע לגבי מגזרים עשוי לספק ראיות שהשקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות היא פעילות עסקית עיקרית אם הישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות. באופן ספציפי:
- (א) אם מגזר בר דיווח מורכב מפעילות עסקית יחידה, זה מצביע על כך שהביצועים של המגזר בר הדיווח הם אינדיקטור חשוב של הביצועים התפעוליים של הישות ועל כך שהפעילות העסקית של המגזר בר הדיווח היא פעילות עסקית עיקרית של הישות; וכן
- (ב) אם מגזר פעילות מורכב מפעילות עסקית יחידה, זה מצביע על כך שהפעילות העסקית עשויה להיות פעילות עסקית עיקרית של הישות אם הביצועים של מגזר הפעילות הם אינדיקטור חשוב של הביצועים התפעוליים של הישות כמתואר בסעיף 34ב.

37ב. ישות תבחן אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית לישות המדווחת בכללותה. בהתאם לכך, תוצאת הבחינה אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית על ידי ישות מדווחת שהיא קבוצה מאוחדת ועל ידי ישות מדווחת שהיא אחת מהחברות הבנות בקבוצה מאוחדת עשויה להיות שונה.

38ב. ישות תבחן אם היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות לא מאוחדות, שאינן מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני (ראה סעיפים ב43(ב)–ג) ו-ב44(ב)–ג) לגבי כל נכס יחיד או תוך שימוש בקבוצות של נכסים בעלי מאפיינים משותפים. אם ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים כמפורט בתקן חשבונאות בינלאומי 27 *דוחות כספיים נפרדים* ומבצעת את הבחינה לגבי קבוצות של נכסים, הישות תשתמש בקבוצות של נכסים שהן עקביות עם הקטגוריות שנעשה בהן שימוש בקביעת בסיס המדידה ביישום סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 27. ישות אינה צריכה לבחון אם היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בחברות כלולות, בעסקאות משותפות או בחברות בנות לא מאוחדות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני (ראה סעיפים ב43(א) ו-ב44(א)) מאחר שהיא נדרשת לסווג את ההכנסות וההוצאות מהשקעות אלה בקטגוריית ההשקעה (ראה סעיף 55(א)).

39ב. ישות אינה צריכה לבחון אם היא משקיעה במזומנים ושווי מזומנים כפעילות עסקית עיקרית (ראה סעיף 53(ב)). ישות נדרשת לסווג הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בקטגוריית ההשקעה, אלא אם כן סעיף 56(א) או סעיף 56(ב) חלים.

40ב. ישות תבחן אם היא משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בנכסים אחרים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות (ראה סעיף 53(ג)) על ידי בחינה של נכס יחיד או של קבוצות של נכסים עם מאפיינים משותפים. בעת ביצוע הבחינה לגבי קבוצות של נכסים פיננסיים, ישות תשתמש בקבוצות של נכסים פיננסיים שהן עקביות עם הסוגים של נכסים פיננסיים שזוהו על ידי הישות ביישום סעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7.

41ב. ישות תבחן אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילות עסקית עיקרית על בסיס העובדות במועד הבחינה, כך ששינוי בתוצאת הבחינה אינו משנה את התוצאה של בחינות קודמות. בהתאם לכך, ישות מסווגת ומציגה הכנסות והוצאות ביישום השינוי בתוצאה של הבחינה מכאן ולהבא מהמועד של השינוי ואינה מסווגת מחדש סכומים שהוצגו לפני מועד השינוי. אלא אם כן זה לא מעשי לעשות זאת, סעיף 51(ג)(ii) דורש מישות לתת גילוי לסכום ולסיווג של פריטים של הכנסות והוצאות לפני מועד השינוי בתוצאה של הבחינה בתקופה השוטפת ולאחריו ולסכום ולסיווג בתקופה קודמת של פריטים שסיווגם השתנה בעקבות השינוי בתוצאה של הבחינה.

## תפעולי

42ב. התוצאה של הדרישות בסעיפים 47–66 היא שישות מסווגת הכנסות והוצאות מהפעילויות העסקיות העיקריות שלה בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד, למעט הכנסות והוצאות כאלה כלשהן מהשקעות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני. יתר על כן, הקטגוריה התפעולית אינה מוגבלת להכנסות ולהוצאות מהפעילויות העסקיות העיקריות של ישות. היא כוללת את כל ההכנסות וההוצאות שאינן מסווגות על ידי הישות בקטגוריות האחרות ביישום סעיפים 53–68, כולל הכנסות והוצאות כאלה שהן תנודתיות או לא נשנות.

## השקעה

### השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות לא מאוחדות

43ב. סעיפים 53 ו-55 מפרטים דרישות לגבי הסיווג של הכנסות והוצאות מהשקעות בחברות כלולות ועסקאות משותפות. השקעות אלה מורכבות מ:

(א) השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 16 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות* ולסעיף 10(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 27;

(ב) השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (או חלק מהן) שישות בוחרת למדוד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ביישום סעיפים 18–19 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 וסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 27; וכן

(ג) השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בדוחות כספיים נפרדים המטופלות בעלות ביישום סעיף 10(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 27 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ביישום סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 27.

44ב. סעיפים 53 ו-55 מפרטים גם דרישות לגבי הסיווג של הכנסות והוצאות מחברות בנות לא מאוחדות. השקעות בחברות בנות לא מאוחדות מורכבות מ:

(א) השקעות בחברות בנות בדוחות כספיים נפרדים המטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני בהתאם לסעיף 10(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 27;

(ב) השקעות בחברות בנות המוחזקות על ידי ישות השקעה, אשר נמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 ולסעיף 11א לתקן חשבונאות בינלאומי 27; וכן

(ג) השקעות בחברות בנות בדוחות כספיים נפרדים המטופלות בעלות ביישום סעיף 10(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 27 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ביישום סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 27.

**נכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות**

45ב. סעיף 53(ג) דורש מישות לזהות נכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות. התשואה יכולה להיות חיובית או שלילית.

46ב. נכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות בסעיף 53(ג) בדרך כלל כוללים:

(א) השקעות במכשירי חוב או במכשירים הוניים; וכן

(ב) נדל"ן להשקעה, וחייבים בגין שכירות המופקת מנכסים אלה.

47ב. הכנסות והוצאות המפורטות בסעיף 54 מנכסים כאלה בדרך כלל כוללות:

(א) ריבית;

(ב) דיבידנדים;

(ג) הכנסות שכירות;

(ד) פחת;

(ה) הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך;

(ו) רווחים והפסדים משינוי בשווי הוגן; וכן

(ז) הכנסות והוצאות מהגרעה של הנכס או מסיווגו ומדידתו מחדש כמוחזק למכירה (ראה סעיפים 60–64ב).

**נכסים שאינם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן  
בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות**

48ב. נכסים שישות משתמשת בהם בשילוב כדי לייצר או לספק סחורות או שירותים אינם מפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות. נכסים כאלה בדרך כלל כוללים:

(א) רכוש קבוע;

(ב) נכסים הנובעים מהייצור או מההספקה של סחורות או שירותים שההכנסות וההוצאות בגינם מסווגות בקטגוריה התפעולית (לדוגמה, חייבים בגין סחורות או שירותים כאלה); וכן

(ג) אם הישות מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, הלוואות כלשהן שניתנו ללקוח.

49ב. הכנסות והוצאות מהנכסים המתוארים בסעיף 48 מסווגות בקטגוריה התפעולית – לדוגמה:

(א) הכנסות עבור סחורות או שירותים המיוצרים או המסופקים על ידי הישות תוך שימוש בשילוב של נכסים;

(ב) הכנסות ריבית;

(ג) פחת והפחתה;

(ד) הפסדים מירידת ערך וביטולים של הפסדים מירידת ערך;

(ה) הכנסות והוצאות מהגריעה של הנכס או מסיווגו ומדידתו מחדש כמוחזק למכירה (ראה סעיפים 60–64); וכן

(ו) הכנסות והוצאות הנובעות מצירוף עסקים אשר כולל נכסים אשר מהם ייווצרו הכנסות והוצאות אשר יסווגו בקטגוריה התפעולית, כמו רווח מרכישה במחיר הזדמנותי ומדידה מחדש של תמורה מותנית.

## **מימון**

### **התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון**

50ב. סעיף 59(א) דורש מישות לזהות התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון. בעסקאות כאלה, ישות:

(א) מקבלת מימון בצורה של מזומן, או של סילוק של התחייבות פיננסית, או של קבלה של מכשיריה ההוניים של הישות עצמה; וכן

(ב) במועד מאוחר יותר, תחזיר בתמורה מזומן או את מכשיריה ההוניים שלה עצמה.

51ב. התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון כוללות:

(א) מכשיר חוב שיסולק במזומן, כמו כתבי התחייבות (debentures), הלוואות, שטרות (notes), איגרות חוב (bonds) ומשכנתאות – ישות מקבלת מזומן והיא תחזיר מזומן בתמורה;

(ב) התחייבות בהתאם להסדר למימון ספקים כאשר יתרת הזכות עבור סחורות או שירותים נגרעת – ישות משתחררת מההתחייבות הפיננסית עבור סחורות או שירותים והיא תחזיר מזומן בתמורה;

(ג) איגרת חוב אשר תסולק באמצעות מסירת מניות של ישות – ישות מקבלת מזומן והיא תחזיר את מכשיריה ההוניים שלה עצמה בתמורה;

(ד) מחויבות של ישות לרכוש את מכשיריה ההוניים שלה עצמה – ישות מקבלת את מכשיריה ההוניים שלה עצמה והיא תחזיר מזומן בתמורה.

52ב. דוגמאות להכנסות ולהוצאות מהתחייבויות כאלה שסעיף 60 דורש מישות לסווג בקטגוריית המימון כוללות:

(א) הוצאות ריבית (לדוגמה, על מכשירי חוב שהונפקו);

(ב) רווחים והפסדים משינויי שווי הוגן (לדוגמה, על התחייבות המיועדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד);

(ג) דיבידנדים על מניות שהונפקו המסווגות כהתחייבויות; וכן

(ד) הכנסות והוצאות מגריעה של ההתחייבות (ראה סעיף 61).

### **התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון**

53ב. סעיף 59 (ב) דורש מישות לזהות התחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון. התחייבויות כאלה כוללות:

(א) זכאים עבור סחורות או שירותים אשר יסולקו במזומן – ישות מקבלת סחורות או שירותים ולא מימון בצורה המתוארת בסעיף 50(א).

(ב) התחייבויות בגין חוזה – ישות תחזיר סחורות ושירותים, לא מזומן או מכשירים הוניים שלה עצמה כמתואר בסעיף 50(ב);

(ג) התחייבויות חכירה – ישות מקבלת נכס זכות שימוש, לא מימון בצורה המתוארת בסעיף 50(א);

(ד) התחייבויות הטבה מוגדרת פנסיוניות – ישות מקבלת שירותי עבודה, לא מימון בצורה המתוארת בסעיף 50(א);

(ה) הפרשות בגין פירוק או שיקום נכס – ישות מקבלת נכס שאינו מימון בצורה המתוארת בסעיף 50(א); וכן

(ו) הפרשה בגין תביעה – ישות אינה מקבלת מימון כמתואר בסעיף 50(א).

54ב. דוגמאות להכנסות ולהוצאות מהתחייבויות כאלה שסעיף 61 דורש מישות לסווג בקטגוריית המימון כוללות:

(א) הוצאות ריבית על זכאים הנובעים מרכישה של סחורות או שירותים, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9;

(ב) הוצאות ריבית על התחייבות בגין חוזה עם רכיב מימון משמעותי כמפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי 15;

(ג) הוצאות ריבית על התחייבות חכירה, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 16;

(ד) הוצאות (הכנסת) ריבית נטו על התחייבות (נכס) הטבה מוגדרת נטו, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19; וכן

(ה) הגידול בסכום המהוון של הפרשה הנובע מחלוף הזמן וההשפעה של שינוי כלשהו בשיעור ההיוון על הפרשות ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 37.

55ב. דוגמאות להכנסות ולהוצאות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון אך אינן בתחולת סעיף 61 ובהתאם לכך מסווגות בקטגוריית התפעולית, כוללות:

(א) הוצאות המוכרות עבור צריכה של סחורות או שירותים שנרכשו המתוארות בסעיף 54(א);

- (ב) עלות שירות שוטף ועלות שירות עבר הנובעות מתוכנית הטבה מוגדרת, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19; וכן
- (ג) מדידות מחדש של השווי ההוגן של התחייבות בגין תמורה מותנית בצירוף עסקים שהוכרה ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים.

**סיווג של הכנסות ושל הוצאות מחוזים מעורבים הכוללים חוזה מארח שהוא התחייבות**

56ב. האופן שבו ישות מסווגת הכנסות והוצאות מחוזה מעורב עם חוזה מארח שהוא התחייבות תלוי בשאלה אם הנגזר המשובץ מופרד מהחוזה המארח. אם הנגזר המשובץ:

- (א) מופרד מהחוזה המארח שהוא התחייבות:
- (i) לגבי החוזה המארח המופרד שהוא התחייבות – ישות מיישמת את הדרישות עבור הכנסות והוצאות מהתחייבויות, כמפורט בסעיפים 52, 59–61, 64(ב) ו-65–66; וכן
- (ii) לגבי הנגזר המשובץ המופרד – ישות מיישמת את הדרישות עבור הכנסות והוצאות מנגזרים, כמפורט בסעיפים 70–76.
- (ב) אינו מופרד מהחוזה המארח שהוא התחייבות ואם החוזה המעורב נובע מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון – ישות מיישמת את הדרישות לגבי התחייבויות שנובעות מעסקאות כאלה, כמפורט בסעיפים 52, 60 ו-65–66.
- (ג) אינו מופרד מהחוזה המארח שהוא התחייבות ואם החוזה המעורב אינו נובע מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון:
- (i) אם החוזה המארח שהוא התחייבות הוא התחייבות פיננסית שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 אשר נמדדת בעלות מופחתת – ישות מסווגת בקטגוריית המימון הכנסות והוצאות המפורטות בסעיף 60 מהחוזה לאחר ההכרה לראשונה (במקום ההכנסות וההוצאות המפורטות בסעיף 61) (ראה סעיף 59).
- (ii) אם החוזה המעורב הוא חוזה ביטוח שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 – ישות מיישמת את הדרישות בסעיפים 52 ו-64(ב); וכן

(iii) אחרת – ישות מיישמת את הדרישות לגבי הכנסות והוצאות מהתחייבויות שנובעות מעסקאות כאלה, כמפורט בסעיפים 52 ו-61.

57ב. ישות תיישם את סעיפים 56(ב) ו-56(ג) לכל החוזים המעורבים שכוללים חוזה מארח שהוא התחייבות ושהנגזר המשובץ בו לא מופרד, ללא קשר אם הנגזר המשובץ אינו מופרד על ידי הישות ביישום סעיף 4.3.3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או ביישום סעיף 4.3.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

### **התחייבויות הנובעות מחוזי השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפקו**

58ב. סעיף 64(א) מפרט דרישות לגבי הכנסות והוצאות מהתחייבויות הנובעות מחוזי השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפקו אשר הוכרו ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9. דוגמאות לחוזי השקעה כאלה כוללות:

(א) חוזה השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפק על ידי מבטח שאינו מקיים את ההגדרה בתקן דיווח כספי בינלאומי 17 לחוזה השקעה עם מאפייני השתתפות לפי שיקול דעת; וכן

(ב) חוזה השקעה עם מאפייני השתתפות שהונפק על ידי ישות השקעה.

### **הכנסות והוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית על ידי ישות המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית**

59ב. סעיף 65 דורש מישות המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות מהתחייבויות אחדות הנובעות מעסקאות שכרוכות רק בגיוס מימון או מכולן. ישות תיישם גם את הדרישות באותו סעיף להכנסות ולהוצאות מנגזר המתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון המפורט בסעיף 73(א), אך לא להכנסות ולהוצאות מחוזה מעורב המפורט בסעיף 56(ג)(i).

### **גריעה ושינויים בסיווג**

#### **גריעה של נכס או של התחייבות או סיווג ומדידה מחדש של נכס כמוחזק למכירה**

60ב. סעיף 47(ז) ו-49(ה) מתייחסים להכנסות ולהוצאות מהגריעה של נכס, או מסיווגו כמוחזק למכירה. ישות תסווג הכנסות והוצאות בגריעה של נכס או בסיווגו כמוחזק למכירה ובמדידה עוקבת כלשהי בזמן שהנכס מוחזק למכירה באותה קטגוריה שבה היא סיווגה הכנסות

והוצאות מהנכס מיד לפני הגריעה שלו. לדוגמה, ישות תסווג רווחים הפסדים:

- (א) במימוש של רכוש קבוע – בקטגוריה התפעולית;
- (ב) במימוש של נדל"ן להשקעה שישות אינה משקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית – בקטגוריית ההשקעה; וכן
- (ג) ממדידה מחדש של השקעה בחברה כלולה שטופלה קודם לכן תוך שימוש בשיטת השווי המאזני בעת רכישה בשלבים של חברה בת – בקטגוריית ההשקעה.

61ב. ישות תסווג הכנסות והוצאות מהגריעה של התחייבות על ידי יישום הדרישות בסעיפים 52 ו-59-60. לדוגמה, הישות מסווגת הכנסות והוצאות מהגריעה של התחייבות:

- (א) בקטגוריית המימון – אם ההתחייבות נובעת מעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון על ידי ישות שאינה מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית; וכן
- (ב) בקטגוריה התפעולית – אם כחלק מהסדר למימון ספקים ישות גורעת יתרת זכות לספק ומכירה בהתחייבות בהתאם להסדר זה.

### שינוי בשימוש של נכס

62ב. עסקה או אירוע אחר עשויים לשנות את הקטגוריה בדוח על הרווח או הפסד שבה ישות מסווגת הכנסות והוצאות מנכס, מבלי שהנכס נגרע. במקרים כאלה, הישות תסווג את ההכנסות ואת ההוצאות מהעסקה או מהאירוע האחר בקטגוריה שבה היא סיווגה הכנסות והוצאות מהנכס מיד לפני העסקה או האירוע. לדוגמה, ישות תסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות כלשהן או הוצאות כלשהן שהוכרו בדוח על הרווח או הפסד מהעברת נדל"ן מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 16 לנדל"ן להשקעה בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 40.

### קבוצות של נכסים ושל התחייבויות

63ב. סעיפים 60-62ב מפרטים דרישות לגבי הכנסות והוצאות מנכס או מהתחייבות כתוצאה מגריעה שלהם, מסיווג וממדידה עוקבת בזמן שהם מוחזקים למכירה, או משינוי בשימוש בהם. התוצאות האלה של עסקה או של אירוע אחר עשויות להיות עבור קבוצה של נכסים (או קבוצה של נכסים ושל התחייבויות) אשר הפיקה הכנסות והוצאות שישות סיווגה בקטגוריות שונות מיד לפני העסקה או האירוע האחר. ישות תסווג הכנסות או הוצאות מעסקה כזו או מאירוע אחר כזה:

(א) בקטגוריית ההשקעה אם, מלבד נכסי מסים על ההכנסה כלשהם, כל הנכסים בקבוצה הפיקו הכנסות והוצאות שהישות סיווגה בקטגוריית ההשקעה מיד לפני העסקה או האירוע האחר; וכן

(ב) בקטגוריה התפעולית, בכל מקרה אחר.

64ב. לדוגמה, ישות מסווגת:

(א) בקטגוריה התפעולית – רווחים והפסדים מהמימוש של חברה בת שאוחדה, אם החברה הבת כללה נכסים שהפיקו הכנסות והוצאות שהישות סיווגה בקטגוריה התפעולית מיד לפני המימוש. הרווחים וההפסדים כוללים את הסיווג מחדש מההון לרווח או הפסד של הפרשי שער הנדרש בהתאם לסעיף 48 לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

(ב) בקטגוריה התפעולית – הפסד מירידת ערך הנובע מסיווג של קבוצת מימוש כמוחזקת למכירה על ידי ישות ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 5, אם קבוצת המימוש כללה נכסים שהפיקו הכנסות והוצאות שהישות סיווגה בקטגוריה התפעולית מיד לפני הסיווג שלה כמוחזקת למכירה.

(ג) בקטגוריית ההשקעה – רווחים והפסדים ממימוש של חברה בת שאוחדה, אם הנכסים היחידים של החברה הבת היו נדליין להשקעה, שהישות המדווחת המאחדת לא השקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית, ונכסי מסים על ההכנסה מתייחסים. הרווחים וההפסדים כוללים את הסיווג מחדש מההון לרווח או הפסד של הפרשי שער הנדרש בהתאם לסעיף 48 לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

### **סיווג של הפרשי שער ושל הרווח או הפסד על הפוזיציה הכספית נטו**

65ב. כדי ליישם את סעיף 47, ישות תסווג הפרשי שער שנכללו בדוח על הרווח או הפסד ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 21 באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות מהפריטים שבגינם נוצרו הפרשי שער, אלא אם כן הדבר יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים (ראה סעיף 68).

66ב. לדוגמה, ישות מסווגת הפרשי שער על:

(א) יתרת חייבים המתוארת בסעיף 48(ב) הנקובה במטבע חוץ באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות מנכס זה – כלומר, בקטגוריה התפעולית; וכן

(ב) מכשיר חוב שהוא התחייבות המתואר בסעיף 51(א) הנקוב במטבע חוץ, באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות על

התחייבות זו – כלומר, בקטגוריית המימון (אלא אם כן הישות מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית ומסווגת את ההכנסות וההוצאות מההתחייבות בקטגוריה התפעולית ביישום סעיף 65).

67ב. ישות עשויה לסווג ביותר מקטגוריה אחת הכנסות והוצאות מעסקה שאינה כרוכה רק בגיוס מימון. לדוגמה, הרכישה של שירותים בעסקה הנקובה במטבע חוץ ושנקבעה במשא ומתן עם תנאי אשראי מוארכים יכולה ליצור הוצאה בגין הרכישה של השירותים המסווגת בקטגוריה התפעולית (ראה סעיף 55א) והוצאות ריבית המסווגת בקטגוריית המימון (ראה סעיף 54א). במקרים כאלה, בכפוף לסעיף 68, ישות תפעיל את שיקול דעתה כדי לקבוע אם הפרש השער מתייחס לסכום המסווג בקטגוריית המימון – ותסווג אותו בקטגוריה זו – או אם הוא מתייחס לסכום המסווג בקטגוריה אחרת – ותסווג אותו בקטגוריה זו. ישות לא תקצה בין קטגוריות הפרש שער הנובע מהתחייבות מעסקה שאינה כרוכה רק בגיוס מימון. בהפעלת שיקול דעתה לגבי אופן הסיווג של הפרשי השער, ישות אינה צריכה לסווג באותה קטגוריה את הפרשי השער על כל התחייבויות כאלה. אולם, ישות תסווג באותה קטגוריה הפרשי שער על התחייבויות דומות.

68ב. אם יישום של הדרישות בסעיפים 65 ו-67 יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, ישות תסווג, במקום זאת, את הפרשי השער המושפעים בקטגוריה התפעולית. ישות תבחן אם סיווג הפרשי שער כמתואר בסעיפים 65 ו-67 כרוך בעלות או במאמץ מופרזים לגבי כל פריט שבגיננו נוצרים הפרשי שער. הבחינה היא ספציפית לעובדות ולנסיבות המתייחסות לכל פריט. אם אותן עובדות ונסיבות מתייחסות למספר פריטים, ישות יכולה ליישם את אותה בחינה לכל אחד מהפריטים.

69ב. ביישום סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות, ישות עשויה להציג את הרווח או ההפסד על הפוזיציה הכספית נטו עם פריטי הכנסות והוצאות אחרים המתייחסים לפוזיציה הכספית נטו, כמו הכנסות ריבית והוצאות ריבית והפרשי שער. אם הישות אינה מציגה את הרווח או ההפסד על הפוזיציה הכספית נטו עם ההכנסות וההוצאות המתייחסות, היא תסווג את הרווח או ההפסד בקטגוריה התפעולית.

### **סיווג של רווחים והפסדים בגין נגזרים ובגין מכשירים מגדרים מיועדים**

70ב. סעיף 47 דורש מישות לסווג הכנסות והוצאות בקטגוריות בדוח על הרווח או הפסד. כדי ליישם את סעיף 47, ישות תסווג רווחים והפסדים שנכללו בדוח על הרווח או הפסד בגין מכשיר פיננסי שיועד כמכשיר מגדר ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9 באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות שהושפעו על ידי הסיכונים שהמכשיר הפיננסי משמש לניהולם. אולם, אם לשם כך יידרש גילום של רווחים והפסדים,

ישות תסווג כל רווחים והפסדים כאלה בקטגוריה התפעולית (ראה סעיפים 74–75ב).

71ב. ישות תסווג רווחים והפסדים על רכיב לא מיועד של מכשיר מגדר מיועד באותה קטגוריה כמו רווחים והפסדים על הרכיב המיועד. ישות תסווג את החלק הלא אפקטיבי של רווח או הפסד באותה קטגוריה כמו החלקים האפקטיביים.

72ב. ישות תיישם גם את הדרישות בסעיף 70 לרווחים והפסדים על נגזר שאינו מיועד כמכשיר מגדר ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אך משמש לנהל סיכונים מזהים. אולם, אם לשם כך יידרש גילום של רווחים או הפסדים (ראה סעיפים 74–75ב) או שהדבר יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, הישות, במקום זאת, תסווג את כל הרווחים וההפסדים על הנגזר בקטגוריה התפעולית.

