

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3

מדיניות חשבונאית, שינויים
באומדנים חשבונאיים וטעויות
(מעודכן 2010)

ספטמבר, 2010

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 - מדיניות חשבונאית, שינויים

באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010)

ס פ ט מ ב ר 2 0 1 0

ת ו כ נ ע נ י י נ י ם

סעיף	
א-כ	מבוא
1-2	מטרת התקן
3-6	תחולה
7-8	הגדרות
8	מהותיות
9-36	מדיניות חשבונאית
9-15	בחירה וישום של מדיניות חשבונאית
16	עקביות במדיניות חשבונאית
17-23	שינויים במדיניות חשבונאית
24-32	יישום שינויים במדיניות חשבונאית
27	יישום למפרע
28-32	מגבלות על יישום למפרע
33-36	גילוי
37-43	שינויים באומדנים חשבונאיים
44-45	גילוי
46-54	טעויות
48-53	מגבלות של ההצגה מחדש
54	גילוי בדבר טעויות מתקופת דיווח קודמת
55-58	חוסר מעשיות בהקשר של יישום למפרע והצגה מחדש
59-60	מועד תחילה
61	ביטול תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 (2006)
	נספח 1 - שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 2 - הנחיות ליישום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3
	נספח 3 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאיים וטעויות
	נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010), לבין תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאיים וטעויות

מבוא

א. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות(מעודכן 2010), מחליף את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, עודף או גירעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית (שפורסם במאי 2006), ויש ליישמו לגבי דוחות כספיים לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו. מומלץ יישום מוקדם של התקן.

הסיבות לעדכון תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3

ב. הועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית (להלן: "הועדה") אימצה את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 המעודכן כתגובה לפרויקט השיפורים לתקני חשבונאות בינלאומיים של הועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן: "IASB") וכן למדיניות של הועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות למגזר הציבורי ("IPSASB") להתאים במידה ומתאים את תקני החשבונאות למגזר הציבורי לתקני החשבונאות למגזר הפרטי.

ג. בעת עדכון תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, אומצה מדיניות של תיקון תקן חשבונאות ממשלתי זה בגין אותם שינויים שבוצעו לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 8 (IAS 8), הקודם, *רווח או הפסד נקי לתקופה, טעויות יסודיות ושינויים במדיניות חשבונאית*, שבוצעו כתוצאה מפרויקט השיפורים של IASB, פרט למקומות בהם תקן החשבונאות הממשלתי המקורי היה שונה מההוראות של IAS 8 מסיבות המיוחדות למגזר הממשלתי. שינויים אלה נשמרו בנוסח המעודכן של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 וצוינו בנספח ההשוואה ל- IAS 8. שינויים של IAS 8 שנעשו לאחר פרויקט השיפורים של IASB לא נכללו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 המעודכן.

עיקרי השינויים בדרישות התקן

ד. השינויים העיקריים שחלו מהגרסה הקודמת של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 מתוארים להלן.

שם התקן

ה. התקן נקרא "מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות".

תחולה

ו. התקן כולל קריטריונים לבחירה של מדיניות חשבונאית שנכללו קודם לכן בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים* (מעודכן 2010); וכן

ז. התקן אינו מכיל דרישות להצגה של פריטים בדוח על הביצוע הכספי, הנכללים עתה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

הגדרות

ח. התקן מגדיר מונחים חדשים: שינוי באומדן חשבונאי, טעויות בתקופת דיווח קודמת, יישום מכאן ולהבא, יישום למפרע והצגה מחדש, לא מעשי, מהותי וביאורים.

ט. התקן אינו כולל הגדרות של המונחים הבאים, שאינם נדרשים עוד: פריטים מיוחדים, פעילויות רגילות, עודף/גרעון נטו, ועודף/גרעון מפעילויות רגילות.

מהותיות

י. התקן קובע כי:

- אין צורך ליישם את המדיניות החשבונאית הכלולה בתקני חשבונאות ממשלתיים כאשר תוצאת יישומה אינה מהותית; וכן
- דוחות כספיים אינם מצייתים לתקני חשבונאות ממשלתיים אם הם כוללים טעויות מהותיות.

עודף או גרעון נטו לתקופה

יא. התקן אינו כולל את הדרישות להצגה של עודף או גרעון לתקופה אשר נכללו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 הקודם; דרישות אלה נכללות עתה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

מדיניות חשבונאית

יב. התקן מפרט את ההירארכיה של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, וכן הנחיות מחייבות כמו גם הנחיות שאינן מחייבות, שאותן יש לשקול כאשר בוחרים מדיניות חשבונאית ליישום בעריכת דוחות כספיים. ההירארכיה החדשה נקבעה עתה כעיקרון ומוצגת באותיות מודגשות.

יג. התקן אינו כולל את הטיפולים החלופיים המותרים בגין שינויים במדיניות חשבונאית (כולל שינויים יזומים) שנכללו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 הקודם. ישות נדרשת עתה (כאשר מעשי) לטפל למפרע בשינויים במדיניות חשבונאית.

טעויות

יד. התקן אינו מבחין בין טעויות בסיסיות (fundamental) לבין טעויות מהותיות אחרות.

טו. התקן אינו כולל את הטיפולים החלופיים המותרים לתיקון של טעויות שנכללו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 הקודם. ישות נדרשת עתה לתקן למפרע (כאשר מעשי) טעויות מהותיות בתקופת דיווח קודמת בדוחות הכספיים הראשוניים שאושרו לפרסום לאחר גילוי הטעויות.

קריטריונים לחריגה מהדרישות (בגין חוסר מעשיות)

טז. התקן דורש שכאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת, בתחילת התקופה השוטפת, של:

- יישום מדיניות חשבונאית חדשה בכל תקופות הדיווח הקודמות, או
 - טעות בכל תקופות הדיווח הקודמות,
- הישות משנה את המידע ההשוואתי כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם; או הטעות תוקנה, מכאן ולהבא, החל מהמועד המוקדם ביותר המעשי.
- יז. התקן כולל הנחיות לגבי הפרשנות של לא מעשי.

גילויים

יח. התקן דורש גילוי נוסף ומפורט יותר של סכומי התיאומים כתוצאה משינוי המדיניות החשבונאית או מתיקון של טעויות בתקופת דיווח קודמת לעומת הגילוי הנדרש בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 הקודם.

יט. התקן אינו מעודד אלא דורש לתת גילוי לגבי:

- שינוי העומד להתרחש במדיניות חשבונאית כאשר הישות טרם אימצה תקן חשבונאות ממשלתי חדש שפורסם אך עדיין לא נכנס לתוקף; וכן
- מידע ידוע או שניתן לאומדו באופן סביר אשר רלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית שתהיה ליישום של תקן החשבונאות הממשלתי החדש על הדוחות הכספיים של הישות בתקופת היישום לראשונה.

תיקונים לפרסומים אחרים

כ. התקן כולל נספח מחייב של תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים שאינם מהווים חלק מפרויקט השיפורים של תקני החשבונאות הממשלתיים ואשר יושפעו כתוצאה מההנחיות שבתקן חשבונאות ממשלתי זה.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 – מדיניות חשבונאית, שינויים

באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010)

ספטמבר 2010

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC). הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונאית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-61. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית אינם חלים על פריטים לא

מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הקריטריונים לבחירה ושינוי מדיניות חשבונאית, לצד הטיפול החשבונאי ומתן גילוי בדבר שינויים במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ותיקונים של טעויות. תקן זה נועד להגביר את הרלוונטיות ואת המהימנות של דוחותיהם הכספיים של ישות, ואת יכולת ההשוואה של אותם דוחות כספיים על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.
2. דרישות גילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט אותן דרישות לגבי שינויים במדיניות חשבונאית, מפורטות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

תחולה

3. תקן זה ייושם בבחירה וביישום של מדיניות חשבונאית ובטיפול החשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ותיקונים של טעויות בתקופת דיווח קודמת.
4. תקן זה אינו מטפל בהשפעות המס של תיקוני טעויות בתקופת דיווח קודמת ושל תיאומים למפרע שנעשו על מנת ליישם שינויים במדיניות חשבונאית מכיוון שאין הן רלוונטיות לגבי

ישויות ממשלתיות רבות. תקני חשבונאות בינלאומיים או מקומיים הדנים במסים על הכנסה כוללים הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בהשפעות המס.

5. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

6. ה"מבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי" שפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או על ידי תקינה מקומית. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

הגדרות

7. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

בסיס מצטבר (Accrual basis) משמעותו בסיס חשבונאי לפיו עסקאות אירועים ומצבים אחרים מוכרים בעת התרחשותם (ולא רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים). לפיכך, העסקאות האירועים האחרים והמצבים נרשמים ברשומות החשבונאיות ומוכרים בדוחות הכספיים של התקופות שאליהן הם מתייחסים. הרכיבים המוכרים בהתאם לבסיס מצטבר הם נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות והוצאות.

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

טעויות בתקופת דיווח קודמת (Prior period errors) הן השמטות מדוחות כספיים או מצגים מטעים בדוחות כספיים של ישות לתקופות קודמות, אחת או יותר, הנובעים מאי שימוש, או משימוש לא מתאים, במידע מהימן אשר:

(א) היה זמין במועד אישור פרסום הדוחות הכספיים לאותן תקופות; וכן

(ב) ניתן לחזות באופן סביר כי ניתן היה להשיגו ולהביאו בחשבון בעריכת אותם דוחות כספיים והצגתם.

טעויות אלה כוללות את השפעתן של טעויות מתמטיות, טעויות ביישום מדיניות חשבונאית, השמטות או פרשנויות מוטעות של עובדות, וכן תרמית.

יישום למפרע (Retrospective application) הינו יישום של מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, אירועים ומצבים אחרים כאילו יושמה מדיניות זו מאז ומעולם.

יישום מכאן ולהבא (Prospective application) של שינוי במדיניות חשבונאית ושל הכרה בהשפעתו של שינוי באומדן חשבונאי, בהתאמה, הינם:

(א) יישום מדיניות חשבונאית חדשה לגבי עסקאות, אירועים ומצבים אחרים המתרחשים לאחר מועד שינוי המדיניות; וכן

(ב) הכרה בהשפעת השינוי באומדן החשבונאי בתקופה השוטפת ובתקופות עתידיות המושפעות מהשינוי.

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

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

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

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

(1) מספק ראייה לנסיבות שהיו קיימות במועד (במועדים) בו (בהם) נדרש היה להכיר, למדוד או לתת גילוי לסכומים אלה; וכן

(2) היה אמור להיות זמין במועד האישור לפרסום של הדוחות הכספיים לאותה תקופה.

מדיניות חשבונאית (Accounting policies) היא העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והנוהגים הספציפיים אשר מיושמים על ידי ישות בעריכת דוחות כספיים ובהצגתם.

מהותי (Material) השמטות או מצגים מטעים של פריטים הם מהותיים אם הם יכולים, כל אחד בנפרד או ביחד, להשפיע על החלטות או על הערכות של משתמשים הנעשות בהתבסס על הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה במהות (nature) או בגודל השמטה או המצג המטעה בהתחשב במכלול הנסיבות. המהות או הגודל של הפריט, או שילוב של שניהם, עשויים להיות הגורם המכריע.

שינוי באומדן חשבונאי (Change in accounting estimate) הינו תיאום של הערך בספרים של נכס או התחייבות, או של סכום הצריכה התקופתית של נכס, הנובע מהערכה של מצבם הנוכחי של נכסים והתחייבויות ושל ההטבות והמחויבויות העתידיות החזויות הקשורות בהם. שינויים באומדנים חשבונאיים נובעים ממידע חדש או מהתפתחויות חדשות, ובהתאם לכך אינם מהווים תיקון של טעויות.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמעותם בתקן זה, זהה למשמעות שנקבעה באותם תקנים.

מהותיות (Materiality)

8. כדי להעריך אם השמטה או מצג מטעה עשויים להשפיע על החלטות של משתמשי הדוחות הכספיים, ובכך להיות מהותיים, נדרשת התחשבות במאפיינים של משתמשים אלה. ההנחה היא שמשתמשים הם בעלי ידע סביר במגזר הממשלתי, בפעילויות כלכליות ובחשבונאות וכי הם בעלי רצון ללמוד בשקידה סבירה את המידע. לפיכך, ההערכה צריכה לקחת בחשבון איך ניתן לחזות באופן סביר שמשתמשים בעלי תכונות מעין אלה, יושפעו בעת קבלת החלטות והערכת השפעתן.

מדיניות חשבונאית

בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית

9. כאשר תקן חשבונאות ממשלתי חל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחרים, המדיניות החשבונאית המיושמת על אותו פריט תיקבע על ידי יישום.

10. תקני חשבונאות ממשלתיים מפרטים מדיניות חשבונאית שהוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי הגיעה למסקנה שיישומה יביא לפרסום דוחות כספיים הכוללים מידע רלוונטי ומהימן אודות העסקאות, האירועים והמצבים האחרים שעליהם היא חלה. אין צורך ליישם מדיניות חשבונאית זו כאשר השפעת יישומה אינה מהותית. אולם, אין זה נאות לבצע סטיות לא מהותיות מתקני חשבונאות ממשלתיים או לא לתקן על מנת להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי של ישות, ביצועיה הכספיים או תזרימי המזומנים שלה.