73ב. ישות תסווג רווחים והפסדים על נגזר שאינו משמש לנהל סיכונים מזהים:

(א) בקטגוריית המימון, אם הנגזר מתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון (לדוגמה, אופציית רכש שנרכשה אשר מאפשרת לישות המנפיקה להחליף סכום קבוע של מטבע חוץ עבור מספר קבוע של מכשירים הונניים של הישות), אלא אם כן הישות המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית מסווגת רווחים והפסדים בקטגוריה התפעולית ביישום סעיף 59; וכן

(ב) בקטגוריה התפעולית, אם התנאים ב- (א) אינם מתקיימים.

74ב. סעיפים 70 ו-72ב אוסרים על גילום של רווחים והפסדים על מכשירים פיננסיים שיועדו כמכשירים מגדרים ועל נגזרים שלא יועדו כמכשירים מגדרים. הגילום של רווחים או הפסדים עשוי לנבוע ממצבים שבהם:

(א) ישות משתמשת במכשירים פיננסיים כאלה לנהל את הסיכונים של קבוצה של פריטים עם פוזיציות סיכון מקוזזות (ראה סעיף 6.6.1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לגבי קריטריונים לקבוצה של פריטים להיות פריט מגודר כשיר); וכן

(ב) הסיכונים המנוהלים משפיעים על סעיפים ביותר מקטגוריה אחת של הדוח על הרווח או הפסד.

75ב. לדוגמה, ישות עשויה להשתמש בנגזר כדי לנהל את סיכון מטבע חוץ נטו הן על הכנסות (המסווגות בקטגוריה התפעולית) והן על הוצאות הריבית (המסווגות בקטגוריית המימון). במקרים כאלה, הפרשי השער על ההכנסות מקוזזים על ידי הפרשי השער על הוצאות הריבית ועל ידי הרווחים או ההפסדים על הנגזר. אולם, הישות מסווגת את הפרשי השער על ההכנסות בקטגוריה שונה מהפרשי השער על הוצאות הריבית. כדי להציג את הרווח או הפסד על הנגזר בכל קטגוריה, ישות

הייתה צריכה להציג בכל קטגוריה רווח או הפסד גדול יותר מזה שהתרחש על הנגזר. ביישום הדרישות בסעיפים 70–73ב, ישות לא תגלם את הרווחים או ההפסדים באופן זה ובמקום זאת תסווג רווח או הפסד כלשהו על הנגזר בקטגוריה התפעולית.

76ב. הדרישות בסעיפים 70–75ב מפרטות רק את אופן הסיווג של הכנסות והוצאות לקטגוריות בדוח על הרווח או הפסד. הן אינן קובעות את הסעיף (או הסעיפים) שבהם יכללו הכנסות והוצאות כאלה והן גם אינן גוברות על הדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים.

## **פריטים שיוצגו בדוח על הרווח או הפסד או שיינתן להם גילוי בביאורים**

77ב. ישות עשויה להידרש להציג סעיף המפורט בסעיף 75 או סעיף המפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי חשבונאי אחר ביותר מקטגוריה אחת המפורטת בסעיף 47. לדוגמה, ישות שאינה משקיעה בנכסים או שאינה מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית עשויה להידרש להציג את הסעיף המפורט בסעיף 75(ב)(ii) של הפסדים מירידת ערך שנקבעו בהתאם לתת-פרק 5.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9:

(א) בקטגוריה התפעולית – אם הם מתייחסים לחיובים בגין סחורות ושירותים כמתואר בסעיף 48(ב); וכן

(ב) בקטגוריית ההשקעה – אם הם מתייחסים לנכסים פיננסיים המפיקים תשואה בנפרד ובאופן בלתי תלוי במידה רבה במשאבים אחרים של הישות כמתואר בסעיף 46ב.

78ב. סעיפים 24 ו-41(ג) דורשים מישות להציג סעיפים נוספים בדוח על הרווח או הפסד, אם הצגה כזו נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית של ההכנסות וההוצאות של הישות. ישות מפעילה את שיקול דעתה בקביעה זו (כולל אם נחוץ לפצל את הסעיפים המפורטים בסעיף 75). סעיפים 20 ו-41(ד) דורשים מישות לפצל פריטים כדי לתת גילוי למידע מהותי בביאורים. ישות מפעילה את שיקול דעתה גם בקביעה זו. סעיף 41 דורש מהישות לבסס את שיקול דעתה על בחינה אם לפריטים יש מאפיינים משותפים (מאפיינים דומים) או מאפיינים שאינם משותפים (מאפיינים שונים). מאפיינים כאלה כוללים:

(א) מהות (ראה סעיף 80);

(ב) מאפיין פעילות (תפקיד) בתוך הפעילויות העסקיות של הישות (ראה סעיף 81);

(ג) התמדה (persistence) (כולל התדירות של הפריט של הכנסות או הוצאות או אם הפריט הוא נשנה (recurring) או שאינו נשנה);

- (ד) בסיס המדידה ;
- (ה) אי-ודאות במדידה או אי-ודאות בתוצאה (או סיכונים אחרים המיוחסים לפריט);
- (ו) גודל ;
- (ז) מיקום גאוגרפי או סביבה רגולטורית ;
- (ח) השפעות מסים (לדוגמה, אם שיעורי מס שונים חלים על פריטים של הכנסות או הוצאות); וכן
- (ט) אם ההכנסות או ההוצאות נובעות מהכרה לראשונה בעסקה או באירוע או משינוי עוקב באומדן המתייחס לעסקה או לאירוע.

79ב. הכנסות והוצאות שעשויות להיות בעלות מאפיינים שונים במידה מספקת כך שהצהגה בדוח על הרווח או הפסד נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית או שגילויי בביאורים נחוץ כדי לספק מידע מהותי כוללות:

- (א) הורדות ערך של מלאי, וכן ביטולים של הורדות ערך כאלה ;
- (ב) הפסדים מירידת ערך של רכוש קבוע, וכן ביטולים של הפסדים מירידת ערך כאלה ;
- (ג) הכנסות והוצאות משינויים מבניים של פעילויות של ישות וביטולים של הפרשות כלשהן בגין שינוי מבני ;
- (ד) הכנסות והוצאות ממימושים של רכוש קבוע ;
- (ה) הכנסות והוצאות ממימושים של השקעות ;
- (ו) הכנסות והוצאות מיישוב של תביעות ;
- (ז) ביטולים של הפרשות ; וכן
- (ח) הכנסות והוצאות לא נשנות, אשר לא נכללו ב-(א)-(ז).

### **הצהגה וגילוי של הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית**

#### **שימוש במאפיינים של מהות ושל מאפיין פעילות**

80ב. בקביעת אופן השימוש במאפיינים של מהות ושל מאפיין פעילות כדי לספק את התמצית המובנית השימושית ביותר כפי שנדרש על ידי סעיף 78, ישות תביא בחשבון :

(א) אילו סעיפים מספקים את המידע השימושי ביותר לגבי הרכיבים העיקריים של הרווחיות של הישות או המניעים העיקריים של הרווחיות. לדוגמה, לגבי ישות קמעונאית, רכיב עיקרי של רווחיות או מניע עיקרי של רווחיות עשוי להיות עלות המכירות. הצגת סעיף של עלות המכירות עשויה לספק מידע רלוונטי לגבי המידה שבה ההכנסות שהופקו ממכירת הסחורות מכסות את החלק שהוא עבור קמעונאיים בעיקר עלויות ישירות ובאיזה מרווח. אולם, לא סביר שעלות המכירות תספק מידע רלוונטי לגבי הרכיבים החשובים של הרווחיות או המניעים החשובים של הרווחיות אם הקשר בין הכנסות לבין עלויות הוא ישיר פחות. לדוגמה, עבור ישויות נותנות שירותים אחדות, מידע לגבי הוצאות תפעוליות המסווגות לפי מהות, כמו הטבות עובד, עשוי להיות רלוונטי יותר למשתמשים בדוחות כספיים מאחר שהוצאות אלה הן המניעים העיקריים של רווחיות.

(ב) אילו סעיפים מייצגים באופן הקרוב ביותר את האופן שבו העסק מתנהל ואת האופן שבו ההנהלה מדווחת באופן פנימי. לדוגמה, ישות יצרנית המנוהלת על בסיס מאפייני פעילות עיקריים (major) עשויה לסווג הוצאות לפי מאפיין פעילות לצורכי הדיווח הפנימי. בניגוד לכך, ישות שיש לה מאפיין פעילות שולט יחיד, כמו הספקת מימון ללקוחות, עשויה לקבוע שסעיפים המורכבים מהוצאות המסווגות לפי מהות מספקים את המידע השימושי ביותר לצורכי דיווח פנימי.

(ג) מהו הנוהג המקובל בתעשייה. אם ההוצאות מסווגות באותו אופן על ידי ישויות בתעשייה, משתמשים בדוחות כספיים יכולים להשוות הוצאות בצורה קלה יותר בין ישויות באותה תעשייה.

(ד) אם ההקצאה של הוצאות מסוימות למאפייני פעילות תהיה שרירותית במידה שבה הסעיפים שיוצגו לא יספקו מצג נאמן של מאפייני הפעילות. במקרים כאלה, ישות תסווג הוצאות אלה לפי מהות.

81ב. במקרים אחדים, ישות המביאה בחשבון את הגורמים המפורטים בסעיף 80ב יכולה לקבוע שסיווג והצגה של הוצאות אחדות לפי מהות ושל הוצאות אחרות לפי מאפיין פעילות מספקים את התמצית המובנית השימושית ביותר. לדוגמה:

(א) הגורמים בסעיפים 80ב(א)–(ב) עשויים להצביע שסיווג והצגה של הוצאות לפי מאפיין פעילות מספקים את התמצית המובנית השימושית ביותר, למעט הוצאות מסוימות שהקצאה שלהן לפי מאפיין פעילות תהיה שרירותית (ראה סעיף 80ב(ד)); וכך

(ב) ישות שיש לה שני סוגים של פעילויות עסקיות עיקריות עשויה לסווג ולהציג הוצאות אחדות לפי מאפיין פעילות והוצאות

אחרות לפי מהות כדי לספק מידע לגבי המניעים העיקריים של הרווחיות שלה.

82ב. אם ישות מסווגת ומציגה בדוח על הרווח או הפסד הוצאות אחדות לפי מהות והוצאות אחרות לפי מאפיין פעילות, היא תתייג את הסעיפים הנובעים מכך באופן שמוזהא באופן ברור אילו הוצאות נכללות בכל סעיף. לדוגמה, אם ישות כוללת הטבות עובד אחדות בסעיף לפי מאפיין פעילות והטבות עובד אחרות בסעיף לפי מהות, התיוג של הסעיף לפי מהות יזהא באופן ברור שהוא אינו כולל את כל הטבות העובד (לדוגמה, "הטבות עובד מלבד אלה שנכללו בעלות המכירות").

83ב. ביישום סעיף 30, ישות תסווג ותציג הוצאות באופן עקבי מתקופת דיווח אחת לזו שלאחריה, אלא אם כן סעיפים 30(א) או 30(ב) חלים. לדוגמה, אם ישות מציגה הפסד מירידת ערך של מוניטין כסעיף לפי מהות בתקופת דיווח אחת, עליה להציג גם בתקופות דיווח עוקבות הפסד מירידת ערך דומה כלשהו של מוניטין כסעיף לפי מהות, אלא אם כן סעיפים 30(א) או 30(ב) חלים. אם בתקופה עוקבת אין הפסד דומה מירידת ערך של מוניטין, העובדה שההוצאה היא אפס באותה תקופה עוקבת אינה מהווה שינוי בסיווג ובהצגה.

84ב. ישות תציג הוצאות לפי מהות, או ביישום סעיף 83, תיתן גילוי להוצאות אחדות לפי מהות. הסכומים שיוצגו או שיינתן להם גילוי אינם צריכים להיות הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופה. הם יכולים לכלול סכומים שהוכרו כחלק מהערך בספרים של נכס. אם ישות:

(א) מציגה סכומים שאינם הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופה, היא תציג גם סעיף נוסף עבור השינוי בערך בספרים של הנכסים המושפעים. לדוגמה, ביישום סעיף 39 לתקן חשבונאות בינלאומי 2, ישות עשויה להציג סעיף עבור השינויים במלאי של מוצרים מוגמרים ובמלאי עבודה בתהליך.

(ב) נותנת גילוי, ביישום סעיף 83(ב), לסכומים שאינם הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופה, הישות תיתן הסבר איכותי לעובדה זו, תוך זיהוי הנכסים המעורבים.

### קיבוץ של הוצאות תפעוליות

85ב. כדי ליישם את סעיף 78, ישות תביא בחשבון איזו רמה של קיבוץ של הוצאות תפעוליות מספקת את התמצית המובנית השימושית ביותר. לדוגמה, לישות עשויות להיות מגוון פעילויות מנהליות (כמו משאבי אנוש, טכנולוגיות מידע, מחלקה משפטית וחשבונאות). כדי לספק תמצית מובנית שימושית, הישות עשויה לקבץ הוצאות תפעוליות המתייחסות לפעילויות אלה בהתבסס על המאפיין המשותף שלהן – כולן הוצאות עבור משאבים שנצרכו בפעילויות מנהליות. בהתאם לכך, הישות עשויה להציג אותן בסעיף שיתויג "הוצאות מנהליות". לישות עשויות להיות הוצאות עבור משאבים שנצרכו בפעילויות מכירה.

להוצאות אלה יש מאפיין שונה מהוצאות מנהליות – הוצאות מכירה נובעות ממשאבים שנצרכו בפעילויות מכירה והוצאות מנהליות נובעות ממשאבים שנצרכו בפעילויות מנהליות. מאפיינים אלה הם שונים במידה מספקת כך שפיצול – הצגה בסעיפים נפרדים להוצאות מכירה ולהוצאות מנהליות – עשוי להיות נחוץ כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הוצאות הישות.

## דוח המציג רווח כולל

### רווח כולל אחר

86ב. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים קובעים נסיבות שבהן ישות כוללת פריטים מסוימים מחוץ לדוח על הרווח או הפסד בתקופת הדיווח השוטפת. תקן חשבונאות בינלאומי 8 קובע שתי נסיבות כאלה: התיקון של טעויות וההשפעה של שינויים במדיניות חשבונאית. תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים דורשים מישות או מתירים לה שלא לכלול ברווח או הפסד רכיבים של רווח כולל אחר אשר מקיימים את ההגדרה של הכנסות (income) או את ההגדרה של הוצאות במסגרת המושגית לדיווח כספי (ראה סעיף 87ב).

87ב. נספח א' מגדיר "רווח כולל אחר". הרכיבים של רווח כולל אחר כוללים:

(א) שינויים בקרן הערכה מחדש (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38);

(ב) מדידות מחדש של תוכניות הטבה מוגדרת (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 19);

(ג) רווחים והפסדים הנובעים מתרגום של הדוחות הכספיים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21);

(ד) רווחים והפסדים מהשקעות במכשירים הוניים שיועדו לשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9;

(ה) רווחים והפסדים בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.א2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9;

(ו) החלק האפקטיבי של רווחים והפסדים בגין מכשירים מגדרים בגידור תזרים מזומנים וכן הרווחים וההפסדים בגין מכשירים מגדרים אשר מגדרים השקעות במכשירים הוניים שיועדו לשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (ראה פרק 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);

(ז) לגבי התחייבויות מסוימות שיועדו לשווי הוגן דרך רווח או הפסד, הסכום של השינוי בשווי ההוגן אשר ניתן לייחוס לשינויים בסיכון האשראי של ההתחייבות (ראה סעיף 5.7.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);

(ח) שינויים בשווי של ערך הזמן של אופציות כאשר ישות מפרידה את הערך הפנימי ואת ערך הזמן של חוזה אופציה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינויים בערך הפנימי (ראה פרק 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);

(ט) שינויים בשווי של אלמנטים של המחיר העתידי של חוזי אקדמה כאשר ישות מפרידה את אלמנט המחיר העתידי ואלמנט המחיר המידי של חוזה אקדמה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינויים באלמנט המחיר המידי, וכן השינויים בשווי של מרווחי מטבע חוץ בסיסיים של מכשיר פיננסי כאשר הישות מוציאה אותם מהיעוד של מכשיר פיננסי זה כמכשיר המגדר (ראה פרק 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9);

(י) הכנסות מימון והוצאות מימון מביטוח מחוזים מונפקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17 שלא נכללו ברווח או הפסד כאשר סך הכול הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח מפוצלות כדי לכלול ברווח או הפסד סכום הנקבע על ידי הקצאה שיטתית ביישום סעיף 88(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17, או על ידי סכום אשר מבטל אי-הקבלה חשבונאית עם הכנסות המימון או הוצאות המימון הנובעות מפריטי הבסיס, ביישום סעיף 89(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17; וכן

(יא) הכנסות מימון והוצאות מימון מחוזי ביטוח משנה מוחזקים שלא נכללו ברווח או הפסד כאשר סך הכול הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח משנה מפוצלות כדי לכלול ברווח או הפסד סכום הנקבע על ידי הקצאה שיטתית ביישום סעיף 88(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

88ב. תיאומים בגין סיווג מחדש נוצרים, לדוגמה, במימוש של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 21) וכאשר תזרימי מזומנים חזויים מגודרים משפיעים על רווח או הפסד (ראה סעיף 6.5.11 סעיף קטן (ד) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 בהקשר לגידורי תזרים מזומנים).

89ב. סעיף 90 דורש מישות להציג בדוח המציג רווח כולל תיאומים בגין סיווג מחדש, המתייחסים לרכיבים של רווח כולל אחר, או לתת להם גילויי בביאורים. תיאומים בגין סיווג מחדש אינם נוצרים בגין שינויים בקרן הערכה מחדש המוכרים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 או בגין מדידות מחדש של תוכניות הטבה מוגדרת המוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19. ישות מכירה ברכיבים אלה ברווח כולל אחר ואינה מסווגת אותם מחדש לרווח או הפסד בתקופות דיווח עוקבות. ישות רשאית להעביר

שינויים בקרן הערכה מחדש לעודפים בתקופות עוקבות ככל שנעשה שימוש בנכס או כאשר הוא נגרע (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38). בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, תיאומים בגין סיווג מחדש אינם נוצרים אם כתוצאה מגידור תזרים מזומנים או מהטיפול החשבונאי בערך הזמן של אופציה (או באלמנט המחיר העתידי של חוזה אקדמה או במרווחי מטבע חוץ בסיסיים של מכשיר פיננסי) ישות מעבירה סכומים מקרן גידור תזרים המזומנים או מרכיב נפרד של הון, בהתאמה, וכוללת אותם ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של נכס או של התחייבות. ישות מעבירה סכומים אלה ישירות לנכסים או להתחייבויות.

## דוח על המצב הכספי

### סיווג של נכסים ושל התחייבויות כשוטפים או כלא שוטפים

- 90ב. ביישום סעיף 96, כאשר ישות מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור, סיווג נפרד בדוח על המצב הכספי של נכסים ושל התחייבויות שוטפים ולא שוטפים מספק מידע שימושי באמצעות ההבחנה בין הנכסים נטו שממוחזרים באופן מתמשך כהון חוזר לבין אלה המשמשים בפעילויות לזמן ארוך של הישות. סיווג נפרד כזה גם מבליט נכסים שהישות צופה לממש במהלך המחזור התפעולי השוטף והתחייבויות שמועד הסילוק שלהן יחול במהלך אותה תקופה.
- 91ב. עבור ישויות אחדות, כמו מוסדות כספיים, הצגה של נכסים ושל התחייבויות בסדר עולה או יורד של נזילות מספקת תמצית מובנית שימושית יותר מאשר הצגה על בסיס שוטף/לא שוטף, מאחר שהישות אינה מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי שניתן לזיהוי בבירור.
- 92ב. ביישום סעיף 96, ישות רשאית להציג חלק מהנכסים ומהתחייבויות שלה תוך שימוש בסיווג על בסיס שוטף/לא שוטף ואחרים לפי סדר נזילות כאשר הצגה זו מספקת תמצית מובנית שימושית יותר. הצורך בהצגה על בסיס מעורב עשוי להיווצר כאשר לישות יש פעילויות מגוונות.
- 93ב. מידע לגבי המועדים החזויים למימוש של נכסים ושל התחייבויות הוא שימושי לצורך בחינת הנזילות וכושר הפירעון של ישות. תקן דיווח כספי בינלאומי 7 דורש גילוי לניתוח מועדי הפירעון של נכסים פיננסיים ושל התחייבויות פיננסיות. נכסים פיננסיים כוללים חייבים מסחריים וחייבים אחרים, והתחייבויות פיננסיות כוללות זכאים מסחריים וזכאים אחרים. מידע לגבי מועד ההשבה החזוי של נכסים לא כספיים, כמו מלאי, ולגבי מועד הסילוק החזוי של התחייבויות, כמו הפרשות, הוא גם שימושי, בין אם נכסים והתחייבויות מסווגים כשוטפים ובין אם הם מסווגים כלא שוטפים. לדוגמה, ישות נותנת גילוי בבאורים

לסכום המלאי שהיא צופה להשיב לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח.

### נכסים שוטפים

94ב. סעיף 100 דורש מישות לסווג כנכסים לא שוטפים את כל הנכסים שלא סווגו כשוטפים. תקן זה משתמש במונח "לא שוטף" כדי לכלול נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים פיננסיים שהם לזמן ארוך במהותם. התקן אינו אוסר על השימוש בתיאורים חלופיים כל עוד המשמעות ברורה.

95ב. המחזור התפעולי של ישות הוא הזמן בין הרכישה של נכסים לצורך עיבוד לבין המימוש שלהם למזומנים או לשווי מזומנים. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של ישות, ההנחה היא שהוא 12 חודש. נכסים שוטפים כוללים נכסים (כמו מלאי וחייבים מסחריים) שנמכרים, נצרכים או ממומשים כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל גם כאשר לא חזוי שהם ימומשו בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. נכסים שוטפים כוללים גם נכסים שמוחזקים בעיקר לצורך מסחר (דוגמאות כוללות נכסים פיננסיים אחדים שמקיימים את ההגדרה של מוחזק למסחר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9) ואת החלק השוטף של נכסים פיננסיים לא שוטפים.

### התחייבויות שוטפות

#### מחזור תפעולי רגיל (ראה סעיף 101(א))

96ב. התחייבויות שוטפות אחדות, כמו זכאים מסחריים וצבירות אחדות בגין עלויות של עובדים ובגין עלויות תפעוליות אחרות, הן חלק מההון החוזר שנעשה בו שימוש במחזור התפעולי הרגיל של ישות. ישות מסווגת פריטים כאלה כהתחייבויות שוטפות, גם אם מועד הסילוק שלהם יחול לאחר יותר מ-12 חודש לאחר תקופת הדיווח. אותו מחזור תפעולי רגיל חל על הסיווג של הנכסים של הישות ושל התחייבויותיה. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של הישות, ההנחה היא שהוא 12 חודש.

#### החזקה בעיקר לצורך מסחר (ראה סעיף 101(ב)) או מועד הסילוק יחול במהלך 12 חודש (ראה סעיף 101(ג))

97ב. התחייבויות שוטפות אחרות אינן מסולקות כחלק מהמחזור התפעולי הרגיל, אך מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, או שהן מוחזקות בעיקר לצורך מסחר. דוגמאות הן התחייבויות פיננסיות אחדות שמקיימות את ההגדרה של מוחזק למסחר בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, משיכות יתר בבנק והחלק השוטף של התחייבויות פיננסיות לא שוטפות, דיבידנדים לשלם, זכאים

בגין מסים על ההכנסה וזכאים אחרים שאינם זכאים מסחריים. התחייבויות פיננסיות, שמספקות מימון לזמן ארוך (כלומר אינן חלק מההון החוזר שנעשה בו שימוש במחזור התפעולי הרגיל של הישות) ושמועד הסילוק שלהן לא יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, הן התחייבויות לא שוטפות, בכפוף לסעיפים 99ב–103ב.

98ב. ישות מסווגת את ההתחייבויות הפיננסיות שלה כשוטפות כאשר מועד הסילוק שלהן יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, גם אם:

- (א) התקופה המקורית הייתה ארוכה יותר מ-12 חודש; וכן
- (ב) הסכם לזמן ארוך למחזור (refinance) או לדחיית מועדי פירעון של תשלומים הושלם לאחר תקופת הדיווח ולפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום.

### **זכות לדחות סילוק למשך לפחות 12 חודש (סעיף 101(ד))**

99ב. זכות של ישות לדחות סילוק של התחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח חייבת להיות ממשית וכן כפי שמומחש בסעיפים 100ב–103ב, חייבת להיות קיימת בסוף תקופת הדיווח.

100ב. זכות של ישות לדחות סילוק של התחייבות הנובעת מהסדר הלוואה למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח עשויה להיות כפופה לכך שהישות תציית לתנאים שנקבעו בהסדר הלוואה זה (יכוננו להלן: "אמות מידה"). לצורכי יישום סעיף 101(ד), אמות מידה כאלה:

- (א) משפיעות על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח – כמומחש בסעיפים 102ב–103ב – אם ישות נדרשת לציית לאמת המידה בסוף תקופת הדיווח או לפני סוף תקופת הדיווח. אמת מידה כזו משפיעה על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח גם אם ציות לאמת המידה נבחן רק לאחר תקופת הדיווח (לדוגמה, אמת מידה המבוססת על המצב הכספי של הישות בסוף תקופת הדיווח אך היא נבחנת רק לאחר תקופת הדיווח).
- (ב) אינן משפיעות על קיומה של הזכות בסוף תקופת הדיווח אם ישות נדרשת לציית לאמת המידה רק לאחר תקופת הדיווח (לדוגמה, אמת מידה המבוססת על המצב הכספי של הישות שישה חודשים לאחר סוף תקופת הדיווח).

101ב. אם לישות יש זכות בסוף תקופת הדיווח לגלגל (roll over) מחויבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח בהתאם למסגרת הלוואה (loan facility) קיימת, היא מסווגת את המחויבות כלא שוטפת, גם אם מועד הסילוק ללא הגלגול של המחויבות היה חל במהלך תקופה קצרה יותר. אם לישות אין זכות כזו, הישות אינה מביאה בחשבון את הפוטנציאל למחזר את המחויבות והמחויבות מסווגת כשוטפת.

102ב. כאשר ישות מפירה בסוף תקופת הדיווח או לפני מועד זה אמת מידה של הסדר הלוואה לזמן ארוך, וכתוצאה מכך ההתחייבות הופכת להיות עומדת לפירעון לפי דרישה, הישות מסווגת את ההתחייבות כשוטפת, גם אם המלווה הסכים, לאחר תקופת הדיווח ולפני האישור לפרסום של הדוחות הכספיים, שלא לדרוש תשלום כתוצאה מההפרה. הישות מסווגת את ההתחייבות כשוטפת מאחר שבסוף תקופת הדיווח אין לישות את הזכות לדחות את הסילוק שלה למשך לפחות 12 חודש לאחר מועד זה.

103ב. אולם, ישות מסווגת את ההתחייבות כלא שוטפת אם המלווה הסכים עד לסוף תקופת הדיווח לספק תקופת ארכה (period of grace) שמסתיימת לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, שבמהלכה הישות יכולה לתקן את ההפרה ושבמהלכה המלווה אינו יכול לדרוש פירעון מיידי.

104ב. סיווג של התחייבות אינו מושפע מהסבירות שהישות תממש את זכותה לדחות סילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח. אם ההתחייבות מקיימת את הקריטריונים בסעיפים 101–102 לסיווג כלא שוטפת, היא מסווגת כלא שוטפת גם אם ההנהלה מתכוונת או צופה שהישות תסלק את ההתחייבות תוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, או גם אם הישות מסלקת את ההתחייבות בין סוף תקופת הדיווח לבין המועד שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום. אולם, בכל אחת מהנסיבות האלה, ייתכן שהישות תצטרך לתת גילוי למידע לגבי העיתוי של הסילוק כדי לאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ההשפעה של ההתחייבות על המצב הכספי של הישות (ראה סעיף 6ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 וסעיף 105ב(ד)).

105ב. אם האירועים המפורטים להלן מתרחשים בין סוף תקופת הדיווח לבין המועד שבו הדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, אזי יינתן גילוי לאירועים אלה כאירועים שאינם מחייבי תיאום בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח :

(א) מחזור לזמן ארוך של התחייבות המסווגת כשוטפת (ראה סעיף 98ב);

(ב) תיקון של הפרה של הסדר הלוואה לזמן ארוך המסווג כשוטף (ראה סעיף 102ב);

(ג) הענקת תקופת ארכה על ידי המלווה כדי לתקן הפרה של הסדר הלוואה לזמן ארוך המסווג כשוטף (ראה סעיף 103ב); וכן

(ד) סילוק של התחייבות המסווגת כלא שוטפת (ראה סעיף 104ב).

106ב. ביישום סעיפים 101–102 ו-96ב–103ב, ישות עשויה לסווג התחייבויות הנובעות מהסדרי הלוואה כלא שוטפות כאשר הזכות של הישות לדחות סילוק של התחייבויות אלה כפופה לציות של הישות לאמות מידה בתוך

12 חודש לאחר תקופת הדיווח (ראה סעיף 100(ב)). במצבים כאלה, הישות תיתן גילוי למידע בביאורים המאפשר למשתמשים בדוחות כספיים להבין את הסיכון שההתחייבויות עשויות לעמוד לפירעון בתוך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, כולל:

(א) מידע לגבי אמות המידה (כולל המהות של אמות המידה ומתי הישות נדרשת לציית להן) והערך בספרים של ההתחייבויות המתייחסות.

(ב) עובדות ונסיבות, אם קיימות, אשר מצביעות על כך שלישות עשוי להיות קושי לציית לאמות המידה – לדוגמה, הישות פעלה במהלך תקופת הדיווח או לאחריה כדי להימנע מהפרה פוטנציאלית או לצמצמה. עובדות ונסיבות כאלה יכולות גם לכלול את העובדה שהישות לא הייתה מצייתת לאמות המידה אם הציות להן היה נבחן בהתבסס על הנסיבות של הישות בסוף תקופת הדיווח.

### סילוק (סעיפים 101(א), 101(ג) ו-101(ד))

107ב. לצורך סיווג התחייבות כשוטפת או כלא שוטפת, סילוק מתייחס להעברה לצד שכנגד שתוצאתה ביטול (extinguishment) של ההתחייבות. ההעברה יכולה להיות של:

(א) מזומנים או משאבים כלכליים אחרים – לדוגמה, סחורות או שירותים; או

(ב) מכשירים הונניים של הישות עצמה, אלא אם כן סעיף 108 חל.

108ב. תנאים של התחייבות אשר לבחירת הצד שכנגד יכולים לגרום לסילוק שלה על ידי ההעברה של מכשירים הונניים של הישות עצמה אינם משפיעים על הסיווג של ההתחייבות כשוטפת או כלא שוטפת אם ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 32 הישות מסווגת את האופציה כמכשיר הוני ומכירה באופציה בנפרד מההתחייבות כרכיב הוני של מכשיר פיננסי מורכב.

### פריטים שיוצגו בדוח על המצב הכספי או שיינתן להם גילוי בביאורים

109ב. סעיפים 24 ו-41(ג) דורשים מישות להציג סעיפים נוספים בדוח על המצב הכספי אם הצגה כזו נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית של הנכסים, ההתחייבויות וההון של הישות. ישות מפעילה את שיקול דעתה בקביעה זו (כולל אם נחוץ לפצל את הסעיפים המפורטים בסעיף 103). סעיף 41 דורש מהישות לבסס את שיקולי דעתה על בחינה אם לפריטים יש מאפיינים משותפים (מאפיינים דומים) או מאפיינים שאינם משותפים (מאפיינים שונים). לגבי סעיפים נוספים עבור נכסים

והתחייבויות, ישות מבססת את שיקולי דעתה על בחינה של המהות או של מאפיין הפעילות של הנכסים או של ההתחייבויות. המאפיינים המפורטים בסעיפים 110(ג)–(יא) עשויים לסייע לישות בזיהוי המהות או מאפיין הפעילות של נכסים ושל התחייבויות.

110ב. סעיפים 20 ו-41(ד) דורשים מישות לפצל פריטים כדי לתת גילוי למידע מהותי בביאורים. ישות מפעילה את שיקול דעתה בקביעה זו בהתבסס על בחינה אם לפריטים יש מאפיינים משותפים (מאפיינים דומים) או מאפיינים שאינם משותפים (מאפיינים שונים). מאפיינים כאלה כוללים:

- (א) מהות;
- (ב) מאפיין פעילות (תפקיד) בתוך הפעילויות העסקיות של הישות;
- (ג) משך ההשבה ועיתויה או משך הסילוק ועיתויו (כולל אם נכס או התחייבות מסווגים כשוטפים או כלא שוטפים או אם ההשבה או הסילוק שלהם מהווים חלק מהמחזור התפעולי של הישות);
- (ד) נזילות;
- (ה) בסיס המדידה;
- (ו) אי-ודאות במדידה או אי-ודאות בתוצאה (או סיכונים אחרים המיוחסים לפריט);
- (ז) גודל;
- (ח) מיקום גאוגרפי או סביבה רגולטורית;
- (ט) סוג, לדוגמה, סוג הסחורה, השירות או הלקוח;
- (י) השפעות מסים – לדוגמה, אם בסיסי מס שונים חלים על פריטים של הכנסות או הוצאות; וכן
- (יא) מגבלות על השימוש בנכס או על יכולת ההעברה של התחייבות.

111ב. נכסים, התחייבויות ופריטים של הון, שעשויים להיות בעלי מאפיינים שונים במידה מספקת, כך שהצגה בדוח על המצב הכספי נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית או שגילוי בביאורים נחוץ כדי לספק מידע מהותי, כוללים:

- (א) רכוש קבוע מפוצל לסוגים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16;

- (ב) חייבים מפוצלים לסכומים לקבל מלקוחות מסחריים, לסכומים לקבל מצדדים קשורים, למקדמות ולסכומים אחרים ;
- (ג) מלאי מפוצל, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 2, לפריטים כמו סחורה (merchandise), חומרי עזר בייצור, חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים ;
- (ד) זכאים מסחריים מפוצלים, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 7, כדי לספק בנפרד את הסכומים של אותם זכאים מסחריים שהם חלק מהסדרים למימון ספקים ;
- (ה) הפרשות מפוצלות בהתאם למהותן, כמו הפרשות בגין הטבות עובד, התחייבויות בגין פירוק או פריטים אחרים ; וכן
- (ו) הון מניות וקרנות מפוצלים לסוגים שונים, כמו הון מניות נפרע, פרמיה על מניות וקרנות.

## ביאורים

### מבנה

- 112ב. סעיף 114 דורש מישות להציג ביאורים באופן שיטתי, ככל שהדבר מעשי. דוגמאות לסידור שיטתי או לקיבוץ שיטתי של הביאורים כוללות:
- (א) מתן הבלטה לתחומי הפעילות שלה שישות מחשיבה כחשובים ביותר להבנה של הביצועים הכספיים שלה ושל המצב הכספי שלה, כמו קיבוץ יחד של מידע לגבי פעילויות עסקיות מסוימות ;
- (ב) קיבוץ יחד של מידע לגבי פריטים שנמדדים באופן דומה כמו נכסים שנמדדים בשווי הוגן ; או
- (ג) סידור לפי הסדר של הסעיפים בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים ובדוח על המצב הכספי, כמו :
- (i) הצהרה על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים (ראה סעיף 6 בתקן חשבונאות בינלאומי 8) ;
- (ii) מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית (ראה סעיף 27א לתקן חשבונאות בינלאומי 8) ;
- (iii) מידע תומך לגבי פריטים המוצגים בדוח על המצב הכספי, בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים, בדוח על השינויים

בהון ובדוח על תזרימי המזומנים, בסדר שבו כל דוח מסופק וכל סעיף מוצג; וכן

(iv) גילויים אחרים, כולל:

(1) התחייבויות תלויות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 37) והתקשרויות חוזיות שלא הוכרו; וכן

(2) גילויים לא כספיים – לדוגמה המטרות והמדיניות של ניהול הסיכונים הפיננסיים של ישות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 7).

## מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

### זיהוי של מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה

113ב. סעיף 117 מגדיר מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה. ייתכן שלישות לא יהיו כלל מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה, שתהיה מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה אחת או יותר מאחת. לדוגמה, ישות שמתקשרת באופן ציבורי את הביצועים הכספיים שלה למשתמשים בדוחות כספיים תוך שימוש רק בסיכומים ובסיכומי ביניים שנדרש להציגם או לתת להם גילוי על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, אין לה מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

114ב. כדי לקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, המידה חייבת לתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. לדוגמה, אם סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר מתייחס למגזר בר דיווח שניתן לו גילוי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 אינו מספק מידע לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה, סיכום ביניים זה אינו מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

115ב. אולם, לעיתים סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר מתייחס למגזר בר דיווח יכול לספק מידע לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. לדוגמה, אם מגזר בר דיווח כולל פעילות עסקית עיקרית יחידה של הישות וסיכום ביניים של הכנסות והוצאות המתייחס למגזר בר דיווח זה מוצג בדוח על הרווח או הפסד, זה מצביע על כך שסיכום הביניים מספק מידע לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. במקרים כאלה, סיכום ביניים של הכנסות והוצאות המתייחס למגזר בר דיווח זה יקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, אם הוא מקיים את החלקים האחרים של ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

### סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות

116ב. מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה היא סיכום ביניים של הכנסות והוצאות. דוגמאות למידות שאינן מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה מאחר שאינן סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות כוללות:

- (א) סיכומי ביניים רק של הכנסות או רק של הוצאות (לדוגמה, מידה העומדת בפני עצמה של הכנסות מותאמות שאינה חלק מסיכום ביניים שכולל גם הוצאות);
- (ב) נכסים, התחייבויות, הון או שילובים של מרכיבים אלה;
- (ג) יחסים פיננסיים (לדוגמה, תשואה על נכסים) (ראה סעיף 117ב);
- (ד) מידות של נזילות או של תזרימי מזומנים (לדוגמה, תזרים מזומנים חופשי); או
- (ה) מידות ביצועים לא כספיות.

117ב. יחס פיננסי אינו מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מאחר שאינו סיכום ביניים של הכנסות והוצאות. אולם, סיכום ביניים שהוא המונה או המכנה ביחס פיננסי הוא מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, אם סיכום הביניים היה מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, אם לא היה חלק מיחס. בהתאם לכך, ישות תיישם את דרישות הגילוי בסעיפים 121–125 למונה כזה או למכנה כזה.

118ב. סיכום ביניים של הכנסות והוצאות אשר מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בסעיף 117 הוא מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בין אם הוא מוצג בדוח על הרווח או הפסד ובין אם לאו.

### תקשורת לציבור

119ב. סיכום ביניים מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה רק אם ישות משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחותיה הכספיים. תקשורת לציבור כוללת סקירת הנהלה, הודעות לעיתונות ומצגות למשקיעים. לצורך הגדרת מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה, תקשורת לציבור אינה כוללת תקשורת בעל פה, תמלול כתוב של תקשורת בעל פה ופוסטים ברשתות חברתיות.

120ב. מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה מתייחסות לאותה תקופת דיווח כמו הדוחות הכספיים. באופן ספציפי, סיכום ביניים:

(א) המתייחס לדוחות כספיים ביניים, אך לא לדוחות הכספיים השנתיים, יכול להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה רק בדוחות הכספיים ביניים; וכן

(ב) המתייחס לדוחות כספיים שנתיים, אך לא לדוחות כספיים ביניים, יכול להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה רק בדוחות הכספיים השנתיים.

121ב. ישות תביא בחשבון רק תקשורת לציבור המתייחסת לתקופת הדיווח כדי לזהות מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה לתקופת הדיווח, אלא אם כן כחלק מתהליך הדיווח הכספי שלה, הישות מוציאה באופן שגרתי תקשורת כזו לציבור לאחר מועד הפרסום של דוחותיה הכספיים. אם זהו המקרה, ישות תביא בחשבון תקשורת לציבור שמתייחסת לתקופת הדיווח הקודמת כדי לזהות מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה לתקופת הדיווח השוטפת.

122ב. אולם, מידה שנעשה בה שימוש בתקשורת לציבור המתייחסת לתקופת הדיווח הקודמת אינה נדרשת להיות מזוהה כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לתקופת הדיווח השוטפת אם קיימות ראיות שמצביעות על כך שהיא לא תיכלל בתקשורת לציבור שתפורסם המתייחסת לתקופת הדיווח השוטפת. אם ניתן גילוי למידה כזו כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בתקופת הדיווח הקודמת והיא אינה מזוהה ככזו בתקופת הדיווח השוטפת, זה יהיה שינוי למידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, או הפסקת שימוש במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, שעליהם דרישות הגילוי בסעיף 124 חלות.

### סיכומי ביניים דומים לרווח גולמי

123ב. בהתאם לסעיף 118(א), סיכומי ביניים דומים לרווח גולמי אינם מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה. סיכום ביניים הוא דומה לרווח גולמי כאשר הוא מתאר את ההפרש בין סוג של הכנסות לבין הוצאות המיוחסות במישרין שהתהוו בהפקת אותן הכנסות. דוגמאות כוללות:

(א) הכנסות ריבית נטו;

(ב) הכנסות מדמי שירות (fees) או מעמלות נטו;

(ג) תוצאת שירותי ביטוח;

(ד) תוצאת מימון נטו (הכנסות מהשקעות בניכוי הכנסות מימון מביטוח והוצאות מימון מביטוח); וכן

(ה) הכנסות שכירות נטו.

### הנחה לגבי תקשור השקפת ההנהלה

124ב. סעיף 119 קובע כי יש להניח שסיכום ביניים של הכנסות והוצאות שנעשה בו שימוש בתקשורת לציבור מחוץ לדוחותיה הכספיים מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. ביישום סעיף 120, ישות רשאית להפריך הנחה זו אם יש לה מידע סביר וניתן לביסוס שניתן להשגה אשר מוכיח כי:

(א) סיכום הביניים אינו מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה (ראה סעיפים 125ב–128ב); וכן

(ב) ישות יש סיבה לשימוש בסיכום ביניים זה בתקשורת לציבור שלה מלבד לתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה (ראה סעיף 129ב).

125ב. דוגמאות למידע סביר וניתן לביסוס אשר מוכיח שסיכום ביניים אינו מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של ישות בכללותה הן:

(א) ישות מתקשרת את סיכום הביניים ללא הבלטה (ראה סעיף 126ב); וכן

(ב) ההנהלה אינה משתמשת בסיכום הביניים באופן פנימי כדי לבחון את הביצועים הכספיים של הישות או לנטר אותם (ראה סעיפים 127ב–128ב).

126ב. הקביעה אם ישות מתקשרת סיכום ביניים ללא הבלטה נתונה לשיקול דעת בהתבסס על מספר גורמים, לדוגמה:

(א) המידה של הפניות לסיכום הביניים – הפניות מעטות מצביעות על היעדר הבלטה, הפניות רבות מצביעות על הבלטה; וכן

(ב) התוכן של סקירה או של ניתוח לגבי סיכום הביניים או התוכן של סקירה או של ניתוח המסתמכים עליו, לדוגמה:

(i) תיאור של סיכום הביניים כמידע שאינו מתקשר את השקפת ההנהלה ושמסופק רק בתגובה לבקשות תכופות ממשתמשים אחדים בדוחות כספיים מצביעה על היעדר הבלטה;

(ii) שימוש בסיכום הביניים כדי לתמוך בניתוח ההנהלה ובסקירת ההנהלה על הביצועים הכספיים של הישות וכדי לספק הסברים לסיבות לשינויים בסיכום הביניים מתקופה לתקופה מצביעה על הבלטה; וכן

(iii) השוואה של סיכום הביניים לסיכומי ביניים של מתחרים או לאמת מידה (benchmark) בתעשייה מצביעה על הבלטה.

127ב. השימוש של ההנהלה בסיכום ביניים כדי לבחון היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה או לנטר אותו מוכיח שסיכום הביניים מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. אולם, אם הנהלה משתמשת בסיכום ביניים באופן פנימי, אך לא בתקשורת לציבור של ישות, סיכום הביניים אינו מקיים את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

128ב. ישות עשויה לתאם סיכום ביניים שתוקשר בתקשורת לציבור שלה לצורך שימוש פנימי על ידי ההנהלה כדי לבחון את הביצועים הכספיים של ישות או לנטר אותם. במקרים כאלה, הישות תפעיל את שיקול דעתה כדי לבחון אם סיכום הביניים שהיא משתמשת בו באופן פנימי הוא דומה מספיק לסיכום הביניים שהיא משתמשת בו בתקשורת לציבור כך שסעיף 127 חל. ככל שסיכומי הביניים דומים יותר, כך סביר יותר שסיכום הביניים שנעשה בו שימוש בתקשורת לציבור של הישות מתקשר למשתמשים בדוחות כספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה.

129ב. דוגמאות למידע סביר וניתן לביסוס אשר מוכיח שלישות יש סיבה לשימוש בסיכום ביניים זה בתקשורת לציבור שלה מלבד לתקשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה הן שסיכום הביניים:

(א) נדרש בתקשורת לציבור על ידי חוק או על ידי תקנה;

(ב) מתקשר ביצועים המתייחסים לדוחות כספיים המוכנים בהתאם למסגרת חשבונאית מלבד תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; החשבונאיים;

(ג) משמש בתקשורת לציבור כדי למלא בקשה של צד חיצוני; או

(ד) משמש בתקשורת לציבור לצורך תקשורת מידע מלבד ביצועים כספיים.

130ב. סעיף 120 חל על סיכום ביניים ולא על פריטים יחידים של הכנסה והוצאה אשר מרכיבים את סיכום הביניים. בהתאם לכך, ישות אינה יכולה לטעון שסיכום ביניים אינו מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה בהתבסס על מידע המוכיח שפריט יחיד (שפריטים יחידים) של הכנסה או הוצאה בתוך סיכום הביניים אינו מייצג (אינם מייצגים) השקפה כזו.

131ב. ישות עשויה לשנות את השימוש שלה בסיכום ביניים כדי לתקשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של

הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. כתוצאה מכך, ייתכן שסיכום ביניים יהפוך להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה או יפסיק להיות מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה. שיקול דעת נדרש כדי לזהות אם מידה שלא זוהתה במקור כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה הפכה לכזו, או אם מידה שזוהתה קודם לכן כמידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה הפסיקה להיות כזו. לדוגמה, ישות עשויה להידרש על ידי הרגולטור לדווח על סיכום ביניים מסוים אשר, כאשר נעשה בו שימוש לראשונה, אינו מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות בכללותה. לאורך זמן התהליך של הפקת סיכום הביניים עשוי להוביל לכך שההנהלה תשתמש במידה באופן פנימי כדי לבחון את הביצועים הכספיים של הישות ולנטר אותם או כדי להרחיב את הסקירות ואת ההסברים בתקשורת לציבור מעבר לדרישות הרגולטוריות, כשהתוצאה היא שהמידה מקיימת את ההגדרה של מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה.

### **גילוי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה**

#### **ביאור יחיד עבור מידע לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה**

132ב. סעיף 122 דורש מישות לכלול בביאור יחיד את כל המידע לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה הנדרש על ידי סעיפים 121–125. אם ישות נותנת גילוי גם למידע אחר בביאור זה, המידע בביאור יתויג באופן שיבדיל באופן ברור את המידע הנדרש על ידי סעיפים 121–125 ממידע אחר.

133ב. לדוגמה, אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 8 והמידע לגבי מגזרים בני דיווח כולל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה, הישות עשויה לתת גילוי למידע הנדרש לגבי מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה באותו ביאור שבו ניתן גילוי למגזרים בני-דיווח אחרים, בכפוף לכך שהישות:

(א) כוללת בביאור זה מידע שנדרש על ידי סעיפים 121–125 לגבי כל מידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה שלה, וכדי למלא את הדרישות בסעיף 132ב, מתייגת את המידע בביאור באופן שיבדיל באופן ברור את המידע הנדרש על ידי סעיפים 121–125 מהמידע שנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 8; או

(ב) מספקת ביאור נפרד אשר כולל את המידע הנדרש לגבי כל מידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה שלה, כולל אלה שהישות כוללת לגביהם מידע במידע לגבי מגזרים בני דיווח.

### באופן ברור וניתן להבנה

134ב. סעיף 123 דורש מישות לתייג ולתאר את מידות הביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה שלה באופן ברור וניתן להבנה שאינו מטעה משתמשים בדוחות כספיים. כדי לספק תיאור כזה, ישות תיתן גילוי אשר יאפשר למשתמש בדוחות כספיים להבין את הפריטים של הכנסות או הוצאות שנכללו או שלא נכללו בסיכום הביניים. לפיכך, ישות:

(א) תתייג ותתאר את המידה באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים שלה בהתאם לסעיף 43 (ראה סעיף 135ב); וכן

(ב) תספק מידע ספציפי למידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה – כלומר:

(i) אם הישות חישה את המידה אחרת מאשר שימוש במדיניות החשבונאית שהיא השתמשה בה לפריטים בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים, הישות תציין עובדה זו ואת החישובים שהיא השתמשה בהם עבור המידה; וכן

(ii) אם, נוסף על כך, החישוב של המידה שונה מהמדיניות החשבונאית הנדרשת או המותרת לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, הישות תציין עובדה נוספת זו, ובמידת הצורך, הסבר של המשמעות של המונחים שהיא משתמשת בהם (ראה סעיף 135ב(ב)).

135ב. כדי לתייג ולתאר את המידה באופן שמייצג נאמנה את המאפיינים שלה, ישות:

(א) תתייג את המידה באופן שמייצג את המאפיינים של סיכום הביניים (לדוגמה, תוך שימוש בתיוג "רווח תפעולי לפני הוצאות לא נשנות" רק עבור סיכום ביניים שמוציא מהרווח התפעולי את כל ההוצאות שזוהו על ידי הישות כהוצאות לא נשנות); וכן

(ב) תסביר את המשמעות של מונחים שהיא משתמשת בהם בתיאורים שלה שהם נחוצים להבנת ההיבט של ביצועים כספיים שמתקשר (לדוגמה, הסבר כיצד הישות מגדירה "הוצאות לא נשנות").

### התאמה לסיכום או לסיכום הביניים בר-השוואה באופן הישיר ביותר

136ב. סעיף 123(ג) דורש מישות להתאים כל מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לסיכום הביניים בר-השוואה באופן הישיר ביותר, אשר מפורט בסעיף 118 או לסיכום או לסיכום ביניים שנדרש באופן ספציפי

להציגו או לתת לו גילוי בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. לדוגמה, ישות שנותנת גילוי בביאורים למידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה של רווח או הפסד תפעולי מותאם תכלול התאמה בין מידה זו לבין רווח או הפסד תפעולי. בקיבוץ או בפיצול של פריטי ההתאמה שניתן להם גילוי, ישות תיישם את ההוראות בסעיפים 43-41.

137ב. לגבי כל פריט התאמה, ישות תיתן גילוי:

- (א) לסכום המתייחס (לסכומים המתייחסים) לכל סעיף בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים; וכן
- (ב) תיאור האופן שבו הפריט מחושב ותורם לכך שמידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספקת מידע שימושי (ראה סעיפים 138-140), אם הדבר נחוץ כדי לספק את המידע הנדרש על ידי סעיפים 123(א) ו-123(ב).