11. תקני חשבונאות ממשלתיים מלווים בהנחיות על מנת לסייע לישויות ביישום הדרישות. כל נספחי ההנחיות מציינים האם הם מהווים חלק אינטגרלי מהתקן. הנחיות המהוות חלק אינטגרלי מהתקנים הינן מחייבות. הנחיות שאינן מהוות חלק אינטגרלי מהתקנים אינן כוללות דרישות לגבי הדוחות הכספיים מאחר ואינן מהוות חלק מתקנים אלה.

12. בהעדר תקן חשבונאות ממשלתי החל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחרים, ההנהלה תפעיל את שיקול דעתה בפיתוח וביישום מדיניות חשבונאית אשר יישומה יביא למידע שהינו:

(א) רלוונטי לצורכי קבלת ההחלטות של משתמשי הדוחות הכספיים; וכן

(ב) מהימן, בכך שהדוחות הכספיים:

(1) מציגים נאמנה את המצב הכספי, הביצוע הכספי ותזרימי המזומנים של הישות;

(2) משקפים את המהות הכלכלית של עסקאות, אירועים ומצבים אחרים ולא רק את צורתם המשפטית;

(3) הם ניטרליים, כלומר – בלתי מוטים;

(4) הוכנו תוך נקיטת זהירות; וכן

(5) שלמים מכל הבחינות המהותיות.

13. סעיף 12 דורש פיתוח של מדיניות חשבונאית שיבטיח שהדוחות הכספיים מספקים מידע המקיים מספר מאפיינים איכותיים. נספח ב' בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 מתמצת את המאפיינים האיכותיים של דיווח כספי.

14. בהפעלת שיקול הדעת, כאמור בסעיף 12 לעיל, ההנהלה תתייחס ותשקול את הישימות של המקורות שלהלן, לפי סדר יורד:

(א) הדרישות בתקני חשבונאות ממשלתיים העוסקות בסוגיות דומות וקשורות;

(ב) ההגדרות והקריטריונים להכרה ולמדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות המתוארים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

15. בהפעלת שיקול הדעת כאמור בסעיף 12 לעיל, ההנהלה רשאית גם להביא בחשבון את הפרסומים העדכניים ביותר של גופי תקינה אחרים ודפוסי פעילות המקובלים במגזר הציבורי או במגזר הפרטי במידה, ורק במידה, שאין הם סותרים את המקורות המופיעים בסעיף 14 לעיל. לדוגמה, פרסומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, כולל "המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם", תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs) ופרשנויות שפורסמו על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) או על ידי הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC).

עקביות במדיניות חשבונאית

16. ישות תבחר מדיניות חשבונאית ותיישמה בעקביות עבור עסקאות דומות, אירועים ומצבים אחרים דומים, אלא אם כן תקן חשבונאות ממשלתי דורש או מאפשר מפורשות קיבוץ של פריטים, שלגביהם עשויה להתאים מדיניות חשבונאית שונה. אם תקן דורש או מאפשר קיבוץ שכזה, יש לבחור במדיניות חשבונאית מתאימה וליישמה באופן עקבי עבור כל קבוצה.

שינויים במדיניות חשבונאית

17. ישות תשנה מדיניות חשבונאית רק אם השינוי:

(א) נדרש בתקן חשבונאות ממשלתי; או

(ב) מביא לכך שהדוחות הכספיים מספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי לגבי השפעות של עסקאות, אירועים ומצבים אחרים על מצבה הכספי של הישות, הביצוע הכספי או תזרימי המזומנים שלה.

18. משתמשי הדוחות הכספיים צריכים להיות מסוגלים להשוות את הדוחות הכספיים של ישות לאורך זמן, על מנת לזהות מגמות במצבה הכספי, בביצועיה ובתזרימי המזומנים שלה. לפיכך, מדיניות חשבונאית זהה מיושמת במהלך כל תקופה ומתקופה אחת לעוקבת, אלא אם כן שינוי במדיניות חשבונאית עומד באחד מן הקריטריונים בסעיף 17 לעיל.

19. מעבר מבסיס חשבונאי אחד לבסיס חשבונאי אחר הינו שינוי במדיניות חשבונאית.

20. שינוי בטיפול החשבונאי, בהכרה או במדידה של עסקה, אירוע או מצב במסגרת אותו בסיס חשבונאי, מהווה שינוי במדיניות חשבונאית.

21. המפורטים להלן אינם מהווים שינויים במדיניות חשבונאית:

(א) היישום של מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים השונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן

(ב) היישום של מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים שלא התרחשו בעבר או שהיו לא מהותיים.

22. יישום לראשונה של מדיניות להערכה מחדש של נכסים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 *דכוש קבוע* או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, *נכסים בלתי מוחשיים* מהווה שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בהתאם לאותו תקן רלוונטי, ולא בהתאם להוראות תקן זה.

23. סעיפים 24 עד 36 להלן אינם חלים על השינוי במדיניות חשבונאית המתואר בסעיף 22 לעיל.

יישום שינויים במדיניות חשבונאית

24. בכפוף לסעיף 28 להלן:

(א) ישות תטפל בשינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מיישום לראשונה של תקן חשבונאות ממשלתי, בהתאם להוראות המעבר הספציפיות, במידה וקיימות, באותו תקן; וכן

(ב) כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית, בעת יישום לראשונה של תקן חשבונאות ממשלתי, שאינו כולל הוראות מעבר ספציפיות החלות על שינוי זה, או משנה מדיניות חשבונאית באופן יזום, עליה ליישם את השינוי בדרך של יישום למפרע.

25. למטרת תקן חשבונאות ממשלתי זה, יישום מוקדם של תקן אינו שינוי יזום במדיניות חשבונאית.

26. בהיעדר תקן חשבונאות ממשלתי החל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחר, ההנהלה יכולה, בהתאם לסעיף 15 לעיל, ליישם מדיניות חשבונאית בהתבסס על הפרסומים העדכניים ביותר של גופי תקינה אחרים ודפוסי פעילות המקובלים במגזר הציבורי או במגזר הפרטי במידה, ורק במידה שהללו עקביים עם סעיף 14 לעיל. לדוגמה, פרסומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, כולל המסגרת המושגית להכנת דוחות הכספיים

ולחצותם, תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs) ופרשנויות שפורסמו על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) או על ידי הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC). אם, בעקבות תיקון של פרסום כאמור, ישות בוחרת לשנות מדיניות חשבונאית, שינוי זה יטופל כשינוי יזום במדיניות חשבונאית, ויינתן בגינו גילוי.

יישום למפרע

27. בכפוף לסעיף 28 להלן, כאשר שינוי במדיניות חשבונאית מיושם למפרע בהתאם לסעיף 24(א) או (ב) לעיל, הישות תתאים את יתרת הפתיחה של כל רכיב נכסים נטו/הון עצמי שהושפע מהשינוי בגין התקופה המוקדמת ביותר המוצגת וכן את הסכומים ההשוואתיים האחרים שניתן להם גילוי לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת, כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם.

מגבלות על יישום למפרע

28. כאשר נדרש יישום למפרע לפי סעיף 24(א) או (ב) לעיל, שינוי במדיניות חשבונאית ייושם למפרע אלא אם אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה כלשהי או את ההשפעה המצטברת של השינוי.

29. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה כלשהי של שינוי מדיניות חשבונאית על מידע השוואתי לאחת או יותר מתקופות דיווח קודמות מוצגות, הישות תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות לתחילת התקופה המוקדמת ביותר שלגביה יישום למפרע הינו מעשי, אשר עשויה להיות התקופה השוטפת, ותבצע תיאום מקביל ליתרת הפתיחה של כל רכיב בנכסים נטו/הון עצמי שהושפע מן השינויים לתקופה זו.

30. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת לתחילת התקופה השוטפת, של יישום מדיניות חשבונאית חדשה בכל תקופות הדיווח הקודמות, הישות תתאים את המידע ההשוואתי על מנת שתיושם המדיניות החשבונאית החדשה בדרך של מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר, בו זה מעשי.

31. כאשר ישות מיישמת למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, המדיניות החשבונאית החדשה תיושם על מידע השוואתי לגבי תקופות דיווח קודמות, החל מתקופת הדיווח המוקדמת ביותר שזה מעשי לגביה. יישום למפרע לתקופת דיווח קודמת אינו מעשי, אלא אם זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת על הסכומים הן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי והן בדוח יתרות הסגירה על המצב הכספי לתקופת דיווח זו. כתוצאה מכך, סכום התיאום המתייחס לתקופות דיווח הקודמות לאלה המוצגות בדוחות הכספיים יבוצע על יתרת הפתיחה של כל רכיב בנכסים נטו/הון עצמי שהושפע מהשינוי של תקופת הדיווח המוקדמת ביותר המוצגת. בדרך כלל, התיאום ייזקף לעודפים או לגרעונות מצטברים.

אולם התיאום עשוי להיזקף גם לרכיב אחר בנכסים נטו/הון עצמי, (לדוגמה, לצורך ציות להוראות תקן חשבונאות ממשלתי). כל מידע אחר לגבי תקופות דיווח קודמות, כגון תמצית של נתונים כספיים היסטוריים, יותאם אף הוא למפרע מהמועד המוקדם ביותר, בו זה מעשי.

32. כאשר אין זה מעשי לישות ליישם למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, כיוון שאין היא יכולה לקבוע את ההשפעה המצטברת של יישום המדיניות לכל תקופות הדיווח הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 30 לעיל, תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה בדרך של מכאן ולהבא מתחילת התקופה הדיווח המוקדמת ביותר שזה מעשי. בהתאם לכך, הישות מתעלמת מחלק התיאום המצטבר המתייחס לנכסים, להתחייבויות ולנכסים נטו/הון עצמי שנצבר לפני מועד זה. גם אם אין זה מעשי ליישם את המדיניות בדרך של מכאן ולהבא לגבי תקופת דיווח קודמת כלשהי, מותר לישות לשנות מדיניות חשבונאית. סעיפים 55 עד 58 להלן מספקים הנחיות כאשר אין זה מעשי ליישם מדיניות חשבונאית חדשה לתקופת דיווח קודמת אחת או יותר.

גילוי

33. כאשר יישום לראשונה של תקן חשבונאות ממשלתי משפיע על התקופה השוטפת או על תקופת דיווח קודמת כלשהי, או שאמורה להיות לו השפעה שכזו אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות לו השפעה על תקופות דיווח עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלקמן:

(א) שם התקן;

(ב) השינוי במדיניות החשבונאית מבוצע בהתאם להוראות המעבר, כאשר יש;

(ג) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;

(ד) תיאור הוראות המעבר, כאשר יש;

(ה) הוראות המעבר העשויות להשפיע בתקופות דיווח עתידיות, כאשר יש;

(ו) לכל פריט שורה (line item) בדוחות הכספיים שהושפע, סכום התיאום בגין התקופה השוטפת ולכל תקופת דיווח קודמת שמוצגת, עד כמה שזה מעשי;

(ז) סכום התיאום המתייחס לתקופות דיווח שקדמו לאלו המוצגות, עד כמה שזה מעשי; וכן

(ח) אם היישום למפרע כנדרש על פי סעיף 24(א) או (ב) לעיל לא מעשי לגבי תקופת דיווח קודמת מסוימת, או לגבי תקופות שקדמו לאלה המוצגות, הנסיבות שהובילו לקיומו של אותו מצב ותיאור כיצד וממתי יושם השינוי במדיניות החשבונאית.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות כספיים לתקופות דיווח עוקבות.

34. כאשר שינוי יזום במדיניות חשבונאית משפיע על התקופה השוטפת או על תקופת דיווח קודמת כלשהי, או שאמורה להיות לו השפעה על אותה תקופה אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או עשויה להיות לו השפעה על תקופות דיווח עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלקמן:

(א) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;

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

(ג) כל פריט שורה (line item) בדוחות הכספיים שהושפע, סכום התיאום בגין התקופה השוטפת ולכל תקופת דיווח קודמת שמוצגת, עד כמה שזה מעשי;

(ד) סכום התיאום המתייחס לתקופות הדיווח הקודמות לתקופות המוצגות, עד כמה שזה מעשי; וכן

(ה) אם יישום למפרע לא מעשי לגבי תקופת דיווח קודמת מסוימת, או לגבי תקופות דיווח קודמות לאלה המוצגות, הנסיבות שהביאו לקיומו של אותו מצב ותיאור של כיצד וממתי יושם השינוי במדיניות החשבונאית.

אין צורך לחזור על דרישות גילוי אלה בדוחות כספיים לתקופות דיווח עוקבות.

35. כאשר ישות לא יישמה תקן חשבונאות ממשלתי אשר פורסם אך טרם נכנס לתוקף, ישות תיתן גילוי לגבי:

(א) עובדה זו; וכן

(ב) מידע ידוע או ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית של יישום התקן החדש על הדוחות הכספיים של הישות בתקופת היישום לראשונה.