138ב. התיאור שנדרש בסעיף 137ב(ב) נדרש אם קיים יותר מפריט התאמה אחד וכל פריט מחושב תוך שימוש בשיטה אחרת או אם הוא תורם להספקת מידע שימושי בדרך אחרת. לדוגמה, ישות עשויה שלא לכלול במידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספר פריטי הוצאות, חלקם מאחר שהם זוהו כהוצאות שאינן בשליטת ההנהלה ואחרים מאחר שהם זוהו כהוצאות לא נשנות. במקרים כאלה, גילוי אילו פריטים תרמו לאיזה סוג של תיאום יידרש כדי להסביר את האופן שבו מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה מספקת מידע שימושי.

139ב. הסבר יחיד עשוי לחול על יותר מפריט אחד או עשוי לחול על כל פריטי ההתאמה באופן קולקטיבי. לדוגמה, ישות עשויה שלא לכלול מספר פריטים של הכנסות או הוצאות בחישוב מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה בהתבסס על יישום ספציפי לישות של "לא נשנה". במקרה כזה, הסבר יחיד שכולל את הגדרת הישות של "לא נשנה" אשר חלה לגבי כל פריטי ההתאמה עשוי לקיים את הדרישה בסעיף 137ב(ב).

140ב. ביישום סעיף 123(ג), ישות רשאית להתאים מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לסיכום או לסיכום ביניים שאינם מוצג בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים. במקרים כאלה, ישות:

- (א) תתאים סיכום זה או סיכום ביניים זה לסיכום או לסיכום הביניים בר-השוואה באופן הישיר ביותר המוצג בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים; וכן
- (ב) אינה נדרשת לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 123(ד) ו-123(ה) לגבי ההתאמה ב-א).

**השפעת מסים על ההכנסה לגבי כל פריט שניתן לו גילוי  
במסגרת התאמה**

- 141ב. ישות נדרשת על ידי סעיף 123(ד) לתת גילוי להשפעת המסים על ההכנסה לגבי כל פריט שניתן לו גילוי במסגרת התאמה בין מידת הביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה לבין סיכום הביניים בר-השוואה באופן הישיר ביותר, אשר מפורט בסעיף 118, או לבין סיכום או סיכום ביניים שנדרש באופן ספציפי להציגו או לתת לו גילוי בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. ישות תקבע את השפעת המסים על ההכנסה הנדרשת על ידי סעיף 123(ד) על ידי חישוב השפעות המסים על ההכנסה של עסקת הבסיס (עסקאות הבסיס):
- (א) לפי שיעור המס הסטטוטורי שחל על העסקה בתחום השיפוט המיסויי המתאים (שיעורי המס הסטטוטוריים שחלים על העסקאות בתחומי השיפוט המיסויים המתאימים);
- (ב) בהתבסס על הקצאה יחסית באופן סביר של המסים השוטפים ושל המסים הנדחים של הישות בתחום השיפוט המיסויי המתאים (בתחומי השיפוט המיסויים המתאימים); או
- (ג) על ידי שימוש בשיטה אחרת שמשגיגה הקצאה מתאימה יותר בנסיבות.
- 142ב. אם ביישום סעיף 141ב, ישות משתמשת ביותר משיטה אחת לחישוב השפעות המסים על ההכנסה של פריטי התאמה, היא תיתן גילוי לאופן שבו היא קבעה את השפעות המסים לכל פריט התאמה.

## נספח ג מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החשבונאי.

### מועד תחילה

- 1.1. ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2027 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של התקן מותר. אם ישות מיישמת את התקן לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו בביאורים.

### הוראות מעבר

- 2.1. ישות תיישם תקן זה למפרע ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 8. אולם, ישות אינה נדרשת להציג את המידע הכמותי המפורט בסעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

- 3.1. בדוחותיה הכספיים השנתיים, ישות תיתן גילוי, לתקופת ההשוואה הקודמת הסמוכה לתקופה שבה התקן מיושם לראשונה, להתאמה לגבי כל סעיף בדוח על הרווח או הפסד בין:

(א) הסכומים שהוצגו מחדש המוצגים ביישום תקן זה; לבין

- (ב) הסכומים שהוצגו קודם לכן ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

- 4.1. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 34 בהכנת דוחות כספיים ביניים תמציתיים בשנה הראשונה ליישום תקן זה, הישות תציג בדוחות הכספיים ביניים התמציתיים כל כותרת שהיא צופה להשתמש בה ביישום התקן ואת סיכומי הביניים הנדרשים על ידי סעיפים 69–74 לאותו תקן, על אף הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34. ישות לא תיישם את הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לגבי כותרות וסיכומי ביניים בדוחות כספיים ביניים תמציתיים עד שהיא תפרסם את המערכת הראשונה של דוחות כספיים שנתיים המוכנים בהתאם לתקן זה.

- 5.1. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 34 בהכנת דוחות כספיים ביניים בשנה הראשונה ליישום תקן זה, הישות תיתן גילוי, כחלק מהמידע הנדרש על ידי סעיף 16א(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 34, להתאמות לגבי כל סעיף המוצג בדוח על הרווח או הפסד לתקופת ההשוואה הקודמת הסמוכה לתקופה השוטפת ולתקופה המצטברת השוטפת. ההתאמות נדרשות בין:

(א) הסכומים שהוצגו מחדש המוצגים ביישום המדיניות החשבונאית לתקופת ההשוואה ולתקופת ההשוואה המצטברת כאשר ישות מיישמת תקן זה ; לבין

(ב) הסכומים שהוצגו קודם לכן ביישום המדיניות החשבונאית לתקופת ההשוואה ולתקופת ההשוואה המצטברת כאשר הישות יישמה את תקן חשבונאות בינלאומי 1.

6ג. ישות רשאית, אך אינה נדרשת, לתת גילוי להתאמות המתוארות בסעיפים 3ג ו-5ג עבור התקופה השוטפת או תקופת השוואה מוקדמות יותר.

7ג. במועד היישום לראשונה של תקן זה, ישות אשר כשירה ליישם את סעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 28, רשאית לשנות את בחירתה למדידת השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת משיטת השווי המאזני לשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. אם ישות מבצעת שינוי כזה, הישות תיישם את השינוי למפרע ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 8. ישות המיישמת את סעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 תבצע את אותו שינוי בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

## **ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 1**

---

8ג. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 1.

## נספח ד תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים

נספח זה מפרט את התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחרים.

### תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

סעיפים 1, 3, 4, 4א, 5, 22, 32, ד30 ו-ה2 ונספח א מתוקנים. סעיפים 32(תא) ו-39 לוסספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### מטרת התקן

1. מטרת תקן דיווח כספי בינלאומי זה היא להבטיח שהדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות והדיווחים הכספיים ביניים שלה לגבי חלק מהתקופה הכלולה בדוחות כספיים אלה כוללים מידע באיכות גבוהה אשר:

- (א) שקוף למשתמשים ובר השוואה לכל התקופות המוצגות;
- (ב) מספק נקודת מוצא מתאימה לטיפול החשבונאי בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים; וכן
- (ג) ניתן להפיקו בעלות שאינה עולה על התועלת.

### תחולה

3. דוחות כספיים ראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות הם הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם הישות מאמצת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת בדוחות כספיים אלה על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. דוחות כספיים בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הם הדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות, אם, לדוגמה, הישות:

- (א) הציגה את דוחותיה הכספיים הקודמים האחרונים:

...

(ii) באופן תואם מכל הבחינות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, פרט לכך שהדוחות הכספיים לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים;

(iii) שכללו הצהרה מפורשת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים אחדים, אך לא לכולם;

...

(ג) הכינה חבילת דיווח בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לצורכי איחוד, מבלי שהכינה מערכת שלמה של דוחות כספיים כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים - בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007); או

...

4. תקן דיווח כספי בינלאומי זה חל כאשר ישות מאמצת לראשונה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הוא אינו חל כאשר, לדוגמה, ישות:

(א) מפסיקה להציג דוחות כספיים בהתאם לדרישות לאומיות, כאשר קודם לכן הציגה אותם כמו גם מערכת אחרת של דוחות כספיים אשר כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים;

(ב) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת בהתאם לדרישות לאומיות ודוחות כספיים אלה כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים;

(ג) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת אשר כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, אפילו אם רואי החשבון המבקרים הסתייגו בדוח רואה החשבון המבקר שלהם על אותם דוחות כספיים.

4.א על אף הדרישות בסעיפים 2 ו-3, ישות אשר יישמה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בתקופת דיווח קודמת, אך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים שלה לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, חייבת ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה או ליישם למפרע את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות - כאילו הישות מעולם לא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

...

5. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינו חל על שינויים במדיניות חשבונאית, הנעשים על ידי ישות שכבר מיישמת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. שינויים כאלה כפופים:

(א) לדרישות לגבי שינויים במדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8-~~מדיניות חשבונאית~~, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות; וכן

...

## הצגה וגילוי

...

## מידע השוואתי

...

### מידע השוואתי שלא בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ותמציות היסטוריות

22. ישויות אחדות מציגות תמציות היסטוריות של נתונים נבחרים לתקופות שלפני התקופה הראשונה, שהן מציגות לגביה מידע השוואתי מלא בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינו דורש שתמציות אלה יצייתו לדרישות ההכרה והמדידה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. יתר על כן, ישויות אחדות מציגות מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים וכן את המידע ההשוואתי הנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18-תקן חשבונאות בינלאומי 1. בדוחות כספיים כלשהם, הכוללים תמציות היסטוריות או מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, ישות:

...

## הסבר המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

...

### דיווחים כספיים ביניים

32. כדי לציית לסעיף 23, אם ישות מציגה דיווח כספי ביניים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לחלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הישות תקיים את

הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 34, אלא אם כן מצוין אחרת, וגם את הדרישות הבאות – נוסף על הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 34:

(תא) ישות תציג כל כותרת שהיא צופה להשתמש בה ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ואת סיכומי הביניים הנדרשים על ידי סעיפים 69–74 לאותו תקן, על אף הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34. ישות תיישם את הדרישות בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לגבי כותרות וסיכומי ביניים בדוחות כספיים תמציתיים לאחר שהיא תפרסם את דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שהוכנו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

## מועד תחילה

...

39ל. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 1, 3, 4, 4א, 5, 22, 32, 30 ו-2ה, תיקן את נספח א והוסיף את סעיף 32(תא). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

## נספח א

### מונחים מוגדרים

...

הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם ישות מאמצת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

**דוחות כספיים ראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים**  
**first IFRS financial statements**

...

<p><u>תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים הם תקני חשבונאות תקנים ופרשנויות שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB). הם מורכבים מ:</u></p>	<p><b>תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים</b>  <b><u>International Financial Reporting Standards (IFRSs)</u></b>  <b><u>IFRS Accounting Standards</u></b></p>
<p>(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards);</p>	
<p>(ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards);</p>	
<p>(ג) פרשנויות דיווח כספי בינלאומיות (IFRIC Interpretations); וכך</p>	
<p>(ד) פרשנויות הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC Interpretations).</p>	
<p><u>תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים כונו בעבר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.</u></p>	

...

## נספח ד פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

...

### היפר-אינפלציה חמורה

...

ד30. כאשר מועד נרמול מטבע הפעילות חל בתקופת השוואה של 12 חודש, מותר שתקופת ההשוואה תהיה קצרה מ-12 חודש, בתנאי שמערכת שלמה של דוחות כספיים (כנדרש על ידי סעיף 10 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 1) מסופקת לתקופה קצרה יותר זו.

...

## נספח ה

## פטורים קצרי טווח מתקני דיווח כספי בינלאומיים

**פטור מהדרישה להציג מחדש מידע השוואתי בגין  
תקן דיווח כספי בינלאומי 9**

...

ה.2. ישות אשר בוחרת להציג מידע השוואתי שאינו מציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (פורסם בשנת 2014) בשנה הראשונה למעבר שלה:

...

(ד) תיישם את סעיף 6ג(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 8<sup>17</sup> (ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 1-כדי לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, של אירועים אחרים מסוימים ושל תנאים מסוימים על המצב הכספי של הישות ועל ביצועיה הכספיים.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 39יא. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 39טז. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיפים 39ז ו-39יח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

הערת השוליים להגדרה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים  
בנספח א נמחקה. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

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

## תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 59ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 63ה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים

סעיפים 50 ו-64 מתוקנים. סעיף 64 יוח נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### שיטת הרכישה

...

### תקופת מדידה

...

50. לאחר שמסתיימת תקופת המדידה, הרוכש יעדכן את הטיפול החשבונאי בצירוף עסקים רק כדי לתקן טעות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

...

### מועד תחילה ומעבר

### מועד תחילה

...

64. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 50 ו-64. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

### נספח ב

### הנחיות יישום

...

### גילויים (יישום סעיפים 59 ו-61)

64. כדי לקיים את המטרה בסעיף 59, הרוכש ייתן גילוי למידע המפורט להלן, לכל צירוף עסקים שהתרחש במהלך תקופת הדיווח:

...

(יז) המידע הבא :

...

אם גילוי למידע כלשהו מהמידע הנדרש על ידי סעיף קטן זה הוא לא מעשי, הרוכש ייתן גילוי לעובדה זו ויסביר את הסיבה לכך שהגילוי הוא לא מעשי. המשמעות של המונח "לא מעשי" לצורך תקן דיווח כספי בינלאומי זה זהה למשמעות המונח בתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדויגות-חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

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

סעיפים 2, 3, 5א, 5ב, 13, 17, 26א, 28, 33–36א, 38, 39 ו-41 והכתרות לפני סעיפים 31 ו-38 מתוקנים. סעיף 31 אינו מתוקן אך נכלל לצורך הקלה על הבנת ההקשר. סעיף 44 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **תחולה**

2. דרישות הסיווג, ההצגה והגילוי של תקן דיווח כספי בינלאומי זה חלות על כלהנכסים הלא שוטפים שהוכרו ועל כלקבוצות המימוש של ישות. דרישות המדידה של תקן דיווח כספי בינלאומי זה חלות על כל הנכסים הלא שוטפים שהוכרו ועל כל קבוצות המימוש (כמפורט בסעיף 4), למעט אותם נכסים המפורטים בסעיף 5, אשר ימשיכו להימדד בהתאם לתקן המצוין.

3. נכסים המסווגים כלא שוטפים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים—לא יסווגו מחדש מנכסים שוטפים עד שהם יקיימו את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי זה. נכסים השייכים לסוג (class) אשר הישות בדרך כלל מחשיבה כלא שוטף, אשר נרכשים בלעדית למטרת מכירה מחדש, לא יסווגו כשוטפים, אלא אם כן הם מקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי זה.

...

א.5. דרישות הסיווג, ההצגה, המדידה והגילוי בתקן דיווח כספי בינלאומי זה החלות על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג כמוחזק למכירה חלות גם על נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מסווג כמוחזק לחלוקה לבעלים בתפקידם כבעלים (מוחזק לחלוקה לבעלים).

ב.5. תקן דיווח כספי בינלאומי זה מפרט את הגילויים הנדרשים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו. גילויים בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים אינם חלים על נכסים (או קבוצות מימוש) כאלה, אלא אם כן אותם תקני דיווח כספי בינלאומיים דורשים:

(א) גילויים ספציפיים בהקשר לנכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו;  
או

(ב) גילויים לגבי מדידה של נכסים ושל התחייבויות בתוך קבוצת מימוש, אשר אינם בתחולה של דרישת המדידה של תקן דיווח כספי בינלאומי 5, וגילויים כאלה אינם מסופקים בביאורים האחרים לדוחות הכספיים.

ייתכן שיהיה צורך בגילויים נוספים לגבי נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה או כפעילויות שהופסקו כדי לציית לדרישות הגילוי הכלליות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 ולדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1, בפרט סעיפים 6א ו-31א לתקן חשבונאות בינלאומי 8 ו-125 לאותו תקן.

## **סיווג של נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים**

...

### **נכסים לא שוטפים אשר מיועדים לנטישה**

ישות לא תסווג כמוחזק למכירה נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) אשר מיועד לנטישה. זאת מאחר שערכו בספרים יושב בעיקר באמצעות שימוש מתמשך. אולם, אם קבוצת המימוש המיועדת לנטישה מקיימת את הקריטריונים בסעיף 32(א)-(ג), הישות תציג את התוצאות ואת תזרימי המזומנים של קבוצת המימוש כפעילויות שהופסקו, או תיתן להם גילוי, בהתאם לסעיפים 33 ו-34 במועד שבו השימוש בה מופסק. נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המיועדים לנטישה כוללים נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) אשר מיועדים לשימוש עד לסוף החיים הכלכליים שלהם ונכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) אשר מיועדים לסגירה ולא למכירה.

...

## **מדידה של נכסים לא שוטפים (או קבוצות מימוש) המסווגים כמוחזקים למכירה**

### **מדידה של נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש)**

...

כאשר המכירה חזויה להתרחש מעבר לשנה אחת, הישות תמדוד את העלויות למכירה לפי ערכן הנוכחי. גידול כלשהו בערך הנוכחי של העלויות למכירה אשר נובע מחלוף הזמן יסווג יצא-ברווז או הפסד תוך יישום הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 המתייחסות להכנסות

ולהוצאות הנובעות מהמדידה מחדש של נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה פעלת מימוש.

...

## שינויים לתוכנית מכירה או לתוכנית חלוקה לבעלים

...

אם ישות מסווגת מחדש נכס (או קבוצת מימוש) במישרין ממוחזק למכירה למוחזק לחלוקה לבעלים, או במישרין ממוחזק לחלוקה לבעלים למוחזק למכירה, אז השינוי בסיווג נחשב המשך של התוכנית המקורית למימוש. הישות:

(א) לא תיישם את ההנחיות בסעיפים 27–29 כדי לטפל בשינוי זה. הישות תיישם את דרישות הסיווג, ההצגה, ההמדידה והגילוי בתקן דיווח כספי בינלאומי זה אשר חלות על שיטת המימוש החדשה.

...

הישות תכלול תיאום כלשהו הנדרש לערך בספרים של נכס לא שוטף, שסיווגו כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים הופסק, ברווח או הפסד מפעולות נמשכות בתקופה שבה הקריטריונים בסעיפים 7–9 או 12א, בהתאמה, אינם מתקיימים עוד. דוחות כספיים לתקופות ממועד הסיווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים יתוקנו בהתאם, אם קבוצת המימוש או הנכס הלא שוטף, שסיווגם כמוחזקים למכירה או כמוחזקים לחלוקה לבעלים הופסק, הם חברה בת, פעילות משותפת, עסקה משותפת, חברה כלולה או חלק מזכות בעסקה משותפת או בחברה כלולה. הישות תציג תיאום זה באותו סעיף ~~(caption)~~ בדוח על הרווח הכולל המשמש להצגת רווח או הפסד, אם קיימים, המוכרים בהתאם לסעיף 37.

...

## הצגה וגילוי

...

### הצגת פעילויות שהופסקו

31. *רכיב של ישות מורכב מפעילויות ומתזרימי מזומנים, אשר ניתנים להבחנה בבירור, מבחינה תפעולית ולצורכי דיווח כספי, משאר הישות.*

במילים אחרות, רכיב של ישות יהיה יחידה מניבה-מזומנים או קבוצה של יחידות מניבות-מזומנים בעת שהוא מוחזק לשימוש.

...

33. הישות תציג את הפרטים הבאים או תיתן להם גילוי:

(א) לסכום יחיד בדוח על הרווח הכולל המורכב מסיכום של:

...

(ב) לניתוח של הסכום היחיד ב-(א) לפי:

(i) ההכנסות, ההוצאות והרווח או הפסד לפני מס של פעילויות שהופסקו;

(ii) הוצאת המסים על ההכנסה המתייחסת, כנדרש על ידי סעיף 81(ח) לתקן חשבונאות בינלאומי 12;

(iii) הרווח או ההפסד שהוכרו בעת המדידה בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או בעת המימוש של הנכסים או של קבוצת המימוש (של קבוצות המימוש) המהווים את הפעילות שהופסקה; וכן

(iv) הוצאת המסים על ההכנסה המתייחסת, כנדרש על ידי סעיף 81(ח) לתקן חשבונאות בינלאומי 12.

ניתן להציג את הניתוח בדוח על הרווח הכולל או לתת לו גילוי בביאורים או בדוח על הרווח הכולל. אם הניתוח מוצג בדוח על הרווח הכולל, הוא יסווג בקטגוריית הפעילויות שהופסקו בחלק המזוהה כמתייחס לפעילויות שהופסקו, כלומר בנפרד מפעילויות נמשכות. הניתוח אינו נדרש לגבי קבוצות מימוש שהן חברות בנות שנרכשו לאחרונה אשר מקיימות את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11).

(ג) לתזרימי המזומנים נטו הניתנים לייחוס לפעילויות התפעוליות, לפעילויות ההשקעה ולפעילויות המימון של הפעילויות שהופסקו. ניתן להציג גילויים אלה מידע זה בדוח על תזרימי המזומנים או לתת לו גילוי בביאורים או בדוחות הכספיים. גילויים אלה אינם נדרשים לגבי קבוצות מימוש שהן חברות בנות שנרכשו לאחרונה אשר מקיימות את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11).

(ד) לסכום ההכנסה מפעילויות נמשכות ומפעילויות שהופסקו הניתן לייחוס לבעלים של החברה האם. ניתן להציג גילויים אלה מידע

זה בדוח על הרווח הכולל או לתת לו גילוי בביאורים או בדוח על הרווח הכולל.

33.א. אם ישות מציגה את הפריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקף בשנת 2011), חלק-קטגוריה המזוהה כמתייחסת לפעילויות שהופסקו מוצגת בדוח זה בדוח על הרווח או הפסד.

34. ישות תציג מחדש (re-present) את ההצגות ואת הגילויים בסעיף 33 לתקופות קודמות המוצגות בדוחות הכספיים כך שההצגות והגילויים יתייחסו לכל הפעילויות אשר הופסקו עד לסוף תקופת הדיווח לתקופה המוצגת האחרונה.

35. תיאומים בתקופה השוטפת לסכומים שסווגו שהוצגו לפני כן בקטגוריית הפעילויות שהופסקו, אשר מתייחסים באופן ישיר למימוש של פעילות שהופסקה בתקופה קודמת, יסווגו גם בנפרד בקטגוריית הפעילויות שהופסקו. יינתן גילוי למהות ולסכום של תיאומים כאלה. דוגמאות לנסיבות שבהן תיאומים אלה עשויים להיווצר כוללות את המקרים הבאים:

...

36.א. אם ישות מפסיקה לסווג רכיב של ישות כמוחזק למכירה, התוצאות של הפעילויות של הרכיב שסווגו שהוצגו לפני כן בקטגוריית הפעילויות שהופסקו בהתאם לסעיפים 33-35 יסווגו מחדש וייכללו בהכנסה מפעילויות נמשכות לכל התקופות המוצגות. הסכומים בגין תקופות קודמות יתוארו כסכומים שהוצגו מחדש (re-presented).

36.א. ישות אשר מחויבת לתוכנית מכירה הכרוכה באיבוד שליטה בחברה בת, תציג את תחתן גילוי להמידע הנדרש בסעיפים 33-36, או תיתן לו גילוי, כאשר החברה הבת היא קבוצת מימוש אשר מקיימת את ההגדרה של פעילות שהופסקה בהתאם לסעיף 32.

...

## **הצגה של נכס לא שוטף או של קבוצת מימוש המסווגים כמוחזקים למכירה**

38. ישות תציג נכס לא שוטף המסווג כמוחזק למכירה ואת הנכסים של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה בנפרד מנכסים אחרים בדוח על המצב הכספי. ההתחייבויות של קבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד מהתחייבויות אחרות בדוח על המצב הכספי. הנכסים וההתחייבויות האלה לא יקוזזו ולא יוצגו בסכום אחד. יינתן גילוי בנפרד בדוח על המצב הכספי או בביאורים להסוגים

העיקריים של הנכסים ושל ההתחייבויות המסווגים כמוחזקים למכירה יוצגו בנפרד בדוח על המצב הכספי או יינתן להם גילוי בביאורים, למעט כפי שמוותר בסעיף 39. ישות תציג בנפרד הכנסה מצטברת או הוצאה מצטברת כלשהן שהוכרו ברווח כולל אחר המתייחסות לנכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) המסווג כמוחזק למכירה.

39. אם קבוצת המימוש היא חברה בת שנרכשה לאחרונה, אשר מקיימת את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה בעת הרכישה (ראה סעיף 11), הצגה או גילוי של הלסוגים העיקריים של נכסים ושל התחייבויות אינו-אינם נדרשים.

...

## גילויים נוספים

41. ישות תיתן גילוי למידע להלן בביאורים בתקופה שבה נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) סווג כמוחזק למכירה או נמכר:

...

(ג) הרווח או ההפסד שהוכרו בהתאם לסעיפים 20–22 וכן, אם אינם מוצגים בנפרד בדוח על הרווח הכולל, הסעיף (caption)-בדוח על הרווח הכולל אשר כולל את הרווח או ההפסד האלה;

...

## מועד תחילה

...

44.ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 2, 3, 5א, 5ב, 13, 17, 26א, 28, 33–36א, 38, 39 ו-41 ואת הכותרות לפני סעיפים 31 ו-38. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44ט. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 44יב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## **תקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש משאבים מינרליים והערכתם**

סעיף 6 מתוקן. סעיף 26ב נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **הכרה בנכסי חיפוש והערכה**

#### **פטור זמני מיישום סעיפים 11 ו-12 לתקן חשבונאות בינלאומי 8**

6. בעת פיתוח המדיניות החשבונאית שלה, ישות שמכירה בנכסי חיפוש והערכה תיישם את סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

...

#### **מועד תחילה**

...

26ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 26א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים

סעיפים 3, 8, 20, 21, 24ג, 24ה, 24ו, 24ז, 5, ב7 ו-ב46 מתוקנים. סעיפים 19א–19ב וכותרת המשנה המתייחסת אליהם וסעיף 44לח נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### תחולה

3. תקן דיווח כספי בינלאומי זה ייושם על ידי כל הישויות לכל הסוגים של מכשירים פיננסיים, למעט:

...

(ו) מכשירים אשר יש דרישה לסווגם כמכשירים הוניים בהתאם לסעיפים 16א ו-16ב או לסעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32. אולם, הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 19א–19ב נדרשים לגבי מכשירים כאלה.

...

### משמעותיות של מכשירים פיננסיים למצב הכספי ולתוצאות הפעולות

...

### דוח על המצב הכספי

#### קטגוריות של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות

8. להערכים בספרים של כל אחת מהקטגוריות הבאות, כמפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, ינתן גילוי יוצגו בדוח על המצב הכספי או יינתן להם גילוי בביאורים:

...

#### מכשירים פיננסיים המסווגים כהון בהתאם לסעיפים 16א–16ב או לסעיפים 16ג–16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32

19א. לגבי מכשירים פיננסיים בני מכר המסווגים כמכשירים הוניים בהתאם לסעיפים 16א–16ב לתקן חשבונאות בינלאומי 32, ישות תיתן גילוי (במידה שלא ניתן גילוי במקום אחר):

- (א) לתמצית נתונים כמותיים לגבי הסכום המסווג כהון;
- (ב) למטרות, למדיניות ולתהליכים שלה לניהול מחויבויותיה לרכוש חזרה או לפדות את המכשירים כאשר תידרש לעשות כן על ידי המחזיקים במכשירים, כולל שינויים כלשהם מהתקופה הקודמת;
- (ג) לתזרים המזומנים השלילי החזוי בעת פדיון או רכישה חזרה של סוג זה של מכשירים פיננסיים; וכן
- (ד) למידע לגבי האופן שבו נקבע תזרים המזומנים השלילי החזוי בעת פדיון או רכישה חזרה.
- 19.ב. אם ישות סיווגה מחדש מכשיר כלשהו מהמכשירים הפיננסיים הבאים בין התחייבויות פיננסיות לבין הון, היא תיתן גילוי לסכום שסווג מחדש לכל קטגוריה וממנה (התחייבויות פיננסיות או הון) ולעיתוי ולסיבה לסיווג מחדש זה:
- (א) מכשיר פיננסי בר מכר המסווג כמכשיר הוני ביישום סעיפים 16א–16ב לתקן חשבונאות בינלאומי 32; או
- (ב) מכשיר שמטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי של הנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק ושמסווג כמכשיר הוני ביישום סעיפים 16ג–16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32.

## דוח על הרווח הכולל

### פריטי הכנסה, הוצאה, רווחים או הפסדים

20. ישות תציג, בכפוף לדרישות ההצגה בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, תיתן גילוי לאת הפריטים הבאים של הכנסה, הוצאה, רווחים או הפסדים בדוח על הרווח הכולל או תיתן להם גילוי בביאורים:

...

### גילויים אחרים

#### מדיניות חשבונאית

21. בהתאם לסעיף 27א לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים 117 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007), ישות נותנת גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית. ניתן לצפות שמידע לגבי בסיס המדידה (או בסיסי המדידה)

של מכשירים פיננסיים ששימש (ששימשו) בהכנת הדוחות הכספיים יהיה מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית.

### חשבונאות גידור

...

### ההשפעות של חשבונאות גידור על המצב הכספי ועל תוצאות הפעולות

...

24.ג. ישות תיתן גילוי, בפורמט של טבלה, לסכומים הבאים בנפרד לפי קטגוריות סיכון עבור סוגי הגידורים כלהלן:

...

(ב) לגבי גידורי תזרים מזומנים ולגבי גידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ:

...

(iv) הסכום שסווג מחדש מקרן גידור תזרים המזומנים או מקרן תרגום מטבע חוץ לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18-תקן ~~חשבונאות בינלאומי 1~~) (תוך הבחנה בין סכומים שחשבונאות גידור שימשה קודם לכן לגביהם, אך תזרימי המזומנים העתידיים שגודרו אינם חזויים עוד להתרחש, לבין סכומים שהועברו מאחר שהפריט המגודר השפיע על רווח או הפסד);

(v) הסעיף בדוח על הרווח הכולל אשר כולל את התיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18-תקן ~~חשבונאות בינלאומי 1~~); וכן

...

24.ה. ישות תספק התאמה לכל רכיב של הון וניתוח של רווח כולל אחר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לתקן ~~חשבונאות בינלאומי 1~~ אשר במשותף:

...

124. ישות תספק את תיתן גילוי-הלמידע הנדרש בסעיף 24 הנפרד לפי קטגוריות סיכון. ניתן לתת גילוי לספק-לפיצול זה לפי סיכון בביאורים לדוחות הכספיים.

### **אפשרות לייעד חשיפת אשראי כנמדדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד**

124. אם ישות ייעדה מכשיר פיננסי, או חלק יחסי ממנו, כנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד מאחר שהיא משתמשת בנגזר אשראי לנהל את סיכון האשראי של מכשיר פיננסי זה, היא תיתן גילוי:

...

(ג) בעת הפסקה של מדידת מכשיר פיננסי, או חלק יחסי ממנו, בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, לשווי ההוגן של המכשיר הפיננסי שהפך לערך בספרים החדש שלו בהתאם לסעיף 6.7.4 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 והסכום הנומינלי או סכום הקרן המתייחס (למעט הספקת מידע השוואתי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-לתקן חשבונאות בינלאומי 1, ישות אינה צריכה להמשיך גילוי זה בתקופות עוקבות).

...

### **מועד תחילה והוראות מעבר**

...

44לח. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 3, 8, 20, 21, 24, 24ה, 24ו, 24ז, 5ב, 7ב ו-46 והוסיף את סעיפים 19א-19ב ואת כותרת המשנה המתייחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

## נספח ב הנחיות יישום

### סוגים של מכשירים פיננסיים ורמת גילוי (סעיף 6)

---

...

#### גילוי אחר – מדיניות חשבונאית (סעיף 21)

5ב. סעיף 21 דורש לתת גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית אשר ניתן לצפות שיכלול מידע לגבי בסיס המדידה (או בסיסי המדידה) של מכשירים פיננסיים ששימש (ששימשו) בהכנת הדוחות הכספיים. לגבי מכשירים פיננסיים, גילויים כאלה עשויים לכלול:

...

סעיף 27 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים 122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) גם דורש מישויות, לצד מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית או במסגרת ביאורים אחרים, לתת גילוי לשיקולי הדעת, חוץ מאלה שכרוכים באמידה, שהופעלו על ידי ההנהלה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות ושיש להם את ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים.

### מהות והיקף של סיכונים הנובעים ממכשירים פיננסיים (סעיפים 31–42)

---

...

#### גילויים כמותיים (סעיף 34)

7ב. סעיף 34 (א) דורש לתת גילוי לתמצית נתונים כמותיים אודות חשיפתה של ישות לסיכונים, בהתבסס על המידע המוכן לצרכים פנימיים לאנשי מפתח בהנהלה של הישות. כאשר ישות משתמשת במספר שיטות לניהול חשיפה לסיכון, הישות תיתן גילוי למידע באמצעות שימוש בשיטה או בשיטות, שמספקות את המידע הרלוונטי והמהימן ביותר. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות דן ברלוונטיות ובמהימנות.

...

## גריעה (סעיפים 42–44)

...

### קיצוז נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות (סעיפים 13א–13ו)

...

#### גילוי לסכומים נטו המוצגים בדוח על המצב הכספי (סעיף 13ג(ג))

...

46ב. הסכומים שנדרש לתת להם גילוי על ידי סעיף 13ג(ג) יותאמו לסכומי הסעיפים האינדיווידואליים המוצגים בדוח על המצב הכספי. לדוגמה, אם ישות ביישום הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 מקבצת או מפצלת סכומים המוצגים קובעת שהקיבוץ או הפיצול של סכומים של בסעיפים אינדיווידואליים בדוח הכספי, כאשר הישות מספקת את הסכומים הנדרשים על ידי סעיף 13ג(ג) מספקים מידע רלוונטי יותר, היא תבצע התאמה של הסכומים אלה שקובצו או שפוצלו, שניתן להם גילוי בסעיף 13ג(ג), לסכומי הסעיפים האינדיווידואליים המוצגים בדוח על המצב הכספי.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44ג. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44ז. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 44כח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 44לג. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 44לו. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה את הדרישות לגילוי מדיניות חשבונאית מהותית מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות

סעיף 23 מתוקן וסעיף 36 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### גילוי

...

#### מידע לגבי רווח או הפסד, נכסים והתחייבויות

23. ישות תדווח על מידה של רווח או הפסד לגבי כל מגזר בר דיווח. ישות תדווח על מידה של סך הכול הנכסים ושל סך הכול ההתחייבויות לגבי כל מגזר בר דיווח, אם סכומים כאלה מסופקים באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי. ישות גם תיתן גילוי לסכומים הבאים לגבי כל מגזר בר דיווח, אם הסכומים המוגדרים נכללים במידה של הרווח או הפסד המגזרי הנסקרת על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי או אם הם מסופקים בדרך אחרת באופן סדיר למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי, גם אם הם אינם נכללים במידה זו של הרווח או הפסד המגזרי:

...

(ו) פריטים מהותיים של הכנסה ושל הוצאה שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 42 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים-97 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007);

...

#### הוראות מעבר ומועד תחילה

...

36. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 23. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 36. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים

סעיפים 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 ו-בא.4.1 מתוקנים וסעיף 7.1.11 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### פרק 5 מדידה

...

#### 5.6 סיווג מחדש של נכסים פיננסיים

...

5.6.5 אם ישות מסווגת מחדש נכס פיננסי מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר ולקטגוריית המדידה של עלות מופחתת, הנכס הפיננסי מסווג מחדש לפי שוויו ההוגן במועד הסיווג מחדש. אולם, הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר מועבר מההון ומותאם כנגד השווי ההוגן של הנכס הפיננסי במועד הסיווג מחדש. כתוצאה מכך, הנכס הפיננסי נמדד במועד הסיווג מחדש כאילו הוא נמדד בעלות מופחתת מאז ומתמיד. תיאום זה משפיע על רווח כולל אחר אך אינו משפיע על רווח או הפסד ולכן אינו תיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים – תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים). שיעור הריבית האפקטיבי והמדידה של הפסדי האשראי החזויים אינם מתואמים כתוצאה מהסיווג מחדש. (ראה סעיף 5.6.1ב).

...

5.6.7 אם ישות מסווגת מחדש נכס פיננסי מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר ולקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד, הנכס הפיננסי ממשיך להימדד בשווי הוגן. הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר מסווג מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1) במועד הסיווג מחדש.

## 5.7 רווחים והפסדים

...

### נכסים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר

5.7.10 רווח או הפסד בגין נכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.א2 יוכר ברווח כולל אחר, למעט רווחים או הפסדים מירידת ערך (ראה תת-פרק 5.5) ורווחים או הפסדים מהפרשי שער (ראה סעיפים 5.7.2ב–5.7.א2), עד שהנכס הפיננסי נגרע או מסווג מחדש. כאשר הנכס הפיננסי נגרע, הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר מסווג מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18–תקן חשבונאות בינלאומי 1). אם הנכס הפיננסי מסווג מחדש מקטגוריית המדידה של שווי הוגן דרך רווח כולל אחר, הישות תטפל ברווח או בהפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר בהתאם לסעיפים 5.6.5 ו-5.6.7. ריבית המחושבת תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית מוכרת ברווח או הפסד.

...

## פרק 6 חשבונאות גידור

...

### 6.5 הטיפול החשבונאי ביחסי גידור כשירים

...

#### גידורי תזרים מזומנים

6.5.11 כל עוד גידור תזרים מזומנים מקיים את הקריטריונים לכשירות בסעיף 6.4.1, יחסי הגידור יטופלו כלהלן:

...

(ד) הסכום שהצטבר בקרן גידור תזרים המזומנים בהתאם ל-(א) יטופל כלהלן:

(i) אם התוצאה של עסקה חזויה מגודרת היא הכרה בנכס לא פיננסי או בהתחייבות לא פיננסית, או שעסקה חזויה מגודרת לנכס לא פיננסי או להתחייבות לא פיננסית הופכת להתקשרות איתנה שבגינה מיושמת חשבונאות

גידור שווי הוגן, הישות תסיר סכום זה מקרן גידור תזרים המזומנים ותכלול אותו ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של הנכס או ההתחייבות. העברה זו אינה תיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – תקן חשבונאות בינלאומי 1) ולפיכך אין לה השפעה על רווח כולל אחר.

(ii) עבור גידורי תזרים מזומנים מלבד אלה המכוסים על ידי (i), סכום זה יסווג מחדש מקרן גידור תזרים המזומנים לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – תקן חשבונאות בינלאומי 1) באותה תקופה או באותן תקופות שבמהלכן תזרימי המזומנים העתידיים החזויים המגודרים משפיעים על רווח או הפסד (לדוגמה, בתקופות שהכנסת ריבית או הוצאת ריבית מוכרות או כאשר מכירה חזויה מתרחשת).

(iii) אולם, אם סכום זה הוא הפסד והישות צופה שכל ההפסד או חלקו לא יושב בתקופה עתידית, אחת או יותר, היא תסווג מחדש באופן מיידי את הסכום שהיא אינה צופה להשיב לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – תקן חשבונאות בינלאומי 1).

6.5.12 כאשר ישות מפסיקה חשבונאות גידור עבור גידור תזרים מזומנים (ראה סעיפים 6.5.6 ו-6.5.7 סעיף קטן (ב)), היא תטפל בסכום שהצטבר בקרן גידור תזרים המזומנים בהתאם לסעיף 6.5.11 סעיף קטן (א) כלהלן:

...

(ב) אם תזרימי המזומנים העתידיים המגודרים אינם חזויים עוד להתרחש, סכום זה יסווג מחדש באופן מיידי מקרן גידור תזרים המזומנים לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – תקן חשבונאות בינלאומי 1). תזרים מזומנים עתידי מגודר שהתרחשותו אינה צפויה עוד ברמה גבוהה (highly probable) עשוי עדיין להיות חזוי להתרחש.

## גידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ

...

6.5.14 הרווח או ההפסד המצטברים בגין המכשיר המגדר, המתייחסים לחלק האפקטיבי של הגידור שהצטברו בקרן תרגום מטבע חוץ, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – תקן חשבונאות בינלאומי 1) בהתאם

לסעיפים 48–49 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 בעת מימוש או מימוש חלקי של פעילות החוץ.

## טיפול חשבונאי בערך הזמן של אופציות

6.5.15 כאשר ישות מפרידה את הערך הפנימי ואת ערך הזמן של חוזה אופציה ומייעדת כמכשיר המגדר רק את השינוי בערך הפנימי של האופציה (ראה סעיף 6.2.4 סעיף קטן (א)), היא תטפל בערך הזמן של האופציה כלהלן (ראה סעיפים 6.5.29–6.5.33):

...

(ב) השינוי בשווי ההוגן של ערך הזמן של אופציה שמגדרת פריט מגודר המתייחס לעסקה יוכר ברווח כולל אחר במידה שבה הוא מתייחס לפריט המגודר וייצבר ברכיב נפרד של הון. השינוי המצטבר בשווי ההוגן הנובע מערך הזמן של האופציה שהצטבר ברכיב נפרד של הון ("ה"סכום") יטופל כלהלן:

(i) אם התוצאה של הפריט המגודר היא הכרה בנכס לא פיננסי או בהתחייבות לא פיננסית, או התקשרות איתנה לנכס לא פיננסי או להתחייבות לא פיננסית שבגינה מיושמת חשבונאות גידור, הישות תסיר את הסכום מהרכיב הנפרד של ההון ותכלול אותו ישירות בעלות הראשונית או בערך בספרים אחר של הנכס או ההתחייבות. העברה זו אינה תיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18–תקן חשבונאות בינלאומי 1) ולפיכך אין לה השפעה על רווח כולל אחר.

(ii) עבור יחסי גידור מלבד אלה המכוסים על ידי (i), הסכום יסווג מחדש מהרכיב הנפרד של ההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18–תקן חשבונאות בינלאומי 1) באותה תקופה או באותן תקופות שבמהלכן תזרימי המזומנים העתידיים החזויים המגודרים משפיעים על רווח או הפסד (לדוגמה, כאשר מכירה חזויה מתרחשת).

(iii) אולם, אם אין זה חזוי שסכום זה, כולו או חלקו, יושב בתקופה עתידית, אחת או יותר, הסכום שאינו חזוי שיושב יסווג מחדש באופן מיידי לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18–תקן חשבונאות בינלאומי 1).

(ג) השינוי בשווי ההוגן של ערך הזמן של אופציה שמגדרת פריט מגודר המתייחס לתקופת זמן יוכר ברווח כולל אחר במידה שבה הוא מתייחס לפריט המגודר וייצבר ברכיב נפרד של הון. ערך הזמן במועד הייעוד של האופציה כמכשיר מגדר, במידה שבה

הוא מתייחס לפריט המגודר, יופחת על בסיס שיטתי והגיוני על פני התקופה שבה תיאום גידור (hedge adjustment) בגין הערך הפנימי של האופציה יכול להשפיע על רווח או הפסד (או על רווח כולל אחר, אם הפריט המגודר הוא מכשיר הוני שהישות בחרה להציג את השינויים בשווי ההוגן ברווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5). לפיכך, בכל תקופת דיווח, סכום ההפחתה יסווג מחדש מהרכיב הנפרד של ההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18-תקן חשבונאות בינלאומי 1). אולם, אם חשבונאות גידור מופסקת עבור יחסי הגידור אשר כוללים את השינוי בערך הפנימי של האופציה כמכשיר המגודר, הסכום נטו (כלומר, כולל ההפחתה שנצברה) אשר הצטבר ברכיב הנפרד של ההון יסווג מחדש באופן מיידי לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18-תקן חשבונאות בינלאומי 1).

...

## 6.7 אפשרות ליעד חשיפת אשראי כנמדדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד

...

### טיפול חשבונאי בחשיפות אשראי שיועדו לשווי הוגן דרך רווח או הפסד

6.7.2 אם מכשיר פיננסי מיועד בהתאם לסעיף 6.7.1 כנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד לאחר ההכרה לראשונה בו, או כאשר הוא לא הוכר קודם לכן, ההפרש במועד הייעוד בין הערך בספרים, אם קיים, לבין השווי ההוגן יוכר מיידיית ברווח או הפסד. לגבי נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 4.1.2, הרווח או ההפסד המצטבר שהוכר קודם לכן ברווח כולל אחר יסווג מחדש מיידיית מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18-תקן חשבונאות בינלאומי 1).

...

## פרק 7 מועד תחילה והוראות מעבר

### 7.1 מועד תחילה

...

7.1.11 תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 4.1.11, 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 ו-בא.1.4. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

### נספח ב הנחיות יישום

...

### סיווג (פרק 4)

## סיווג של נכסים פיננסיים (תת-פרק 4.1)

### המודל העסקי של הישות לניהול נכסים פיננסיים

...

4.1.A21 מודל עסקי של ישות מתייחס לאופן שבו ישות מנהלת את נכסיה הפיננסיים כדי להפיק תזרימי מזומנים. כלומר, המודל העסקי של הישות קובע אם תזרימי מזומנים ינבעו מגביית תזרימי מזומנים חוזיים, ממכירת נכסים פיננסיים או משתיהן. כתוצאה מכך, בחינה זו אינה מבוצעת על בסיס תרחישים שהישות אינה צופה באופן סביר שיתרחשו, כמו תרחישים המכונים "התרחיש הגרוע ביותר" או "תרחיש מצוקה" (stress case). לדוגמה, אם ישות צופה שהיא תמכור תיק מסוים של נכסים פיננסיים רק בתרחיש של מצוקה, תרחיש זה אינו משפיע על בחינת הישות של המודל העסקי עבור נכסים אלה אם הישות צופה באופן סביר שתרחיש כזה לא יתרחש. אם תזרימי מזומנים ממומשים בדרך שונה מהציפיות של הישות במועד שבו הישות בחנה את המודל העסקי (לדוגמה, אם הישות מוכרת יותר או פחות נכסים פיננסיים מאשר היא צפתה בעת סיווג הנכסים), עובדה זו אינה יוצרת טעות מתקופות קודמות בדוחות הכספיים של הישות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים-מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאית וטעינות) ואינה משנה את

הסיווג של יתרת הנכסים הפיננסיים המוחזקים במסגרת מודל עסקי זה (כלומר, נכסים אלה שהישות הכירה בתקופות קודמות ועדיין מחזיקה בהם) כל עוד הישות הביאה בחשבון את כל המידע הרלוונטי שהיה ניתן להשגה במועד שבו היא ביצעה את הבחינה של המודל העסקי. אולם, כאשר ישות בוחנת את המודל העסקי עבור נכסים פיננסיים חדשים שנוצרו או נכסים פיננסיים חדשים שנרכשו, היא חייבת להביא בחשבון מידע לגבי האופן שבו תזרימי מזומנים מומשו בעבר, יחד עם כל מידע רלוונטי אחר.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות", " בסעיף 7.2.1. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 ל"כספי להכנה של דוחות כספיים".

## תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות", " בסעיף ג2. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות", " בסעיף ג1ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

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

סעיף 14 מתוקן וסעיף 1ג נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **נספח ב הנחיות יישום**

...

### **מידע פיננסי מתומצת לגבי חברות בנות, עסקאות משותפות וחברות כלולות (סעיפים 12 ו-21)**

...

14ב. המידע הפיננסי המתומצת המוצג-שניתן לו גילוי בהתאם לסעיפים 12ב ו-13 יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה (ולא חלק הישות בסכומים אלה). אם הישות מטפלת בזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה תוך שימוש בשיטת השווי המאזני:

(א) הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה יותאמו כדי לשקף תיאומים שנעשו על ידי הישות בעת שימוש בשיטת השווי המאזני, כמו תיאומי שווי הוגן שנעשו במועד הרכישה ותיאומים בגין הבדלים במדיניות החשבונאית.

(ב) הישות תספק התאמה בין המידע הפיננסי המתומצת המוצג-שניתן לו גילוי לבין הערך בספרים של הזכות שלה בעסקה המשותפת או בחברה הכלולה.

...

## נספח ג מועד תחילה והוראות מעבר

### מועד תחילה והוראות מעבר

...

ג1ח. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 14. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף ג1ד. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן

סעיף 51 מתוקן וסעיף ג7 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### מדידה

...

#### יישום לנכסים פיננסיים ולהתחייבויות פיננסיות בעלות פוזיציות מקזזות בסיכוני שוק או בסיכון אשראי של הצד שכנגד

...

51. ישות תקבל החלטת מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות כדי להשתמש בחריג בסעיף 48. ישות שמשתמשת בחריג תיישם את מדיניות חשבונאית זו, כולל המדיניות שלה להקצאת תיאומים בין מחיר רכישה מוצע לבין מחיר מכירה מוצע (ראה סעיפים 53–55) ותיאומי אשראי (ראה סעיף 56), אם רלוונטי, בעקביות מתקופה לתקופה עבור תיק מסוים.

...

### נספח ג מועד תחילה והוראות מעבר

...

7ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה ונילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 51. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 14 חשבונות פיקוח נדחים

סעיפים 19, 13 ו-14 מתוקנים וסעיף ג2 נוסף. כותרת המשנה לפני סעיף 9 גם מתוקנת. סעיף 9 אינו מתוקן, אך נכלל לצורך הקלה על הבנת ההקשר. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הכרה, מדידה, ירידת ערך וגריעה

#### פטור זמני מסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות ~~חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות~~

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

...

### הצגה

#### שינויים בהצגה

...

19. על אף הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, נוסף על הפריטים אשר נדרשים להיות מוצגים בדוח על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים, ישות אשר מיישמת תקן זה תציג את כל יתרות חשבונות הפיקוח הנדחים ואת התנועה ביתרות אלה בהתאם לסעיפים 20–26.

...

## נספח ב הנחיות יישום

...

### ישימות של תקנים אחרים

...

#### יישום תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה

13ב. סעיף 66 לתקן חשבונאות בינלאומי 33 דורש מישויות אחדות להציג בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר רווח בסיסי למניה ורווח מדולל למניה הן לגבי הרווח או הפסד מפעילויות נמשכות והן לגבי הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם. נוסף על כך, סעיף 68 לתקן חשבונאות בינלאומי 33 דורש מישות אשר מדווחת על פעילות שהופסקה להציג בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר את לתת גילוי לסכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה או לתת להם גילוי בביאורים; בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר או בביאורים.

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

...

**נספח ג**  
**מועד תחילה והוראות מעבר**

**מועד תחילה והוראות מעבר**

---

**מועד תחילה**

...

2ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 19, ב-13 ו-14 ואת כותרת המשנה לפני סעיף 9. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

סעיף 43 מתוקן וסעיף ג1ד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הכרה

---

...

#### קיום מחויבויות ביצוע

...

#### מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע

...

#### שיטות למדידת התקדמות

...

43. ככל שהנסיבות משתנות לאורך זמן, ישות תעדכן את מידת ההתקדמות שלה כדי לשקף שינויים כלשהם בתוצאה של מחויבות הביצוע. שינויים כאלה למידת ההתקדמות של הישות יטופלו כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

...

### נספח ג

#### מועד תחילה והוראות מעבר

#### מועד תחילה

---

...

ג1ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 43. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, " בסעיף ג3(א). טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
 כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות

סעיף 49 מתוקן וסעיף ג1ה נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### חוכר

...

### הצגה

...

49. בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, חוכר יציג הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה בנפרד מהוצאות הפחת בגין נכס זכות השימוש. סעיף 61 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים דורש מישות לסווג בקטגוריית המימון של הדוח על הרווח או הפסד הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה שזוהתה על ידי הישות ביישום סעיף 36(א) היא רכיב של עלויות מימון, שסעיף 82(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים דורש להציג בנפרד בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר.

...