36. כאשר ישות מצייתת לסעיף 35 לעיל, עליה לשקול לתת גילוי לגבי :

- (א) שמו של תקן החשבונאות הממשלתי החדש ;
- (ב) מהות השינוי או השינויים שיחולו במדיניות החשבונאית ;
- (ג) המועד בו נדרש יישום התקן ;
- (ד) המועד בו מתכננת הישות ליישם לראשונה את התקן ; וכן
- (ה) אחד מן השניים :

(1) דיון לגבי ההשפעה הצפויה של היישום לראשונה של התקן על הדוחות הכספיים של הישות ; או

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

שינויים באומדנים חשבונאיים

37. כתוצאה מאי הוודאויות הכרוכות בהספקת שירותים, ביצוע פעילויות מסחר או פעילויות אחרות, פריטים רבים בדוחות הכספיים אינם ניתנים למדידה במדויק, אלא ניתנים לאמידה בלבד. אמידה כרוכה בהפעלת שיקולי דעת, המבוססים על המידע הזמין, המהימן והעדכני ביותר. לדוגמה, אומדנים עשויים להידרש לגבי :

- (א) הכנסות ממסים להן זכאית הממשלה (due to government) ;
- (ב) חובות אבודים בגין מסים שלא נגבו ;
- (ג) התיישנות מלאי ;
- (ד) השווי ההוגן של נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות ;

(ה) אורך החיים השימושיים של נכסים בני פחת או הדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות הגלום בנכסים בני פחת, או אחוז ההשלמה של חוזה ביצוע לדוגמא סלילת כביש; וכן

(ו) מחויבויות בגין אחריות.

38. השימוש באומדנים סבירים הינו חלק חיוני בעריכת דוחות כספיים ואינו פוגע במהימנותם.

39. יתכן ויידרש עדכון של אומדן אם חלים שינויים בנסיבות שעליהן התבסס האומדן או כתוצאה ממידע חדש או מניסיון נוסף שנצבר. עדכון אומדן, במהותו, אינו מתייחס לתקופות דיווח קודמות ואינו מהווה תיקון טעות.

40. שינוי בבסיס המדידה שיושם הינו שינוי במדיניות חשבונאית ואינו שינוי באומדן חשבונאי. כאשר קשה להבחין בין שינוי במדיניות חשבונאית לבין שינוי באומדן חשבונאי, השינוי מטופל כשינוי באומדן חשבונאי.

41. ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי, למעט שינוי שעליו חל סעיף 42 להלן, תוכר מכאן ולהבא על ידי הכללתה בעודף או בגרעון:

(א) בתקופת השינוי, אם השינוי משפיע על תקופת דיווח זו בלבד; או

(ב) בתקופת השינוי ובתקופות דיווח עתידיות, אם השינוי משפיע עליהן.

42. במידה ששינוי באומדן חשבונאי מביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות, או מתייחס לפריט של נכסים נטו/הון עצמי, יש להכיר בו בתקופת השינוי על ידי תיאום הערך בספרים של הנכס, ההתחייבות או פריט הנכסים נטו/ההון העצמי המתייחסים.

43. הכרה בהשפעת השינוי באומדן חשבונאי בדרך של מכאן ולהבא משמעה שהשינוי מיושם לגבי עסקאות, אירועים ומצבים אחרים החל ממועד השינוי באומדן. שינוי באומדן חשבונאי עשוי להשפיע רק על העודף או הגרעון של התקופה השוטפת, או על העודף או הגרעון הן בתקופה השוטפת והן בתקופות דיווח עתידיות. לדוגמה, שינוי באומדן סכום החובות האבודים משפיע רק על העודף או הגרעון של התקופה השוטפת ולפיכך מוכר בתקופה זו. אולם, שינוי באומדן אורך החיים השימושיים או בדפוס הצריכה החזוי של ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות הגלומים בנכס בר פחת משפיע על הוצאות הפחת בתקופה השוטפת ובכל תקופת דיווח עתידית במשך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס. בשני המקרים, השפעת השינוי המתייחסת לתקופה השוטפת

מוכרת כהכנסות (revenue) או כהוצאה בתקופה השוטפת. השפעת שינוי זו, ככל שקיימת, על תקופות דיווח עתידיות מוכרת בתקופות הדיווח העתידיות.

גילוי

44. ישות תיתן גילוי למהות ולסכום השינוי באומדן חשבונאי שיש לו השפעה בתקופה השוטפת או שחזוי כי תהיה לו השפעה על תקופות דיווח עתידיות, למעט גילוי לגבי ההשפעה על תקופות דיווח עתידיות כאשר לא מעשי לאמוד השפעה זו.

45. אם לא ניתן גילוי לסכום ההשפעה בתקופות דיווח עתידיות מכיוון שלא מעשי לאמוד השפעה זו, הישות תיתן גילוי לעובדה זו.

טעויות

46. טעויות עשויות להתרחש בהקשר של הכרה, מדידה, הצגה או גילוי של רכיבי הדוחות הכספיים. דוחות כספיים אינם מצייתים לתקני חשבונאות ממשלתיים אם הם כוללים טעויות מהותיות, או טעויות לא מהותיות שבוצעו במכוון על מנת להשיג הצגה מסוימת של מצבה הכספי של ישות, הביצוע הכספי או תזרימי המזומנים שלה. טעויות פוטנציאליות בתקופה השוטפת המתגלות באותה תקופה מתוקנות לפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום. אולם, לעיתים טעויות מהותיות אינן מתגלות אלא בתקופה עוקבת, וטעויות אלה מתקופת דיווח קודמת מתוקנות במידע ההשוואתי המוצג בדוחות הכספיים לתקופה העוקבת (ראה סעיפים 47 עד 51 להלן).

47. בכפוף לסעיף 48 להלן, ישות תתקן בדרך של יישום למפרע טעויות מהותיות מתקופת דיווח קודמת בדוחות הכספיים הראשונים שאושרו לפרסום לאחר גילוי הטעויות, בדרך של:

(א) הצגה מחדש של מספרי ההשוואה לתקופות/דיווח קודמת/ות המוצגת/ות שבה/ן אירעה הטעות; ו/או

(ב) אם הטעות אירעה לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, הצגה מחדש של יתרות הפתיחה של נכסים, התחייבויות ונכסים נטו/הון עצמי לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

מגבלות של ההצגה מחדש

48. טעות מתקופת דיווח קודמת תתוקן בדרך של הצגה מחדש, אלא אם כן לא מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה או את ההשפעה המצטברת של הטעות.