### נספח ג

### מועד תחילה והוראות מעבר

### מועד תחילה

...

ג1ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 49. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות"; " בסעיף ג5(א). טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לגסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח

סעיפים 91, 96, 103 ו-129 מתוקנים וסעיף 27 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הכרה והצגה בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים (סעיפים 120–136)

...

### הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח (ראה סעיפים 128–136)

...

91. אם ישות מעבירה קבוצה של חוזי ביטוח או גורעת חוזה ביטוח ביישום סעיף 77:

(א) היא תסווג מחדש לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים) סכומים נותרים כלשהם של הקבוצה (או של החוזה) שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר מאחר שהישות בחרה במדיניות החשבונאית המפורטת בסעיף 88(ב).

(ב) היא לא תסווג מחדש לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1) סכומים נותרים כלשהם של הקבוצה (או של החוזה) שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר מאחר שהישות בחרה במדיניות החשבונאית המפורטת בסעיף 89(ב).

...

## גילוי

...

96. סעיפים 41–43 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 סעיפים 29–31 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מפרטים דרישות המתייחסות למהותיות דלקיבוץ של מידע ולפיצולו. דוגמאות לבסיסי קיבוץ למאפיינים שעשויים להיות מתאימים כבסיס לפיצול למידע שניתן לו גילוי לגבי חוזי ביטוח הן:

- (א) סוג חוזה (לדוגמה, קווי מוצר עיקריים);
- (ב) אזור גאוגרפי (לדוגמה, מדינה או אזור); או
- (ג) מגזר בר דיווח, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות.

## הסבר לגבי סכומים שהוכרו

...

103. ישות תיתן בהתאמות הנדרשות בסעיף 100 גילוי נפרד לכל אחד מהסכומים הבאים המתייחסים לשירותים, אם מתאים:

...

(ג) רכיבי השקעה שלא נכללו בהכנסות ביטוח ובהוצאות שירותי ביטוח (יחד עם החזרי פרמיות, אלא אם כן ניתן גילוי להחזרי הפרמיות מוצגים—כחלק מתזרימי המזומנים בתקופה המתוארים בסעיף 105(א)(i)).

...

## נספח ב הנחיות יישום

...

### הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח (סעיפים 87–92)

...

129ב. סעיפים 88–89 דורשים מישות לבצע בחירת מדיניות חשבונאית ולבחור אם לפצל הכנסות מימון או הוצאות מימון מביטוח לתקופה בין רווח או הפסד לבין רווח כולל אחר. ישות תיישם את הבחירה שלה של מדיניות חשבונאית לתיקים של חוזי ביטוח. בבחינת המדיניות החשבונאית המתאימה לתיק של חוזי ביטוח, ביישום סעיף 13 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים—מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, הישות תשקול לגבי כל תיק את הנכסים שהיא מחזיקה ואת אופן הטיפול בנכסים אלה.

...

## נספח ג מועד תחילה והוראות מעבר

### מועד תחילה

...

גב.2. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 91, 96, 103 ו-129. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות"; " בסעיף ג3(א). טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי

סעיף 39 מתוקן וסעיף 40 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### גילוי

...

39. ישויות אחדות מסווגות הוצאות לפי מהות בקטגוריה התפעולית של הדוח על מאמצות צורת הצגה של הרווח או הפסד, באופן שתוצאתה שתוצאתו גילוי לסכומים, שמוצגים סכומים, מלבד עלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה. בהתאם לצורת הצגה זו, ישות מציגה ניתוח הוצאות תוך שימוש בסיווג, המבוסס על מהות ההוצאות. במקרה זה, הישות מציגה ניתוח גילוי לעלויות שהוכרו כהוצאה לגבי חומרי גלם וחומרים אחרים שנצרכו, עלויות עבודה הטבות עובד ועלויות אחרות ביחד עם סכום השינוי נטו במלאי במהלך התקופה.

### מועד תחילה

...

40. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 39. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי המזומנים

סעיפים 6, 10, 12, 14, 16–18, 20, 31, 32, 35, 46 ו-47 מתוקנים. סעיפים 33א, 34א–ד34 ו-64 נוספים. סעיפים 33 ו-34 נמחקים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הגדרות

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

...

**פעילויות השקעה (*investing activities*)** הן הרכישה והמימוש של נכסים לזמן ארוך ושל השקעות אחרות שאינן כלולות בשווי מזומנים והקבלה של ריבית ושל דיבידנדים כמתואר בסעיפים 34א–ד34.

...

### 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. בהכנת הדוח על תזרימי המזומנים, ישות תיישם את תקן זה ותיישם גם את הדרישות הכלליות לדוחות כספיים בסעיפים 9–43 ו-113–114 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים.

...

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

...

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; דרך
- (ז) תקבולים ותשלומים במזומנים מחוזים המוחזקים למטרות מסחר (dealing or trading); וכן
- (ח) תקבולי מזומנים של דיבידנדים ותקבולי מזומנים ותשלומי מזומנים של ריבית כמתואר בסעיפים 34–ב34.

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.

...

## פעילויות השקעה

הגילוי ההצגה הנפרדת לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הוא-היא חשובה, 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 שהונו ולרכוש קבוע בהקמה עצמית;†

- (ב) תקבולי מזומנים ממכירות רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך.  $\tau_2$
- (ג) תשלומי מזומנים לרכישת מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות כולל זכויות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (פרט לתשלומים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים או בגין מכשירים כאמור המוחזקים למטרות מסחר).  $\tau_2$
- (ד) תקבולי מזומנים ממכירות מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות כולל זכויות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (פרט לתקבולים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים ובגין מכשירים כאמור המוחזקים למטרות מסחר).  $\tau_2$
- (ה) מקדמות ולהלוואות במזומנים שניתנו לצדדים אחרים (פרט למקדמות ולהלוואות שבוצעו על ידי מוסד פיננסי).  $\tau_2$
- (ו) תקבולי מזומנים מהחוזר של מקדמות ושל הלוואות שניתנו לצדדים אחרים (פרט למקדמות ולהלוואות של מוסד פיננסי).  $\tau_2$
- (ז) תשלומי מזומנים בגין חוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציה וחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר או כאשר התשלומים מסווגים כפעילויות מימון.  $\tau_2$
- (ח) תקבולי מזומנים מחוזים עתידיים, מחוזי אקדמה, מחוזי אופציה ומחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר או כאשר התקבולים מסווגים כפעילויות מימון.
- (ט) תקבולי מזומנים של ריבית ושל דיבידנדים כמתואר בסעיפים 34א-34ד.
- 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-ההצגה הנפרדת לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הוא היא חשובה, מאחר שהיא שהיא שימושית 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-;
- (ו) תשלומי מזומנים של דיבידנדים כמתואר בסעיף 33א; וכן
- (ז) תשלומי מזומנים של ריבית כמתואר בסעיפים 34א-34ד.

## 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 התפעולי מותאם בגין:

(i) השפעותיהן של עסקאות שאינן במזומנים באופיין;

(ii) בגן-דחיות או צבירות כלשהן של תקבולים או תשלומים של מזומנים תפעוליים מהעבר או בעתיד;

(iii) הכנסות או הוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד שתזרימי המזומנים המתייחסים אליהן מסווגים כתזרימי מזומנים מפעילויות השקעה או מפעילויות מימון; וכן

(iv) תזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות שההכנסות או ההוצאות המתייחסות אליהן אינן מסווגות בקטגוריה התפעולית של הדוח על הרווח או הפסד ובגן פריטים של הכנסה או הוצאה הקשורים לתזרימי מזומנים מהשקעה או לתזרימי מזומנים ממימון.

...

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

(א) שינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים;

(ב) פריטים שאינם במזומנים כגון פחת, הפרשות, ~~מסים נדחים~~, ~~ירווחים והפסדים לא ממומשים~~ ממטבע חוץ המסווגים בקטגוריה התפעולית-ירווחים לא מחולקים של חברות כלולות; ~~דָּבָר~~

(ג) הכנסות והוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד ~~כל הפריטים האחרים~~ שהשפעות המזומנים שלהם שלהן הן תזרימי מזומנים מהשקעה או תזרימי מזומנים ממיוון; ~~וכן~~.

(ד) תזרימי מזומנים תפעוליים, כמו מסים על ההכנסה (בהתאם לסעיף 35), שההכנסות או ההוצאות המקבילות אינן מסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד.

לחלופין, תזרים המזומנים נטו מפעילויות תפעוליות עשוי להיות מוצג לפי השיטה העקיפה על ידי הצגת ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריה התפעולית בדוח על הרווח או הפסד, שניתן להן ~~גילוי בדוח על הרווח הכולל~~ ~~דהשווים~~ במהלך התקופה במלאי ובחייבים תפעוליים ובזכאים תפעוליים ותזרימי מזומנים תפעוליים אחרים כלשהם שההכנסות או ההוצאות המקבילות אינן מסווגות בקטגוריה התפעולית.

...

## ריבית ודיבידנדים

31. לתזרימי מזומנים מריבית ומדיבידנדים שהתקבלו וששולמו ~~ניתן גילוי, לגבי כל אחד מהם בנפרד יוצגו, כל אחד מהם, בנפרד. כל אחד מהם יסווג באופן עקבי מתקופה לתקופה ביישום סעיפים 32, 33 ו-34 א-ד כפעילויות תפעוליות, כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון.~~

32. דוח על תזרימי המזומנים ~~ניתן גילוי נכלל להסכום הכולל של ריבית ששולמה במהלך תקופה בין אם הוכרה כהוצאה ברווח או הפסד ובין אם הוונה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי.~~

33. ~~[בוטל] במוסד פיננסי, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו מסווגים, בדרך כלל, כתזרימי מזומנים תפעוליים. אולם, אין עמדה מוסכמת לגבי הסיווג של תזרימי מזומנים אלה בשינויות 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.

ישות תסווג דיבידנדים ששולמו כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון. א.33

34. [בוטל] דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כתזרימי 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.

ישות, פרט לאותן ישויות המתוארות בסעיף 34, תסווג: א.34

(א) ריבית ששולמה (כמתואר בסעיף 32) כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

(ב) ריבית ודיבידנדים שהתקבלו כתזרימי מזומנים מפעילויות השקעה.

34. ישות שמשקיעה בנכסים או שמספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית (כפי שנקבע ביישום סעיפים 30–41 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18) תקבע את אופן הסיווג של דיבידנדים שהתקבלו, של ריבית שהתקבלה ושל ריבית ששולמה בדוח על תזרימי המזומנים על ידי התייחסות לאופן – ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18 – שהיא מסווגת הכנסות מדיבידנדים, הכנסות ריבית והוצאות ריבית בדוח על הרווח או הפסד. ישות תסווג את הסיכום של כל אחד מתזרימי מזומנים אלה בקטגוריה יחידה בדוח על תזרימי המזומנים (כלומר, כפעילויות תפעוליות, כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון).

34.ג. ביישום סעיף 34, אם ישות מסווגת את כל אחד מהסיכומים של הכנסות מדיבידנדים, של הכנסות ריבית ושל הוצאות ריבית בקטגוריה יחידה של הדוח על הרווח או הפסד, הישות תסווג את כל אחד מהסיכומים של דיבידנדים שהתקבלו, של ריבית שהתקבלה ושל ריבית ששולמה כתזרימי מזומנים הנובעים מהקטגוריה המתייחסת בדוח על תזרימי המזומנים. לדוגמה, אם ישות מסווגת את כל הוצאות הריבית שלה בקטגוריית המימון בדוח על הרווח או הפסד, הישות תסווג את כל הריבית שלה ששולמה כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

34.ד. ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18, ישות עשויה להידרש לסווג הכנסות מדיבידנדים, הכנסות ריבית והוצאות ריבית, כל אחת בנפרד, ביותר מקטגוריה אחת של הדוח על הרווח או הפסד. במקרה כזה, ביישום סעיף 34 הישות תבצע בחירת מדיניות חשבונאית לסווג את

תזרימי המזומנים המתייחסים באחת מהפעילויות המתייחסות בדוח על תזרימי המזומנים. לדוגמה, אם ישות מסווגת הוצאות ריבית בקטגוריה התפעולית ובקטגוריית המימון של הדוח על הרווח או הפסד, הישות תסווג את כל הריבית שלה ששולמה בהתאם למדיניות החשבונאית שלה כתזרימי מזומנים מפעילויות תפעוליות או כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

## מסים על ההכנסה

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

...

## רכיבים של מזומנים ושווי מזומנים

46. לאור המגוון של פרקטיקות ניהול מזומנים ושל הסדרים בנקאיים ברחבי העולם וכדי לציית לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים תקן 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 וטעינות.

...

## מועד תחילה והוראות מעבר

64. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 שפורסם באפריל 2024 תיקן את סעיפים 6, 10, 12, 14, 16–18, 20, 31, 32, 35, 46 ו-47 והוסיף את סעיפים 33א ו-34א–34ד, וביטל את סעיפים 33 ו-34. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים לכותרת של תקן חשבונאות בינלאומי 7 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
בספטמבר 2007 תיקנה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את הכותרת של תקן חשבונאות בינלאומי 7 מדוחות תזרים מזומנים לוח על תזרימי המזומנים כתוצאה מהעדכון של תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים בשנת 2007. באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

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

השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקן. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות**

סעיפים 1, 3, 5, 11 ו-32 מתוקנים וסעיף 2 נמחק. סעיף 3א, סעיפים 6א-6י, 6א-6יב, 6ג-6ד, 27א-27ט ו-31א-31ט, כל אחד יחד עם הכותרת או כותרת המשנה המתייחסת, וסעיף 54 נוספים. כותרת משנה נוספת גם לפני סעיף 28. סעיף 28 אינו מתוקן, אך נכלל לצורך הקלה על הבנת ההקשר. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **מטרת התקן**

1. מטרת תקן זה היא לקבוע לשפר את הרלוונטיות ואת המהימנות של הדוחות הכספיים של ישות ואת יכולת ההשוואה של דוחות כספיים אלה על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות, על ידי קביעת הבסיס להכנה של דוחות כספיים, אשר כולל:

- (א) נושאים כלליים;
- (ב) את הקריטריונים לבחירת מדיניות חשבונאית, לשינויה ולמתן גילוי לגביה; וכן לבחירה ולשינוי של מדיניות חשבונאית
- (ג) 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 ההשוואה שלהם על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.

2. [בוטל] דרישות גילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט אלה לגבי שינויים במדיניות חשבונאית, מפורטות בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

## תחולה

3. תקן זה ייושם בקביעת הבסיס להכנה של דוחות כספיים, כולל בבחירה וביישום של מדיניות חשבונאית ובטיפול החשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, בשינויים באומדנים חשבונאיים ובתיקונים של טעויות מתקופות קודמות.

3.A. תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים מפרט את הדרישות להצגה של דוחות כספיים ביניים תמציתיים ולגילוי בהם. סעיפים 6א–6ד לתקן זה חלים גם על דוחות כספיים ביניים כאלה.

...

## הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

...

תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים (IFRS Accounting Standards International Financial Reporting Standards – IFRSs) הם תקני חשבונאות תקינים 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).

תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים כונו בעבר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

מידע מהותי (material information) מוגדר כנספח א לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים. בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מהותי ומשמש בתקן זה באותה משמעות.

...

## בסיס להכנה – נושאים כלליים

### הצגה נאותה וציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים

א6. דוחות כספיים יציגו באופן נאות את המצב הכספי, את הביצועים הכספיים ואת תזרימי המזומנים של ישות. הצגה נאותה דורשת מצג נאמן של ההשפעות של עסקאות, של אירועים אחרים ושל תנאים בהתאם להגדרות של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות ולקריטריונים להכרה בהם המפורטים במסגרת המושגית לדיווח כספי (המסגרת המושגית). קיימת הנחה שיישום תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, יחד עם גילוי נוסף כאשר נחוץ, תוצאתם היא דוחות כספיים המשיגים הצגה נאותה.

ב6. ישות שדוחותיה הכספיים מצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים תיתן הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות כזה בביאורים. ישות לא תתאר דוחות כספיים כמצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, אלא אם כן הם מצייתים לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

ג6. בכל הנסיבות למעשה (virtually all), ישות משיגה הצגה נאותה באמצעות ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החלים. הצגה נאותה דורשת מישות גם:

(א) לבחור וליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן זה. תקן זה מפרט מדרג של הנחיות בעלות סמכות (authoritative) שהנהלה שוקלת בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי החל באופן ספציפי על פריט.

(ב) להציג מידע, כולל מדיניות חשבונאית, באופן שמספק מידע רלוונטי, מהימן, בר-שוואה וניתן להבנה.

(ג) לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, של אירועים אחרים מסוימים ושל תנאים מסוימים על המצב הכספי של הישות ועל ביצועיה הכספיים.

76. ישות אינה יכולה לתקן מדיניות חשבונאית לא נאותה באמצעות גילוי של המדיניות החשבונאית שנעשה בה שימוש או באמצעות ביאורים או חומר הסבר.

ה6. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, הישות

תסטה מהדרישה הזו באופן המפורט בסעיף 16, אם המסגרת הפיקוחית הרלוונטית דורשת, או לחלופין אינה אוסרת, סטייה כזו.

16. כאשר ישות סוטה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בהתאם לסעיף 6ה, היא תיתן גילוי:

(א) לכך שההנהלה הגיעה למסקנה שהדוחות הכספיים מציגים באופן נאות את המצב הכספי של הישות, את ביצועיה הכספיים ואת תזרימי המזומנים שלה;

(ב) לכך שהיא צייתה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החלים, למעט העובדה שהיא סתתה מדרישה מסוימת כדי להשיג הצגה נאותה;

(ג) לשם של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שהישות סתתה ממנו, למהות של הסטייה, כולל הטיפול הנדרש על ידי אותו תקן דיווח כספי בינלאומי, לסיבה שבגינה טיפול זה יהיה כה מטעה בנסיבות כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, ולטיפול שאומץ; וכן

(ד) להשפעה הכספית של הסטייה על כל פריט בדוחות הכספיים שהיה מדווח כדי לציית לדרישה, לכל תקופה המוצגת.

16. כאשר ישות סתתה מדרישה של תקן דיווח כספי בינלאומי בתקופה קודמת וסטייה זו משפיעה על סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, היא תיתן את הגילויים המפורטים בסעיפים 16(ג)–16(ד).

16. סעיף 16 חל, לדוגמה, כאשר ישות סתתה בתקופה קודמת מדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי לגבי מדידה של נכסים או של התחייבויות והסטייה הזו משפיעה על המדידה של שינויים בנכסים ובהתחייבויות שהוכרו בדוחות הכספיים של התקופה השוטפת.

16. בנסיבות הנדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, אך המסגרת הפיקוחית הרלוונטית אוסרת על סטייה מהדרישה, הישות תקטין, במידה המרבית האפשרית, את ההיבטים המטעים לכאורה (perceived) של ציות לדרישה, באמצעות גילוי:

(א) לשם של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שבנדון, למהות הדרישה, ולסיבה שבגינה הגיעה ההנהלה למסקנה שציות לדרישה הזו יהיה כה מטעה בנסיבות כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית; וכן

**(ב) לתיאומים לגבי כל פריט בדוחות הכספיים, לכל תקופה המוצגת, אשר ההנהלה הגיעה למסקנה שיהיו נחוצים כדי להשיג הצגה נאותה.**

6. לצורך סעיפים 6ה–6ט, פריט של מידע יסתור את מטרת הדוחות הכספיים כאשר הוא אינו מייצג נאמנה את העסקאות, את האירועים האחרים ואת התנאים שהוא מתיימר לייצג או שניתן לצפות באופן סביר שהוא מייצג אותם, וכתוצאה מכך סביר שהוא ישפיע על ההחלטות הכלכליות שמתקבלות על ידי משתמשים בדוחות כספיים. כאשר ההנהלה בוחנת אם ציות לדרישה ספציפית בתקן דיווח כספי בינלאומי יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית, היא תשקול:

**(א) מדוע המטרה של דוחות כספיים אינה מושגת בנסיבות המסוימות; וכן**

**(ב) כיצד הנסיבות של הישות נבדלות מהנסיבות של ישויות אחרות שמצייתות לדרישה. אם ישויות אחרות בנסיבות דומות מצייתות לדרישה, קיימת חזקה הניתנת להפרכה שהציות של הישות לדרישה לא יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת במסגרת המושגית.**

## **עסק חי**

**6.א. בעת הכנת דוחות כספיים, ההנהלה תבחן את יכולת ישות להמשיך לפעול כעסק חי. ישות תכין דוחות כספיים על בסיס עסק חי, אלא אם כן ההנהלה מתכוונת לפרק (liquidate) את הישות או להפסיק את פעילותה המסחרית או שאין לה חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת. כאשר ההנהלה, בעת ביצוע הבחינה, מודעת לכך שקיימות אי-ודאויות מהותיות המתייחסות לאירועים או לתנאים אשר עשויים להטיל ספק משמעותי ביכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, הישות תיתן גילוי לאי-הוודאויות האלה. כאשר ישות אינה מכינה דוחות כספיים על בסיס עסק חי, היא תיתן גילוי לעובדה זו וגם לבסיס שלפיו היא הכינה את הדוחות הכספיים ולסיבה שבגינה הישות אינה נחשבת עסק חי.**

**6.ב. בעת הבחינה אם הנחת העסק החי היא מתאימה, ההנהלה מביאה בחשבון את כל המידע הניתן להשגה לגבי העתיד, שהוא לפחות לשנים-עשר חודש מסוף תקופת הדיווח, אך אינו מוגבל לתקופה זו. רמת הבחינה תלויה בעובדות של כל מקרה. כאשר לישות יש היסטוריה של פעילויות רווחיות וגישה זמינה למשאבים כספיים, הישות עשויה להגיע למסקנה שחשבונאות לפי בסיס עסק חי היא מתאימה, מבלי לבצע ניתוח מפורט. במקרים אחרים, ייתכן שההנהלה תצטרך לשקול טווח רחב של גורמים המתייחסים לרווחיות השוטפת והחזויה, ללוחות סילוקין לפירעון חובות ולמקורות פוטנציאליים למימון חלופי, לפני שהיא תוכל להניח את דעתה כי בסיס העסק החי הוא מתאים.**

## חשבונאות לפי בסיס צבירה

**יג.6.** ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע לגבי תזרימי מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה.

**יד.6.** כאשר נעשה שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה, ישות מכירה בפריטים כנכסים, כהתחייבויות, כהון, כהכנסות וכהוצאות (המרכיבים של דוחות כספיים) כאשר הם מקיימים את ההגדרות של מרכיבים אלה ואת הקריטריונים להכרה בהם במסגרת המושגית.

## מדיניות חשבונאית

### **בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית**

...

**11.** בהפעלת שיקול הדעת המתואר בסעיף 10, ההנהלה תפנה אל המקורות הבאים ותביא בחשבון את הישימות שלהם לפי סדר יורד:

...

(ב) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות במסגרת המושגית לדינאם כספי (המסגרת המושגית).

...

### **גילוי**

### גילוי לבחירה של מדיניות חשבונאית וליישומה

**א27.** ישות תיתן גילוי למידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית (ראה סעיף 5). מידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא מהותי אם, בעת בחינה שלו יחד עם מידע אחר שנכלל בדוחות הכספיים של ישות, ניתן לצפות באופן סביר שהוא ישפיע על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דוחות כספיים אלה.

**ב27.** מידע לגבי מדיניות חשבונאית שמתייחסת לעסקאות, לאירועים אחרים או לתנאים, שאינם מהותיים, אינו מהותי ואין צורך לתת לו גילוי. אף על פי כן, מידע לגבי מדיניות חשבונאית עשוי להיות מהותי עקב המהות של העסקאות, האירועים האחרים או התנאים המתייחסים, גם אם הסכומים אינם מהותיים. אולם, לא כל מידע לגבי

מדיניות חשבונאית המתייחס לעסקאות מהותיות, לאירועים אחרים מהותיים או לתנאים מהותיים הוא בעצמו מהותי.

ניתן לצפות שמידע לגבי מדיניות חשבונאית יהיה מהותי אם משתמשים בדוחות הכספיים של ישות צריכים אותו כדי להבין מידע מהותי אחר בדוחות הכספיים. לדוגמה, סביר שישות תחשיב מידע לגבי מדיניות חשבונאית כמהותי לדוחותיה הכספיים אם מידע זה מתייחס לעסקאות מהותיות, לאירועים אחרים מהותיים או לתנאים מהותיים וכך:

(א) הישות שינתה את המדיניות החשבונאית שלה במהלך תקופת הדיווח והתוצאה של שינוי זה היא שינוי מהותי למידע בדוחות הכספיים;

(ב) הישות בחרה במדיניות החשבונאית מתוך חלופה אחת או יותר המותרות על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים – מצב כזה יכול להיווצר אם הישות בחרה למדוד נדליץ להשקעה בעלות היסטורית במקום בשווי הוגן;

(ג) המדיניות החשבונאית פותחה בהתאם לתקן זה בהיעדר תקן דיווח כספי בינלאומי החל באופן ספציפי;

(ד) המדיניות החשבונאית מתייחסת לתחום שבו ישות נדרשת להפעיל שיקולי דעת משמעותיים או להניח הנחות משמעותיות ביישום מדיניות חשבונאית, והישות נותנת גילוי לשיקולי דעת אלה או להנחות אלה בהתאם לסעיפים 27 ו-31א; או

(ה) הטיפול החשבונאי הנדרש עבורם הוא מורכב והמשתמשים בדוחות הכספיים של הישות לא יבינו אחרת עסקאות מהותיות, אירועים אחרים מהותיים או תנאים מהותיים אלה – מצב כזה יכול להיווצר אם ישות מיישמת יותר מתקן דיווח כספי אחד לסוג של עסקאות מהותיות.