49. כאשר לא מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה של טעות על מידע השוואתי לגבי תקופה אחת או יותר המוצגות, הישות תציג מחדש את יתרות הפתיחה של הנכסים, ההתחייבויות והנכסים נטו/הון עצמי עבור התקופה המוקדמת ביותר שלגביה הצגה מחדש הינה מעשית (אשר עשויה להיות התקופה השוטפת).

50. כאשר לא מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת של טעות, בתחילת התקופה השוטפת, על כל תקופות הדיווח הקודמות, אזי על מנת לתקן את הטעות, הישות תציג מחדש את המידע השוואתי, בדרך של מכאן ולהבא, החל מהמועד המוקדם ביותר בו זה מעשי.

51. התיקון של טעות מתקופת דיווח קודמת אינו נכלל בעודף או בגרעון לתקופה בה התגלתה הטעות. מידע כלשהו המוצג בגין תקופות דיווח קודמות, לרבות תמצית של נתונים כספיים היסטוריים, מוצג גם הוא מחדש מהתקופה המוקדמת ביותר שבה זה מעשי.

52. כאשר לא מעשי לקבוע את סכום הטעות (לדוגמה, טעות ביישום מדיניות חשבונאית) לגבי כל תקופות הדיווח הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 50 לעיל, מציגה מחדש את המידע השוואתי בדרך של מכאן ולהבא החל מהמועד המוקדם ביותר שבו זה מעשי. לפיכך, הישות מתעלמת מאותו חלק של ההצגה מחדש המצטברת של נכסים, התחייבויות ונכסים נטו/הון עצמי שנבע לפני אותו מועד. סעיפים 55 - 58 להלן מספקים הנחיות לגבי מתי לא מעשי לתקן טעות לגבי תקופת דיווח קודמת אחת או יותר.

53. תיקונים של טעויות נבדלים משינויים באומדנים חשבונאיים. אומדנים חשבונאיים, מטבעם, הינם קירובים העשויים לדרוש עדכון כאשר מתברר מידע נוסף. לדוגמה, הרווח או הפסד שהוכרו כתוצאה מהתבררותה של תלויה אינו תיקון טעות.

גילוי בדבר טעויות מתקופת דיווח קודמת

54. בעת יישום סעיף 47 לעיל, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) מהות הטעות מתקופת דיווח קודמת;

(ב) בגין כל תקופת דיווח קודמת שמוצגת, סכום התיקון לגבי כל פריט שורה בדוחות הכספיים המושפע מהתיקון, עד כמה שהדבר מעשי;

(ג) סכום התיקון לתחילת תקופת הדיווח המוקדמת ביותר המוצגת; וכן

(ד) אם הצגה מחדש לתקופת דיווח קודמת מסוימת לא מעשית, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי תוקנה הטעות.

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

חוסר מעשיות בהקשר של יישום למפרע והצגה מחדש

55. בנסיבות מסוימות, לא מעשי להתאים מידע השוואתי מתקופת דיווח קודמת אחת או יותר על מנת להשיג יכולת השוואה עם התקופה השוטפת. לדוגמה, ייתכן כי בתקופה/ות דיווח הקודמת/ות לא נאספו נתונים באופן המאפשר יישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה (לרבות, היישום מכאן ולהבא לתקופות דיווח קודמות כנדרש בסעיפים 56 - 58 להלן) או הצגה מחדש על מנת לתקן טעות מתקופת דיווח קודמת, וייתכן שלא מעשי לשחזר מידע זה.

56. לעתים קרובות, הכרחי לבצע אומדנים ביישום מדיניות חשבונאית לרכיבי הדוחות הכספיים שהוכרו או שניתן להם גילוי בהתייחס לעסקאות, אירועים או מצבים אחרים. אמידה הינה סובייקטיבית מטבעה, וניתן לפתח אומדנים לאחר מועד הדיווח. עשוי להיות קשה יותר לפתח אומדנים כאשר מיישמים למפרע מדיניות חשבונאית או מבצעים הצגה מחדש לצורך תיקון טעות מתקופת דיווח קודמת, כיוון שעשוי לחלוף זמן ממושך מאז התרחשות העסקה, האירוע או המצב האחר, שבגינם נבעה הטעות. אולם, מטרת האומדנים המתייחסים לתקופות דיווח קודמות, היתה למטרת האומדנים הנעשים בתקופה השוטפת, היא שהאומדן ישקף את הנסיבות ששררו בעת התרחשות העסקה, האירוע או המצב האחר.

57. לפיכך, יישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה או תיקון למפרע של טעות מתקופת דיווח קודמת, דורש להבחין במידע אשר:

(א) מספק ראיה לנסיבות ששררו במועד בו (במועדים בהם) התרחשה העסקה, האירוע או המצב האחר, וכן

(ב) היה אמור להיות זמין כאשר הדוחות הכספיים לאותה תקופת דיווח קודמת אושרו לפרסום.

וזאת בהבחנה מכל מידע אחר.

לגבי סוגים מסוימים של אומדנים (לדוגמה, אומדן של שווי הוגן המבוסס על נתונים שכולם או חלקם לא היו אמורים להיות זמינים כאשר הדוחות הכספיים לאותה תקופת דיווח קודמת אושרו לפרסום), זה לא מעשי להבחין בסוגים אלה של מידע. כאשר יישום למפרע או הצגה מחדש ידרשו לבצע אומדן משמעותי שלגביו לא ניתן להבחין בין שני סוגי מידע אלה, זה לא מעשי ליישם למפרע את המדיניות החשבונאית החדשה או לתקן למפרע את הטעות מתקופת דיווח קודמת.

58. אין להשתמש בידיעה שלאחר מעשה (hindsight) כאשר מיישמים מדיניות חשבונאית חדשה על תקופת דיווח קודמת או מתקנים סכומים בגינה, בין אם מבצעים הנחות אודות כוונת ההנהלה לכאורה בתקופת דיווח קודמת ובין אם אומדים את הסכומים שהוכרו, נמדדו או שניתן גילוי בגינם בתקופת דיווח קודמת. לדוגמה, כאשר ישות מתקנת טעות מתקופת דיווח קודמת בסיווג של מבנה ממשלתי כנדל"ן להשקעה (המבנה סווג קודם לכן כרכוש קבוע), אין הישות משנה את בסיס הסיווג לאותה תקופה אם ההנהלה החליטה מאוחר יותר להשתמש באותו מבנה כבבנין משרדים בשימוש הבעלים. בנוסף, כאשר ישות מתקנת טעות מתקופת דיווח קודמת בחישוב ההתחייבות שלה להפרשה של עלויות ניקוי של זיהום אוויר כתוצאה מפעילות ממשלתית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19 "הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים", עליה להתעלם ממידע אודות דליפה גדולה חריגה מספינת אספקה של הצי במהלך תקופת הדיווח הבאה, כיוון שהמידע נעשה זמין לאחר שהדוחות הכספיים לתקופת הדיווח הקודמת אושרו לפרסום. העובדה שאומדנים משמעותיים נדרשים לעתים קרובות כאשר מתקנים מידע השוואתי המוצג בגין תקופות דיווח קודמות אינה מונעת תיאום או תיקון מהימנים של המידע ההשוואתי.