27. מידע לגבי מדיניות חשבונאית שמתמקד באופן שבו ישות יישמה את הדרישות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לנסיבות שלה עצמה מספק מידע ספציפי-לישות שהוא שימושי יותר למשתמשים בדוחות כספיים מאשר מידע סטנדרטי (standardised) או מידע שרק משכפל או מתמצת את הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

27.ה. אם ישות נותנת גילוי למידע לא מהותי לגבי מדיניות חשבונאית, מידע כזה לא יסווה מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית.

27. המסקנה של ישות שמידע לגבי מדיניות חשבונאית הוא לא מהותי אינה משפיעה על דרישות הגילוי המתייחסות המפורטות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

27. לצד המידע המהותי לגבי מדיניות חשבונאית שלה או במסגרת ביאורים אחרים, ישות תיתן גילוי לשיקולי הדעת, חוץ מאלה שכרוכים באמידה (ראה סעיף 31א), שהופעלו על ידי ההנהלה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות ושיש להם את ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים.

27. הנהלה מפעילה שיקולי דעת שונים בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות, חוץ מאלה שכרוכים באמידה, שעשויים להשפיע בצורה משמעותית על הסכומים שהיא מכירה בהם בדוחות הכספיים. לדוגמה, ההנהלה מפעילה שיקולי דעת כדי לקבוע:

(א) את העיתוי שבו הועברו לישויות אחרות באופן מהותי כל הסיכונים המשמעותיים וכל ההטבות המשמעותיות הנובעים מהבעלות על נכסים פיננסיים ועל נכסים הכפופים לחכירות, ככל הנוגע למחירים;

(ב) אם מכירות מסוימות של סחורות הן, במהות, הסדרי מימון ולפיכך אינן גורמות להכנסות; וכן

(ג) אם התנאים החוזיים של נכס פיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה.

27. חלק מהגילויים שניתנו בהתאם לסעיף 27 נדרשים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים. לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 12 נילוי של זכויות בישויות אחרות דורש מישות לתת גילוי לשיקולי הדעת שנעשו בקביעה אם היא שולטת בישות אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדלין להשקעה דורש גילוי לקריטריונים שפותחו על ידי הישות כדי להבדיל בין נדלין להשקעה לבין נדלין בשימוש-בעלים ולבין נדלין המוחזק למכירה במהלך העסקים הרגיל, כאשר קיים קושי לסווג את הנדלין.

### גילוי לשינויים במדיניות חשבונאית

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:

...

גילוי למקורות לאי-ודאות באמידה

31א. ישות תיתן גילוי למידע לגבי הנחות שהיא הניחה לגבי העתיד, ולמקורות עיקריים אחרים לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח, שקיים סיכון משמעותי שתוצאתם תהיה תיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים ושל התחייבויות במהלך שנת הכספים הבאה. הביאורים יכללו את הפרטים הבאים לגבי הנכסים והתחייבויות האלה:

(א) המהות שלהם; וכן

(ב) הערכים בספרים שלהם בסוף תקופת הדיווח.

31ב. קביעת הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות אחדים דורשת אמידה של ההשפעות של אירועים עתידיים לא ודאיים על הנכסים והתחייבויות האלה בסוף תקופת הדיווח. לדוגמה, בהיעדר מחירי שוק שנצפו לאחרונה, אומדנים צופי פני עתיד (future-oriented) נחוצים כדי למדוד את הסכום בר השבה של סוגים של רכוש קבוע, את ההשפעה של התיישנות טכנולוגית על מלאי, הפרשות שכפופות לתוצאה העתידית של תביעות משפטיות בתהליך, והתחייבויות בגין הטבות עובד לטווח ארוך כגון מחויבויות פנסיוניות. אומדנים אלה כוללים הנחות לגבי פריטים כמו התיאום בגין סיכון לתזרימי מזומנים או לשיעורי היוון, שינויים עתידיים במשכורות ושינויים עתידיים במחירים שמשפיעים על עלויות אחרות.

31ג. ההנחות והמקורות האחרים לאי-ודאות באמידה שניתן להם גילוי בהתאם לסעיף 31א מתייחסים לאומדנים שדורשים מההנהלה להפעיל את שיקולי הדעת הקשים ביותר, הסובייקטיביים ביותר או המורכבים ביותר. ככל שגדל מספר המשתנים וההנחות שמשפיעים על התוצאות העתידיות האפשריות של אי-הוודאויות, כך שיקולי דעת אלה הופכים לסובייקטיביים יותר ולמורכבים יותר, וכתוצאה מכך הפוטנציאל לתיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות בדרך כלל גדל בהתאם.

31ד. הגילויים בסעיף 31א אינם נדרשים לגבי נכסים והתחייבויות שקיים סיכון משמעותי שהערכים בספרים שלהם עשויים להשתנות באופן מהותי במהלך שנת הכספים הבאה אם, בסוף תקופת הדיווח, הם נמדדים בשווי הוגן בהתבסס על מחיר מצוטט בשוק פעיל עבור נכס זהה או התחייבות זהה. ערכי שווי הוגן כאלה עשויים להשתנות באופן מהותי במהלך שנת הכספים הבאה, אך שינויים אלה לא ינבעו מהנחות או ממקורות אחרים לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח.

31ה. ישות מספקת את הגילויים הנדרשים בסעיף 31א בצורה שמסייעת למשתמשים בדוחות כספיים להבין את שיקולי הדעת שהנהלה מפעילה לגבי העתיד ולגבי מקורות אחרים לאי-ודאות באמידה. המהות וההיקף של המידע שיסופק משתנים בהתאם למהות של

ההנחה ולנסיבות אחרות. להלן דוגמאות לסוגים של גילויים שישות נותנת:

- (א) המהות של ההנחה או של אי-הוודאות האחרת באמידה;
- (ב) הרגישות של הערכים בספרים לשיטות, להנחות ולאומדנים שעמדו בבסיס החישוב שלהם, כולל הסיבות לרגישות;
- (ג) התוצאה החזויה של אי-ודאות והטווח של תוצאות אפשריות באופן סביר במהלך שנת הכספים הבאה בהתייחס לערכים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות שמושפעים; וכן
- (ד) הסבר לשינויים שבוצעו בהנחות שנקבעו בעבר בהתייחס לנכסים ולהתחייבויות אלה, אם אי-הוודאות עדיין לא התבררה.

31. תקן זה אינו דורש מישות לתת גילוי למידע תקציבי או לתחזיות לצורך הגילויים לפי סעיף 31א.

31. לפעמים זה לא מעשי לתת גילוי למידת ההשפעות האפשריות של הנחה או של מקור אחר לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח. במקרים כאלה, הישות נותנת גילוי לכך שזה אפשרי באופן סביר, בהתבסס על הידע הקיים, שתוצאות במהלך שנת הכספים הקרובה ששונות מההנחה עשויות לדרוש תיאום מהותי לערך בספרים של נכס או של התחייבות שמושפעים. בכל המקרים, ישות נותנת גילוי למהות ולערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות (או של סוג הנכסים או של סוג ההתחייבויות) הספציפיים שמושפעים מההנחה.

31. הגילויים בסעיף 27 לגבי שיקולי דעת מסוימים שהנהלה הפעילה בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות אינם מתייחסים לגילויים של מקורות לאי-ודאות באמידה בסעיף 31א.

31. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים גילוי לחלק מההנחות, אשר אחרת היה נדרש בהתאם לסעיף 31א. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים דורש גילוי, בנסיבות מוגדרות, להנחות עיקריות המתייחסות לאירועים עתידיים שמשפיעים על סוגים של הפרשות. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן דורש גילוי להנחות משמעותיות (כולל לטכניקת הערכה לטכניקות הערכה) ולנתונים) שהישות משתמשת בהם בעת מדידת השווי ההוגן של נכסים ושל התחייבויות אשר מוצגים בשווי הוגן.

## **אומדנים חשבונאיים**

32. מדיניות חשבונאית עשויה לדרוש מדידה של פריטים בדוחות הכספיים באופן שרוך 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:

...

(ג) השווי ההוגן של נכס או של התחייבות, ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*;

...

(ה) הפרשה בגין מחויבויות בגין אחריות, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*.

...

## מועד תחילה והוראות מעבר

...

54. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 1, 3, 5, 11 ו-32, הוסיף את סעיפים 3א, 6א-6, 27א-27ט ו-31א-31ט ואת הכותרות וכותרות המשנה המתייחסות אליהם, הוסיף כותרת משנה לפני סעיף 28 וביטל את סעיף 2. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים להגדרה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים בסעיף 5 נמחקה. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

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

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 54. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה את ההגדרה של "מהותי" מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.*

## תקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח

סעיפים 13 ו-16 מתוקנים וסעיף 23 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הכרה ומדידה

...

#### דיבידנדים

...

13. אם דיבידנדים מוכרזים לאחר תקופת הדיווח אך לפני שהדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, הדיבידנדים אינם מוכרים כהתחייבות בסוף תקופת הדיווח, מאחר שלא קיימת מחויבות באותה עת. יינתן גילוי לדיבידנדים כאלה בביאורים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

### עסק חי

...

16. תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 מפרט גילויים נדרשים אם:

(א) הדוחות הכספיים אינם מוכנים על בסיס עסק חי; או

(ב) ההנהלה מודעת לכך שקיימות אי-ודאויות מהותיות המתייחסות לאירועים או לתנאים אשר עשויים להטיל ספק משמעותי ביכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי. האירועים או התנאים הדורשים גילוי עשויים להיווצר לאחר תקופת הדיווח.

...

### מועד תחילה

...

23. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 13 ו-16. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"הגדרה של מהותי בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1" בסעיף 23. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה את ההגדרה של "מהותי" מתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18*.

## תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה

סעיפים 62א, 77 (וכותרת המשנה המתייחסת אליו) ו-78 (וכותרת המשנה המתייחסת אליו) וסעיף 81 מתוקנים. סעיף 98 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הכרה במסים שוטפים ובמסים נדחים

...

#### פריטים שהוכרו מחוץ לרווח או הפסד

...

62א. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים דורשים או מתירים לזקוף פריטים מסוימים ישירות להון. להלן דוגמאות לפריטים כאלה:

(א) תיאום ליתרת הפתיחה של העודפים, הנובע משינוי במדיניות חשבונאית שיושם למפרע או מתיקון של טעות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינוי באומדנים חשבונאיים וטעויות); וכן

(ב) סכומים הנובעים מהכרה לראשונה ברכיב ההוני של מכשיר פיננסי מורכב (ראה סעיף 23).

...

### הצגה

...

### הוצאת מסים

#### הוצאת מסים (הכנסת מסים) המתייחסת לפריטים שהוכרו ברווח או הפסד מפעילויות רגילות

77. הוצאת המסים (הכנסת המסים) המתייחסת לפריטים שהוכרו ברווח או הפסד מפעילויות נמשכות מפעילויות רגילות תוצג בקטגוריית המסים על ההכנסה כחלק מרווח או הפסד ברווח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר.

...

**הפרשי שער על נכסים והתחייבויות הנקובים במטבע חוץ  
הנובעים ממסים על ההכנסה התחייבויות מסים נדחים  
זרים או על נכסי מסים נדחים זרים**

78. תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש שהפרשי שער מסוימים יוכרו כהכנסה או כהוצאה, אך אינו קובע היכן יוצגו הפרשים כאלה בדוח על הרווח הכולל. בהתאם לכך, במקרים שבהם אם הפרשי שער על נכסים והתחייבויות הנקובים במטבע חוץ הנובעים ממסים על ההכנסה התחייבויות מסים נדחים זרים או על נכסי מסים נדחים זרים מוכרים בדוח על הרווח הכולל ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21, ניתן לסווג הפרשים כאלה יסווגו ביישום הדרישות בסעיף 67 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים כהוצאת מסים נדחים (כהכנסת מסים נדחים) אם הצגה זו נחשבת להצגה השימושית ביותר למשתמשים בדוחות כספיים.

## גילוי

81. ייתן גם גילוי בנפרד לפריטים הבאים:

(אב) הסכום של מסים על ההכנסה המתייחס לכל רכיב של רווח כולל אחר (ראה סעיף 62 וסעיף 93 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 ותקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007));

(ח) עבור פעילויות שהופסקו, הוצאת המסים המתייחסת:

(i) לרווח או הפסד בגין ההפסקה; וכן

(ii) לרווח או הפסד מהפעילויות הרגילות של הפעילות שהופסקה לתקופה, יחד עם הסכומים המקבילים (corresponding) לכל אחת מהתקופות הקודמות שמוצגות;

## מועד תחילה

...

98ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 62א, 77 (ואת כותרת המשנה המתייחסת אליו) ו-78 (ואת כותרת המשנה המתייחסת אליו) ואת סעיף 81. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 92. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 98ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 98ח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע

סעיף 51 מתוקן. סעיף 81טו נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### מדידה לאחר הכרה

...

#### פחת

...

#### סכום בר-פחת ותקופת פחת

...

51. ערך השייר ואורך החיים השימושיים של נכס ייסקרו לפחות בכל סוף שנת כספים, ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, השינוי יטופל (השינויים יטופלו) כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים-מדיניות חשבונאית-שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

...

### מועד תחילה

...

81טו. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 51. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 81ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 81. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד

סעיפים 25, 134, 158 ו-171 מתוקנים. סעיף 180 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הטבות עובד לטווח קצר

...

#### גילוי

25. אף על פי שתקן זה אינו דורש גילויים ספציפיים לגבי הטבות עובד לטווח קצר, תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים עשויים לדרוש גילויים. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 24 דורש גילויים לגבי הטבות עובד לאנשי מפתח בהנהלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים דורש גילוי להוצאה בגין הטבות עובד.

...

### הטבות לאחר סיום העסקה: תוכניות הטבה מוגדרת

...

#### הצגה

...

#### רכיבים של עלות הטבה מוגדרת

134. סעיף 120 דורש מישות להכיר בעלות שירות ובריבית נטו על התחייבות (נכס) ההטבה המוגדרת נטו ברווח או הפסד. תקן זה אינו קובע כיצד ישות צריכה להציג עלות שירות וריבית נטו על התחייבות (נכס) ההטבה המוגדרת נטו. ישות מציגה רכיבים אלה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

...

## הטבות עובד אחרות לטווח ארוך

...

### גילוי

158. אף על פי שתקן זה אינו דורש גילויים ספציפיים לגבי הטבות עובד אחרות לטווח ארוך, תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים עשויים לדרוש גילויים. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 24 דורש גילויים לגבי הטבות עובד לאנשי מפתח בהנהלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 דורש גילוי להוצאה בגין הטבות עובד.

## הטבות בגין פיטורין

...

### גילוי

171. אף על פי שתקן זה אינו דורש גילויים ספציפיים לגבי הטבות בגין פיטורין, תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים עשויים לדרוש גילויים. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 24 דורש גילויים לגבי הטבות עובד לאנשי מפתח בהנהלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 דורש גילוי להוצאה בגין הטבות עובד.

## הוראות מעבר ומועד תחילה

...

180. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 25, 134, 158 ו-171. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות", " בסעיף 173. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 ל"סיס להכנה של דוחות כספיים".

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 175. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

## תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

סעיפים 16, 29 ו-32 מתוקנים וסעיף 49 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### מענקים ממשלתיים

...

16. בבסיס גישת ההכנסה עומד העיקרון שמענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שבהם הישות מכירה כהוצאות בעלויות המתייחסות שהמענק נועד לתת פיצוי בגין. הכרה של מענקים ממשלתיים ברווח או הפסד על בסיס תקבולים (receipts basis) אינה בהתאם להנחה של חשבונאות לפי בסיס צבירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים - תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים) ותהיה מקובלת רק אם לא קיים כל בסיס להקצאה של מענק לתקופות מלבד לתקופה שבה הוא התקבל.

...

### הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה

29. מענקים המתייחסים להכנסה מסווגים ומוצגים בדוח על הרווח או הפסד בהתאם לדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים. הם נכללים ברווח או הפסד כהכנסה (income) או כניכוי-מוצגים כחלק מרווח או הפסד, בנפרד או תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת", לחלופין, הם מנוכחים בדיווח על ההוצאה המתייחסת.

...

### החזר של מענקים ממשלתיים

32. מענק ממשלתי שנוצרת חובה להחזירו יטופל כשינוי אומדן חשבונאי (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות). החזר של מענק המתייחס להכנסה ייזקף (applied) תחילה כנגד יתרת זכות נדחית כלשהי שטרם הופחתה בגין המענק. במידה שהחזר עולה על יתרת זכות נדחית כזאת, או כאשר לא קיימת כל יתרת זכות נדחית, החזר יוכר מיידית ברווח או הפסד. החזר של מענק המתייחס לנכס יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס או על ידי הקטנת יתרת ההכנסה הנדחית

בסכום שנדרש להחזיר. הפחת המצטבר הנוסף שהיה מוכר ברווח או הפסד עד למועד זה ללא המענק יוכר מיידית ברווח או הפסד.

...

## מועד תחילה

...

49. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 16, 29 ו-32. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 42. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 46. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשער חליפין של מטבע חוץ

סעיף 48 מתוקן וסעיף 60 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### שימוש במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות

...

#### מימוש או מימוש חלקי של פעילות חוץ

48. בעת המימוש של פעילות חוץ, הסכום המצטבר של הפרשי השער המתייחסים לאותה פעילות חוץ, שהוכרו ברווח כולל אחר ונצברו ברכיב הנפרד של ההון, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד (כתיאום בגין סיווג מחדש) כאשר הרווח או ההפסד מהמימוש מוכרים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים – תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים) (כפי שעודכן בשנת 2007).

...

#### מועד תחילה והוראות מעבר

...

60. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 48. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 60. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 60א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 60ח. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח  
כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות  
בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור

סעיף 20 מתוקן וסעיף 28 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### גילויים

#### כל הישויות

...

20. הסיווג של סכומים לשלם לצדדים קשורים ושל סכומים לקבל מצדדים קשורים בקטגוריות השונות כנדרש בסעיף 19 הוא הרחבה של דרישת הגילוי בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים–לגבי מידע שיש להציג בדוח על המצב הכספי או לתת לו גילוי בביאורים. הקטגוריות מורחבות כדי לספק ניתוח מקיף יותר של יתרות צד קשור וחלות על עסקאות צד קשור.

...

#### מועד תחילה והוראות מעבר

...

28. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 20. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 26 טיפול חשבונאי ודיווח על ידי תוכניות להטבות פרישה

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 38. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\*  
באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה את הדרישות לתת גילוי למידע באשר למדיניות חשבונאית מהותית מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים.

## תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים

הערת שוליים נוספת ל"כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות", " בסעיף 18.1. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות". " בסעיף 18.1. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

## תקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות

סעיף 10 מתוקן וסעיף 45 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### שיטת השווי המאזני

10. לפי שיטת השווי המאזני, בהכרה לראשונה ההשקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת מוכרת לפי העלות, והערך בספרים מוגדל או מוקטן כדי להכיר בחלקו של המשקיע ברווח או הפסד של הישות המושקעת לאחר מועד הרכישה. חלקו של המשקיע ברווח או הפסד של הישות המושקעת מוכר ברווח או הפסד של המשקיע. חלוקות שהתקבלו מישות מושקעת מקטינות את הערך בספרים של ההשקעה. ייתכן שגם יידרשו תיאומים לערך בספרים בעקבות שינויים בחלקו היחסי של המשקיע בישות המושקעת שמקורם בשינויים ברווח הכולל האחר של הישות המושקעת. שינויים כאלה כוללים שינויים, הנובעים מהערכה מחדש של רכוש קבוע ומהפרשי תרגום. חלקו של המשקיע בשינויים אלה מוכר ברווח הכולל האחר של המשקיע (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים - תקן חשבונאות בינלאומי 1 - הצגת דוחות כספיים).

...

### מועד תחילה והוראות מעבר

...

45ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 10. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת לייכפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. " בסעיף 45ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לגסיס להכנה של דוחות כספיים.

## **תקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות**

סעיפים 8 ו-25 מתוקנים וסעיף 42 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **ההצגה מחדש של דוחות כספיים**

...

8. הדוחות הכספיים של ישות שמטבע הפעילות שלה הוא המטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, בין אם הם מבוססים על גישת עלות היסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת עלות שוטפת, יוצגו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. מספרי ההשוואה לתקופה הקודמת הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שערבן בשנת 2007) ומידע כלשהו בהתייחס לתקופות קודמות גם יוצגו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. לצורך הצגת מספרי השוואה במטבע הצגה שונה, יש ליישם את סעיפים 42(ב) ו-43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ.

...

### **דוחות כספיים לפי עלות היסטורית**

#### **דוח על המצב הכספי**

...

25. בסוף התקופה הראשונה ובתקופות עוקבות, כל הרכיבים של הון הבעלים מוצגים מחדש על ידי יישום מדד מחירים כללי מתחילת התקופה או ממועד ההשקעה, אם הוא מאוחר יותר. לתנועות לתקופה בהון הבעלים ניתן גילוי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

...

**מועד תחילה**

---

...

תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 8 ו-25. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18. 42

## תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה

סעיפים 34, 39–41 ו-29 מתוקנים וסעיף 97 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הצגה

...

#### מניות אוצר (ראה גם סעיף א36)

...

34. להסכום של מניות האוצר המוחזקות מוצג ניתך גילוי בנפרד בדוח על המצב הכספי או בדוח על השינויים בהון או שניתן לו גילוי בביאורים, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים. ישות נותנת גילוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור, אם הישות רוכשת חזרה את מכשיריה ההוניים מצדדים קשורים.

#### ריבית, דיבידנדים, הפסדים ורווחים (ראה גם סעיף א37)

...

39. להסכום של עלויות העסקה, שטופל כניכוי מההון בתקופה, מוצג בדוח על השינויים בהון או ניתן לו גילוי נפרד בביאורים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

40. ניתן להציג בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר דיבידנדים שסווגו כהוצאה או לתת להם גילוי בביאורים יחד עם ריבית על התחייבויות אחרות או כפריט נפרד. נוסף על הדרישות של תקן זה, הצגה וגילוי של ריבית ושל דיבידנדים כפופים לדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 ושל תקן דיווח כספי בינלאומי 7. בנסיבות אחדות, מפאת ההבדלים בין ריבית לבין דיבידנדים ביחס לעניינים כגון התרתם בניכוי לצורכי מס, ישות עשויה לקבוע שהיא תציג הוצאות ריבית בנפרד מהוצאות דיבידנד יצוי יהיה לתת להם גילוי נפרד בדוח (בדוחות) על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר. גילוי להשפעות המס ניתן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12.

41. רווחים והפסדים הקשורים לשינויים בערך בספרים של התחייבות פיננסית מוכרים ברווח או הפסד כהוצאה או כהכנסה, גם כאשר הם

קשורים למכשיר, הכולל זכות שייר בנכסי הישות תמורת מזומן או נכס פיננסי אחר (ראה סעיף 18(ב)). בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הישות מציגה בנפרד רווח או הפסד כלשהו, הנובע ממדידה מחדש של מכשיר כזה בדוח על הרווח הכולל, אם הצגה כזו נחוצה כדי לספק תמצית מובנית שימושית של ההכנסות וההוצאות של הישות במקרים שבהם הדבר רלוונטי להסבר הביצועים של הישות.

...

## מועד תחילה ומעבר

...

97כא. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 34, 39 ו-41א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

## נספח

### הנחיות יישום

### תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה

...

## הצגה

### התחייבויות והון (סעיפים 15–27)

...

### טיפול בדוחות כספיים מאוחדים

29א. בדוחות כספיים מאוחדים, ישות מציגה זכויות שאינן מקנות שליטה – כלומר הזכויות של צדדים אחרים בהון ובהכנסה של החברות הבנות שלה – בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 10. כאשר מסווגים מכשיר פיננסי (או רכיב שלו) בדוחות כספיים מאוחדים, ישות שוקלת את כל התנאים שהוסכמו בין חברות הקבוצה לבין המחזיקים במכשיר לצורך הקביעה אם לקבוצה בכללותה יש מחויבות למסור מזומן או נכס פיננסי אחר ביחס למכשיר או לסלק אותו באופן שיביא לסיווגו

כהתחייבות. כאשר חברה בת בקבוצה מנפיקה מכשיר פיננסי וחברה אם או חברה אחרת בקבוצה מסכמת באופן ישיר עם המחזיקים במכשיר לגבי תנאים נוספים (לדוגמה ערבות), ייתכן שלקבוצה לא יהיה שיקול דעת לגבי חלוקות או פדיון. אף על פי שהחברה הבת עשויה לסווג באופן נאות את המכשיר ללא התייחסות לתנאים נוספים אלה בדוחותיה הכספיים האינדיווידואליים, ההשפעה של הסכמים אחרים בין חברי הקבוצה לבין המחזיקים במכשיר מובאת בחשבון כדי להבטיח שהדוחות הכספיים המאוחדים משקפים את החוזים ואת העסקאות שבהם התקשרה הקבוצה כמכלול. במידה שישנה מחויבות כזו או הוראת סילוק כזו, המכשיר (או הרכיב שלו אשר נתון למחויבות זו) מסווג כהתחייבות פיננסית בדוחות הכספיים המאוחדים.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 96א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 96ג. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיפים 97 ו-97יא. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים *חשבונאיים וטעויות*" בסעיף 97ד. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לבסיס להכנה של דוחות כספיים*.

בסעיף 98 הערת השוליים בסוף הסעיף מתוקנת. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

\* באוגוסט 2005, העבירה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את כל הגילויים הקשורים למכשירים פיננסיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*.

## תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה

סעיפים 4א, 13 ו-67א-68א מתוקנים, סעיפים 73-73א נמחקים וסעיפים 73ב-73ג ו-174 נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### תחולה

...

4א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח למניה רק בדוח נפרד על הרווח או הפסד.

...

### מדידה

#### רווח בסיסי למניה

...

#### רווחים

...