מועד תחילה

59. ישות תיישם את תקן חשבונאות ממשלתי זה על תקופות שנתיות החל מה-1 בינואר, 2011, או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני ה-1 בינואר, 2011, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

60. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס צבירה, כמוגדר בתקני החשבונאות הממשלתיים, לאחר מועד תחילה זה, תקן זה חל על הדוחות הכספיים השנתיים של הישות לתקופות המתחילות החל מתאריך האימוץ או לאחריו.

ביטול תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 (שפורסם בשנת 2006)

61. תקן זה מבטל את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 עודף או גרעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית, שפורסם בשנת 2006.

נספח 1 - שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

התיקונים בנספח זה ייושמו על תקופות שנתיות החל מיום ה-1 בינואר, 2011, או לאחריי. אם ישות מיישמת תקן זה על תקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו על אותה תקופה מוקדמת יותר.

1. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים, מתוקן כדלהלן: סעיפים 40 ו-41 על פריטים מיוחדים בוטלו. הנספח בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 אשר מדגים דוח תזרים מזומנים של ישות, יתוקן על מנת להשמיט פריט מיוחד. הנספח המעודכן מפורט להלן.

דוח תזרים מזומנים בשיטה ישירה (סעיף 27(א))

ביאורים לדוח תזרים המזומנים

התאמה של תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות לעודף/ (גרעון)

20X7	20X8	(באלפי ש"ח)
X	X	עודף/ (גרעון) מפעילות רגילה
		תנועות שלא במזומן
X	X	פחת
X	X	הפחתה
X	X	עליה בהפרשה לחובות מסופקים
X	X	עליה בזכאים
X	X	עליה בהלוואות
X	X	עליה בהפרשות המיוחסות לעלויות בגין עובדים
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת רכוש קבוע
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת השקעות
(X)	(X)	עליה בנכסים שוטפים אחרים
(X)	(X)	עליה בהשקעות בשל הערכה מחדש
(X)	(X)	עליה בחייבים
<u>X</u>	<u>X</u>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות

דוח תזרים מזומנים בשיטה עקיפה (סעיף 27(ב))

ישות מגזר ממשלתי – דוח תזרים מזומנים מאוחד לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר, 20X8
(באלפי ש"ח)

20X7	20X8	(באלפי ש"ח)
		תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות
X	X	עודף/(גרעון)
		תנועות שלא במזומן
X	X	פחת
X	X	הפחתה
X	X	עליה בהפרשה לחובות מסופקים
X	X	עליה בזכאים
X	X	עליה בהלוואות
X	X	עליה בהפרשות המיוחסות לעלויות בגין עובדים
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת רכוש קבוע
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת השקעות
(X)	(X)	עליה בנכסים שוטפים אחרים
(X)	(X)	עליה בהשקעות בשל הערכה מחדש
(X)	(X)	עליה בחייבים
<hr/> X <hr/>	<hr/> X <hr/>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות

2. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, מבוטל סעיף 111.

3. בתקני חשבונאות ממשלתיים, החלים ביום 1 בינואר 2011, התייחסויות לגרסה העדכנית של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, רווח או הפסד נקי לתקופה, טעויות יסודיות ושינויים במדיניות חשבונאית, מתוקנות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010).

נספח 2 - הנחיות ליישום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3

הנחיות אלה נלוות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, אך אינן מהוות חלק ממנו.

דוגמה מס' 1 – הצגה מחדש של תיקון טעויות

1.1 במהלך שנת 2008, הישות גילתה שההכנסות ממסים על הכנסה היו שגויות. מסים על הכנסה בהיקף של 6,500 ש"ח שנדרש היה להכיר בהם בשנת 2007 הושמטו בשוגג משנת 2007 והוכרו כהכנסות בשנת 2008.

1.2 בהתאם לרשומות החשבונאיות של הישות לשנת 2008, הכנסות ממסים הסתכמו בסך של 60,000 ש"ח (לרבות הכנסות המס בסך של 6,500 ש"ח שנדרש היה להכיר בהן בשנה הקודמת), והוצאות של 86,500 ש"ח.

1.3 בשנת 2007 הישות דיווחה על:

<u>ש"ח</u>	
34,000	הכנסות ממסים
3,000	דמי שימוש
30,000	הכנסות תפעוליות אחרות
67,000	סך הכנסות
(60,000)	הוצאות
7,000	עודף

1.4 נכון לתחילת שנת 2007, יתרת העודפים עמדה על סך של 20,000 ש"ח ויתרת העודפים נכון לסוף השנה עמדה על סך של 27,000 ש"ח.

1.5 לישות לא היו הכנסות או הוצאות נוספות.

1.6 לישות היה הון מושקע בסך 5,000 ש"ח במהלך השנה כולה ואין לה רכיבים נוספים של נכסים נטו/הון עצמי למעט יתרת עודפים.

ישות מגזר ציבורי – דוח על הביצוע הכספי

2007	2008	
(בש"ח)	(בש"ח)	
*40,500	53,500	הכנסות ממסים
3,000	4,000	דמי שימוש
30,000	40,000	הכנסות תפעוליות אחרות
<u>73,500</u>	<u>97,500</u>	סה"כ הכנסות
(60,000)	(86,500)	הוצאות
<u>13,500</u>	<u>11,000</u>	עודף

* הוצג מחדש – ראה ביאור מספר 1.

ישות מגזר ציבורי X – דוח על שינויים בהון העצמי

סה"כ	יתרת עודפים	הון מושקע	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
25,000	20,000	5,000	יתרה ליום 31 בדצמבר 20X0
* 13,500	*13,500	-	עודף לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007
<u>38,500</u>	<u>33,500</u>	<u>5,000</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר 2007
11,000	11,000	-	עודף לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008
<u>49,500</u>	<u>44,500</u>	<u>5,000</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר 2008

* הוצג מחדש – ראה ביאור 1.

תמצית הביאור שהוצג בדוחות הכספיים

1. הכנסות ממסים של 6,500 ש"ח הושמטו בטעות מהדוחות הכספיים של שנת 2007. הדוחות הכספיים של שנת 2007 הוצגו מחדש על מנת לתקן טעות זו. השפעת ההצגה מחדש על אותם דוחות כספיים מתומצתת להלן. אין כל השפעה על שנת 2008.