13. כל פריטי הכנסה והוצאה המיוחסים לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, אשר מוכרים בתקופה, כולל הוצאות מסים ודיבידנדים על מניות בכורה המסווגות כהתחייבויות, נכללים בקביעת הרווח או הפסד לתקופה המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1).

...

### הצגה

...

67א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח

כספי בינלאומי 18-10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה, כנדרש בסעיפים 66 ו-67, בדוח נפרד זה על הרווח או הפסד.

68. ישות אשר מדווחת על פעילות שהופסקה תציג את תיתן גילוי לסכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה בדוח על הרווח הכולל או תיתן גילוי למידע זה בביאורים.

68.א אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה, כנדרש בסעיף 68, בדוח נפרד זה על הרווח או הפסד או נותנת גילוי למידע זה בביאורים.

...

## גילוי

...

73. [בוטל] אם ישות נותנת גילוי, נוסף על הרווח הבסיסי למניה ועל הרווח המדולל למניה, לסכומים למניה תוך שימוש ברכיב מדווח של הדוח על הרווח הכולל, שאינו נדרש על ידי תקן זה, סכומים כאלה יחושבו תוך שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שנקבע בהתאם לתקן זה. סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה, המתניחים לרכיב כזה, יוצגו בביאורים וינתן להם גילוי באותה מידה של הבלטה. ישות תציין את הבסיס שלפיו נקבע המונה (נקבעו המונים), כולל אם הסכומים למניה הם לפני מס או אחרי מס. אם נעשה שימוש ברכיב של הדוח על הרווח הכולל, שאינו מדווח כסעיף בדוח על הרווח הכולל, תסופק התאמה בין הרכיב שנעשה בו שימוש לבין סעיף אשר מדווח בדוח על הרווח הכולל.

73.א [בוטל] סעיף 73 חל גם על ישות אשר נותנת גילוי, נוסף על הרווח הבסיסי למניה ועל הרווח המדולל למניה, לסכומים למניה תוך שימוש בפריט מדווח של הרווח או הפסד שאינו נדרש על ידי תקן זה.

73.ב נוסף על ההצגה של רווח בסיסי למניה ושל רווח מדולל למניה הנדרשת על ידי תקן זה, לישות מותר לתת גילוי בביאורים לסכומים נוספים למניה תוך שימוש במידת ביצועים כמונה, השונה מזה אשר נדרש על ידי סעיפים 12-18 ו-33-35. אולם, מונה כזה יהיה הסכום (מונים כאלה יהיו הסכומים) הניתן (הניתנים) לייחוס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם של:

(א) סיכום או סיכום ביניים בסעיפים 69, 86 ו-118 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18; או

(ב) מידת ביצועים שהוגדרה על ידי ההנהלה כמוגדר בסעיף 117 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

ג.73. אם, ביישום סעיף 73ב, ישות נותנת גילוי לסכום נוסף למניה, הישות:

(א) תיתן גילוי לסכום הבסיסי למניה ולסכום המדולל למניה הנוספים באותה מידה של הבלטה.

(ב) תחשב את הסכום הנוסף למניה תוך שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שנקבע בהתאם לתקן זה.

(ג) תיתן גילוי לסכום הנוסף למניה בביאורים. לא ניתן להציג מידע כזה בדוחות הכספיים העיקריים.

(ד) תיתן גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 121–125 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 לגבי המונים שהם מידות ביצועים שהוגדרו על ידי ההנהלה.

## מועד תחילה

ג.74. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 4א, 13 ו-67א–68א, הוסיף את סעיפים 73ב–73ג וביטל את סעיפים 73–73א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 74א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 74ד. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים

סעיפים 1-5, 7-10, 11א-12, 19 (והכותרת המתאימה אליו), 20 ו-24 מתוקנים וסעיפים 16א(ג) ו-61 נוספים. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### תחולה

1. תקן זה אינו קובע על אילו ישויות חלה חובה לפרסם דיווחים כספיים ביניים, באיזו תדירות יש לפרסמם או כמה זמן לאחר סוף תקופת הביניים יש לפרסמם. אולם, ממשלות, רשויות ניירות ערך, בורסות ניירות ערך וגופי חשבונאות דורשים לעיתים קרובות מישויות, שניירות הערך שלהן המהווים חוב או ניירות הערך ההוניים שלהן נסחרים בציבור, לפרסם דיווחים כספיים ביניים. תקן זה חל אם ישות נדרשת או בוחרת לפרסם דיווח כספי ביניים בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים מעודדת ישויות הנסחרות בציבור לספק דיווחים כספיים ביניים אשר תואמים את עקרונות ההכרה, המדידה והגילוי המפורטים בתקן זה. באופן ספציפי, לישויות שנסחרות בציבור מומלץ:

(א) לספק דיווחים כספיים ביניים לפחות לסוף המחצית הראשונה של שנת הכספים שלהן; וכן

(ב) להפוך את הדיווחים הכספיים ביניים שלהן לניתנים להשגה לא יאוחר מ-60 יום לאחר סוף תקופת הביניים.

2. כל דיווח כספי, שנתי או ביניים, נבחן בפני עצמו לגבי התאמתו לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. העובדה שיתכן שישות לא סיפקה דיווחים כספיים ביניים במהלך שנת כספים מסוימת או סיפקה דיווחים כספיים ביניים שאינם מצייתים לתקן זה, אינה מונעת מהדוחות הכספיים השנתיים של הישות מלהיות תואמים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

3. אם דיווח כספי ביניים של ישות מתואר כמציית לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, הוא חייב לציית לכל הדרישות של תקן זה. סעיף 19 דורש גילויים מסוימים בהקשר זה.

### הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

...

**דיווח כספי ביניים (interim financial report) משמעו דיווח כספי הכולל מערכת שלמה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים - בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים) (כפי שעודכן בשנת 2007)) או מערכת של דוחות כספיים תמציתיים (כמתואר בתקן זה) לתקופת ביניים.**

## **תכולת דיווח כספי ביניים**

5. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1-מגדיר מערכת שלמה של דוחות כספיים כמערכת הכוללת את הרכיבים הבאים :

(א) דוח (או דוחות) על הביצועים הכספיים לתקופת הדיווח-דוח על המצב הכספי לסוף התקופה ;

(ב) דוח על המצב הכספי לסוף תקופת הדיווח-דוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר לתקופה ;

(ג) דוח על השינויים בהון-לתקופה לתקופת הדיווח ;

(ד) דוח על תזרימי המזומנים-לתקופה לתקופת הדיווח ;

(ה) ביאורים לתקופת הדיווח, מידע מהותי לגבי מדיניות חשבונאית ומידע מסביר אחר ;

(הא) מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת כמפורט בסעיפים 31-32 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-38 ו-38א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ; וכן

(ו) דוח על המצב הכספי לתחילת התקופה הקודמת אם נדרש על ידי סעיף 37 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-כאשר ישות מיישמת מדיניות חשבונאית למפרע או מציגה מחדש למפרע פריטים בדוחותיה הכספיים או כאשר היא מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים בהתאם לסעיפים 40א-40ד לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

ישות רשאית להשתמש בכותרות עבור הדוחות השונות מהכותרות שנעשה בהן שימוש בתקן זה. לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "מאזן" במקום "דוח על המצב הכספי". לדוגמה, ישות רשאית להשתמש בכותרת "דוח על הרווח הכולל" במקום "דוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר".

...

7. דבר מהנאמר בתקן זה אינו נועד לאסור על ישות או להרתיע אותה מלפרסם מערכת שלמה של דוחות כספיים (כמתואר בתקן דיווח כספי

בינלאומי 18-בתקן חשבונאות בינלאומי-1) בדיווח הכספי ביניים שלה במקום דוחות כספיים תמציתיים וביאורי הסבר נבחרים. תקן זה אף אינו אוסר על ישות או מרתיע אותה מלכלול בדוחות כספיים ביניים תמציתיים יותר מאשר הסעיפים המינימליים או ביאורי ההסבר הנבחרים, כמפורט בתקן זה. הנחיות ההכרה והמדידה בתקן זה חלות גם על דוחות כספיים שלמים לתקופת ביניים, ודוחות כאלה יכללו את כל הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה (בפרט, את הגילויים של הביאורים הנבחרים בסעיף 16א), כמו גם את אלה הנדרשים על ידי תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

## רכיבים מינימליים של דיווח כספי ביניים

8. דיווח כספי ביניים יכלול, לכל הפחות, את הרכיבים הבאים:

- (א) דוח תמציתי (או דוחות תמציתיים) על הביצועים הכספיים המוצג הכספי;
- (ב) דוח תמציתי על המצב הכספי או דוחות תמציתיים על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר;
- (ג) דוח תמציתי על השינויים בהון;
- (ד) דוח תמציתי על תזרימי המזומנים; וכן
- (ה) ביאורי הסבר נבחרים.

א8. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-10 לתקן חשבונאות בינלאומי-1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה מידע ביניים מתומצת מהדוח זה על הרווח או הפסד.

## צורה ותכולה של דוחות כספיים ביניים

9. אם ישות מפרסמת מערכת שלמה של דוחות כספיים בדיווח הכספי ביניים שלה, הצורה והתכולה של דוחות אלה יתאימו לדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי-1 לגבי מערכת שלמה של דוחות כספיים.

10. אם ישות מפרסמת מערכת של דוחות כספיים תמציתיים בדיווח הכספי ביניים שלה, דוחות כספיים תמציתיים אלה יכללו, לכל הפחות, את כל אחת ואחד מהכותרות ומסיכומי הביניים אשר נכללו בדוחותיה הכספיים השנתיים העדכניים ביותר ואת ביאורי ההסבר הנבחרים נדרש על ידי תקן זה. בהכנת דוחות כספיים תמציתיים, ישות תיישם את תקן זה וגם את הדרישות בסעיפים 41-45 לתקן

דיווח כספי בינלאומי 18 ובסעיפים 6א–6ב לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים. סעיפים נוספים או ביאורים נוספים ייכללו אם השמטתם תגרום לדוחות הכספיים ביניים התמציתיים להיות מטעים.

...

11.א. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד על הרווח או הפסד בנפרד מדוח המציג רווח כולל כמתואר בסעיף 12(ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 18-10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה בדוח זה על הרווח או הפסד.

12. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) מספק הנחיות לגבי המבנה של דוחות כספיים. הדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הנחיות הביצוע לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ממחישות דרכים שבהן ניתן להציג את הדוח על המצב הכספי, את הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים והרווח הכולל ואת הדוח על השינויים בהון.

...

## גילויים אחרים

16.א. נוסף על מתן גילוי לעסקאות ולאירועים משמעותיים בהתאם לסעיפים 15–15ג, ישות תכלול את המידע המפורט להלן בביאורים לדוחות הכספיים ביניים שלה או במקום אחר בדיווח הכספי ביניים. הגילויים הבאים יינתנו בדוחות הכספיים ביניים או ייכללו על ידי הפניה מהדוחות הכספיים ביניים לדוח אחר כלשהו (כגון סקירת הנהלה או דוח סיכונים) שהוא זמין למשתמשים בדוחות הכספיים באותם תנאים כמו הדוחות הכספיים ביניים ובאותו מועד. אם למשתמשים בדוחות הכספיים אין גישה למידע הנכלל על ידי הפניה באותם תנאים ובאותו מועד, הדיווח הכספי ביניים אינו שלם. המידע ידווח, באופן רגיל, על בסיס מצטבר-מתחילת-השנה.

...

(יג) הגילויים לגבי מידות ביצועים שהוגדרו על ידי הנהלה הנדרשים על ידי סעיפים 121–125 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

## **גילוי לציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים**

19. אם דיווח כספי ביניים של ישות מציינת לתקן זה, יינתן גילוי לעובדה זו. דיווח כספי ביניים לא יתואר כמציינת לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים, אלא אם כן הוא מציינת לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

## **תקופות שלגביהן נדרש להציג דוחות כספיים ביניים**

20. דיווחי ביניים יכללו דוחות כספיים ביניים (תמציתיים או שלמים) לתקופות כדלקמן:

...

(ב) דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים דוחות על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר לתקופת הביניים השוטפת ולתקופת המצטברת מתחילת שנת הכספים השוטפת, עם דוח השוואתי (דוחות השוואתיים) על הביצועים הכספיים דוחות השוואתיים על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר לתקופות הביניים להשוואה (שוטפת ומצטברת-מתחילת-השנה) של שנת הכספים הקודמת הסמוכה. כפי שמותר על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), ניתן בדיווח ביניים להציג לכל תקופה דוח (או דוחות) או דוחות על הביצועים הכספיים הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר.

...

## **מהותיות**

...

24. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 מגדיר מידע מהותי ודורש גילוי נפרד של פריטים מהותיים, כולל (לדוגמה) פעילויות שהופסקו, ותקן חשבונאות בינלאומי 8 ~~מדיניות חשבונאית~~ ~~שינויים באומדנים חשבונאיים~~ ~~וטעויות~~ דורש גילוי לשינויים באומדנים חשבונאיים, לטעויות ולשינויים במדיניות חשבונאית. שני התקנים אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות.

...

## מועד תחילה

...

61. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 1-5, 7-10, 11א-12, 19 (והכותרת המתייחסת אליו), 20 ו-24 והוסיף את סעיף 16א(ג). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18. בדוחות כספיים ביניים בשנה הראשונה ליישום תקן דיווח כספי בינלאומי 18, ישות תיישם את סעיפים 4ג-6ג לנספח ג של תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 47. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיפים 51 ו-52. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שיניים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 52. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 *לביסס להכנה של דוחות כספיים*.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שיניים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיפים 53, 56 ו-58. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 59. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה את ההגדרה של "מהותי" מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 60. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא העבירה את הדרישות לתת גילוי למידע לגבי מדיניות חשבונאית מהותית מתקן חשבונאות בינלאומי 1 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

\*

## תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 140א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

\*

## **תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים**

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 104. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה את ההגדרה של "מהותי" מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

\*

## תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים

סעיף 102 מתוקן וסעיף 130 יד נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר

...

#### ערך שייר

...

102. אומדן ערך שייר של נכס מבוסס על הסכום הניתן להשבה ממימוש תוך שימוש במחירים השוררים במועד האמידה לגבי מכירת נכס דומה שהגיע לסוף אורך חייו השימושיים ופעל תחת תנאים דומים לאלה שתחתם ייעשה שימוש בנכס. ערך השייר נסקר לפחות בסוף כל שנת כספים. שינוי בערך השייר של הנכס מטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

...

### הוראות מעבר ומועד תחילה

...

130 יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 102. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 130 ב. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה

סעיף 31 מתוקן וסעיף 85ט נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### מדידה לאחר הכרה

#### מדיניות חשבונאית

...

31. תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות–קובע ששינוי יזום במדיניות חשבונאית יבוצע רק אם השינוי מתבטא בדוחות כספיים, המספקים 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. אין סבירות גבוהה לכך ששינוי ממודל השווי ההוגן למודל העלות יביא להצגה רלוונטית יותר.

...

#### מועד תחילה

...

85ט. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 31. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 85א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות

סעיפים 50 ו-53 מתוקנים וסעיף 66 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### גילוי

#### כללי

...

50. ישות תציג תינתן גילוי להתאמה של שינויים בערך בספרים של נכסים ביולוגיים מתחילת התקופה השוטפת ועד סופה. ההתאמה תכלול:

...

53. לעיתים קרובות, פעילות חקלאית חשופה לסיכונים אקלימיים, סיכוני מחלות וסיכונים טבעיים אחרים. אם מתרחש אירוע שבגינו נוצר פריט מהותי של הכנסה או של הוצאה, ניתן גילוי למהות ולסכום של פריט זה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים. דוגמאות לאירוע כזה כוללות פריצה של מחלה קטלנית (virulent), הצפה, בצורת חמורה או כפור חמור, ומגיפה של חרקים.

...

#### מועד תחילה והוראות מעבר

...

66. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 50 ו-53. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף 59. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לסיס להכנה של דוחות כספיים.

## **פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 1 שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום ובהתחייבויות דומות קיימות**

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיפים 6 ו-8 מתוקנים וסעיף 9 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **הפניות**

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי
- תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים (כפי שעודכן בשנת 2004)
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

...

### **עמדה מוסכמת**

...

6. אם הנכס המתייחס נמדד לפי מודל ההערכה מחדש:

...

(ד) תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1-דורש להציג פריטים של רווח כולל אחר כסעיפים בדוח המציג רווח כולל גילוי בדוח על הרווח הכולל לכל רכיב של רווח כולל אחר. כדי לציית לדרישה זו, השינוי בקרן ההערכה מחדש שנובע משינוי בהתחייבות יזוהה בנפרד ויינתן לו גילוי ויוצג בנפרד.

...

8. ההפחתה התקופתית של הניכיון תוכר ברווח או הפסד כהוצאת ריבית מהתחייבויות פרט לאלה אשר נובעות מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון פעלות מימון-כאשר היא מתרחשת ותסווג – ביישום סעיף 61 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 – בקטגוריית המימון של הדוח על הרווח או הפסד. היוון לפי תקן חשבונאות בינלאומי 23 אינו מותר.

## מועד תחילה

...

ג9. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 6 ו-8. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 9א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים בסוף סעיף 10 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים. ישות שמיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005 תפעל בהתאם לדרישות של הגרסה הקודמת של תקן חשבונאות בינלאומי 8, שכונה "דוח או הפסד נקי לתקופה, טעויות יסודיות ושינויים במדיניות חשבונאית", למעט במוצב שבו הישות מיישמת לגבי התקופה המוקדמת את הגרסה המעודכנת של אותו תקן.

## **פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים**

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בסעיף 17. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

\*

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5 זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

## **פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 6 התחייבויות הנובעות מהשתתפות בשוק ספציפי – פסולת ציוד חשמלי ואלקטרוני**

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **הפניות**

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים-מדיניות-חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 12 הסדרי זיכיון למתן שירות

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- המסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם
- תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים : גילויים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי
- תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי
- תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים : הצגה
- תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים
- פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 29 הסדרי זיכיון למתן שירות : גילויים

## **פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 14 תקן חשבונאות בינלאומי 19 – המגבלה על נכס הטבה מוגדרת, דרישות למימון מינימלי ויחסי הגומלין ביניהן**

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיף 10 מתוקן וסעיף 27 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **הפניות**

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד (כפי שתוקן בשנת 2011)
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

...

### **עמדה מוסכמת**

#### **זמינות של החזר או של קיטון בהפקדות עתידיות**

...

10. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הישות תיתן גילוי למידע לגבי מקורות מפתח לאי-ודאות באמידה בסוף תקופת הדיווח, שקיים סיכון משמעותי שתוצאתם תהיה תיאום מהותי לערך בספרים של הנכס נטו או של ההתחייבות נטו שהוכרו בדוח על המצב הכספי. גילוי זה עשוי לכלול גילוי למגבלות כלשהן על יכולת המימוש השוטפת של העודף או גילוי לבסיס שנעשה בו שימוש כדי לקבוע את הסכום של ההטבה הכלכלית הזמינה.

...

## מועד תחילה

...

תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 10. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

...

הערת שוליים נוספת בסוף סעיף 27א. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 16 גידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

---

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים-מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 17 חלוקות לבעלים של נכסים שאינם מזומן

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מתוקנת. סעיף 2 מתוקן וסעיף 21 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים (כפי שעודכן בשנת 2008)
- תקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו
- תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח

...

### רקע

- ...
2. תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינם מספקים הנחיות לגבי אופן המדידה על ידי ישות של חלוקות לבעליה (נקראות בדרך כלל דיבידנדים). תקן דיווח כספי בינלאומי 18 תקן חשבונאות בינלאומי 1 דורש מישות להציג פרטים לגבי דיבידנדים שהוכרו כחלוקות לבעלים בדוח על השינויים בהון או לתת להם גילויי בביאורים לדוחות הכספיים.
- ...

## מועד תחילה

---

...

21. תקן דיווח כספי בינלאומי 18, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

הערת השוליים ל"בעליה" בסעיף 1 נמחקה. טקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

\* סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מגדיר בעלים כמחזיקים במכשירים המסווגים כהון.

## **פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 19 סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים**

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיף 11 מתוקן וסעיף 18 נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **הפניות**

- המסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
  - תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
  - תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים : הצגה
- ...

### **עמדה מוסכמת**

- ...  
11. ישות תציג תיתן גילוי לרווח או להפסד שהוכרו בהתאם לסעיפים 9 ו-10 כסעיף נפרד בדוח על הרווח או הפסד או תיתן להם גילוי בביאורים.

### **מועד תחילה והוראות מעבר**

- ...  
18. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 11. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 20 עלויות חישוף בשלב ההפקה של מכרה עילי

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבוונאות בינלאומי 1 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

---

- המסגרת המושגית לדיווח כספי
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבוונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
- תקן חשבוונאות בינלאומי 2 מלאי
- תקן חשבוונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע
- תקן חשבוונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 21 היטלים

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי
- תקן חשבונאות בינלאומי 24 גילויים בהקשר לצד קשור
- תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 6 התחייבויות הנובעות מהשתתפות בשוק ספציפי – פסולת ציוד חשמלי ואלקטרוני

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בסעיף א2. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבוונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- המסגרת המושגית לדיווח כספי
- תקן חשבוונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים-מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבוונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבוונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות"; " בסעיף א2. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבוונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים באפריל 2024, היא שינתה את השם של תקן חשבוונאות בינלאומי 8 לכסיס להכנה של דוחות כספיים.

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. סעיפים 14 ו-4א מתוקנים וסעיף 1א נוסף. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 1 ~~הצגת דוחות כספיים~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 10 ~~אירועים לאחר תקופת הדיווח~~
- תקן חשבונאות בינלאומי 12 ~~מסים על ההכנסה~~

...

### עמדה מוסכמת

...

### שינויים בעובדות ובנסיבות

...

14. הישות תשקף את ההשפעה של שינוי בעובדות ובנסיבות או של מידע חדש כשינוי באומדן חשבונאי תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. ישות תיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 10 ~~אירועים לאחר תקופת הדיווח~~ כדי לקבוע אם שינוי אשר התרחש לאחר תקופת הדיווח הוא אירוע מחייב תיאום או אירוע שאינו מחייב תיאום.

...

## נספח א הנחיות יישום

### גילוי

4א. כאשר קיימת אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה, ישות תקבע אם לתת גילוי:

(א) לשיקולי הדעת שהופעלו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, תוך יישום סעיף 27 לתקן חשבונאות בינלאומי 8-122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים; וכן

(ב) למידע לגבי ההנחות והאומדנים שבוצעו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס תוך יישום סעיפים 31א-31ה לתקן חשבונאות בינלאומי 8-125-129 לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

...

## נספח ב מועד תחילה והוראות מעבר

### מועד תחילה

...

1א. תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיפים 14 ו-4א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 7 קביעת האירו כמטבע

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח
- תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (כפי שתוקן בשנת 2008)

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת בסוף הפסקה השנייה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 10 סיוע ממשלתי – ללא קשר ספציפי לפעילויות תפעוליות

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים-מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

## **פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 25 מסים על ההכנסה – שינויים במעמד המס של ישות או של בעלי מניותיה**

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 8 מתוקנות. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### **הפניות**

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 בסיס להכנה של דוחות כספיים – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת בסוף הפסקה השנייה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

## פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 29 הסדרי זיכיון למתן שירות: גילויים

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבוונאות בינלאומי 1 מתוקנת. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים תקן חשבוונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבוונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבוונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- תקן חשבוונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים (כפי שעודכן בשנת 2004)
- פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 12 הסדרי זיכיון למתן שירות

## פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 נכסים בלתי מוחשיים – עלויות אתר אינטרנט

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 1 מתוקנת. סעיף 5 מתוקן. סעיף לא ממוספר נוסף לאחר הפסקה האחרונה מתחת לכותרת "מועד תחילה". טקסט חדש מופיע עם קו תחתון וטקסט שנמחק מופיע עם קו חוצה.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
  - תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי (כפי שעודכן בשנת 2003)
  - תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (כפי שעודכן בשנת 2003)
  - תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים (כפי שעודכן בשנת 2004)
  - תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים (כפי שעודכן בשנת 2004)
- ...

### סוגיה

5. פרשנות זו אינה חלה על יציאה בגין רכישה, פיתוח והפעלה של חומרה (לדוגמה שרתי אינטרנט, שרתי היערכות (staging servers), שרתי ייצור וחיבורי אינטרנט) של אתר אינטרנט. יציאה כזו מטופלת לפי תקן חשבונאות בינלאומי 16. נוסף על כך, כאשר מתהווה לישות יציאה בגין ספק שירות אינטרנט שמארח את אתר האינטרנט של הישות, היציאה מוכרת כהוצאה לפי סעיף 46 לתקן דיווח כספי בינלאומי 18 סעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולפי המסגרת המושגית לדיווח כספי בעת קבלת השירותים.
- ...

## מועד תחילה

...

תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, שפורסם בשנת 2018, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה 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 התיקון לפרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים וטעויות. אולם, אם ישות קובעת כי יישום למפרע יהיה לא מעשי או יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, היא תיישם את התיקון לפרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 בהתייחס לסעיפים 23–28, 50–53 ו-154 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים, שפורסם באפריל 2024, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 18.

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת בסוף הפסקה השנייה. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* באפריל 2024 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים והעבירה דרישות אלה מתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים לתקן דיווח כספי בינלאומי 18.

מתחת לכותרת "מועד תחילה", הערת שוליים נוספת ל"תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות." בפסקה החמישית. טקסט חדש מופיע עם קו תחתון.

\* כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה את תקן דיווח כספי בינלאומי 18, היא שינתה את השם של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לבסיס להכנה של דוחות כספיים.