השפעה על 2007	
(בש"ח)	
<u>6,500</u>	גידול בהכנסות
<u>6,500</u>	גידול בעודף
<u>6,500</u>	גידול בחייבים
<u>6,500</u>	גידול בנכסים נטו/הון עצמי

דוגמה מס' 2 – שינוי במדיניות חשבונאית בדרך של יישום למפרע

2.1 במהלך שנת 2008, הישות שינתה את מדיניותה החשבונאית לטיפול בעלויות אשראי הניתנות לייחוס ישירות לרכישה של תחנת כוח הידרו-חשמלית אשר נמצאת בהקמה. בתקופות דיווח קודמות, הישות היוונה עלויות אלה. עתה, הישות החליטה להכיר בעלויות כהוצאות ולא להוונן. בהתאם לשיקול דעתה של ההנהלה, המדיניות החשבונאית החדשה עדיפה מכיוון שהיא גורמת לטיפול נאות יותר בעלויות המימון והינה עקבית עם דפוסי פעילות ענפיים מקומיים. כמו כן, בחירת מדיניות חשבונאית זו תורמת להשוואתיות של הדוחות הכספיים של הישות.

2.2 הישות היוונה עלויות אשראי שהתהוו במהלך שנת 2007 בסך 2,600 ש"ח ו-5,200 ש"ח בתקופות דיווח שקדמו לשנת 2007. כל עלויות האשראי שהתהוו בתקופות דיווח קודמות בגין רכישת תחנת הכוח, הווננו.

2.3 הרשומות החשבונאיות לשנת 2008 מראות עודף לפני מימון בסך 30,000 ש"ח; והוצאות מימון בסך 3,000 ש"ח (המתייחסת רק לשנת 2008).

2.4 הישות לא הכירה בפחת כלשהו בגין תחנת הכוח מפני שזו אינה עדיין בשימוש.

2.5 בשנת 2007, הישות דיווחה כדלהלן:

(בש"ח)	
18,000	עודף לפני מימון
-	הוצאות מימון
<u>18,000</u>	עודף

2.6 יתרת הפתיחה של העודפים בתחילת שנת 2007 הייתה בסך 20,000 ש"ח ויתרת העודפים בסוף השנה הייתה בסך 38,000 ש"ח.

2.7 לישות יש הון מושקע בהיקף של 10,000 ש"ח במהלך השנה, ואין רכיבים אחרים של נכסים נטו/הון עצמי מלבד יתרת העודפים.

ישות מגזר ציבורי – דוח על ביצוע כספי

2007	2008	
(בש"ח)	(בש"ח)	
18,000	30,000	עודף לפני מימון
*(2,600)	(3,000)	הוצאות מימון
<u>15,400</u>	<u>27,000</u>	עודף

* הוצג מחדש, ראה ביאור 1.

ישות מגזר ממשלתי – דוח על שינויים בנכסים נטו/הון עצמי

סה"כ	עודפים שנצברו	הון מושקע	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
* 24,800	* 14,800	10,000	יתרה ליום 31 בדצמבר 20X0
* 15,400	* 15,400	-	עודף לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007
<u>40,200</u>	<u>30,200</u>	<u>10,000</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר 2007
27,000	27,000	-	עודף לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008
<u>67,200</u>	<u>57,200</u>	<u>10,000</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר 2008

* הוצג מחדש, ראה ביאור 1.

תמצית הביאור שהוצג בדוחות הכספיים

1. במהלך שנת 2008, הישות שינתה את מדיניותה החשבונאית לטיפול בעלויות אשראי בגין תחנת כוח הידרו-חשמלית. קודם לכן, הישות היוונה עלויות אלה. עתה הן מופחתות כהוצאות בעת התהוותן. בהתאם לשיקול דעתה של ההנהלה, היא סבורה כי מדיניות חשבונאית זו מספקת מידע מהימן ורלוונטי יותר מכיוון שהיא גורמת לטיפול שקוף יותר בעלויות המימון והיא עקבית עם דפוס הפעילות הענפי המקומי. כמו כן, בחירת מדיניות חשבונאית זו תורמת להשוואתיות של הדוחות הכספיים של הישות. שינוי זה במדיניות החשבונאית טופל למפרע והדוחות ההשוואתיים לשנת 2007 הוצגו מחדש. השפעת השינוי על 2007 מופיעה בטבלה שלהלן. עודפים שנצברו בתחילת שנת 2007 הוקטנו בסך 5,200 ש"ח, שהוא סכום התיאום המתייחס לתקופות הדיווח שקדמו לשנת 2007.

(בש"ח)	השפעה על 2007
(2,600)	(גידול) בהוצאת המימון
<u>(2,600)</u>	(קיטון) בעודף
(5,200)	השפעה על תקופות דיווח קודמות לשנת 2007
<u>(7,800)</u>	(קיטון) בעודף
	(קיטון) בנכסים במהלך ההקמה ובעודף שנצבר

דוגמה מס' 3 - שינוי במדיניות חשבונאית בדרך של מכאן ולהבא כאשר יישום למפרע לא מעשי
(ראה סעיף 57 לעיל בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 - מדיניות חשבונאית, שינויים
באומדנים חשבונאיים וטעויות)

3.1 במהלך שנת 2008, הישות שינתה את מדיניותה החשבונאית של זקיפת פחת בשל רכוש קבוע, כדי ליישם במלואה את גישת הרכיבים, וכן לאמץ לראשונה את מודל ההערכה מחדש.

3.2 בשנים שקדמו לשנת 2008, רשומות הנכסים של הישות לא היו מפורטות דיין על מנת ליישם במלואה את גישת הרכיבים. בסוף שנת 2007, ההנהלה הזמינה סקר הנדסי, שסיפק מידע על הרכיבים המוחזקים ושוויים ההוגן, אורך החיים השימושיים שלהם, אומדני ערכי השייר שלהם וסכומים בני פחת נכון לתחילת שנת 2008. אולם, הסקר לא סיפק בסיס מספיק לאומדן מהימן של העלות של אותם רכיבים שלא טופלו בנפרד קודם לכן, והרשומות הקיימות לפני עריכת הסקר לא אפשרו שחזור של מידע זה.

3.3 ההנהלה שקלה כיצד לטפל בכל אחד משני ההיבטים של השינוי החשבונאי. ההנהלה קבעה שלא מעשי לטפל בדרך של יישום למפרע בשינוי של יישום גישת הרכיבים, או לטפל באותו שינוי מכאן ולהבא ממועד כלשהו שקודם לתחילת שנת 2008. כמו כן, הטיפול בשינוי ממודל עלות למודל הערכה מחדש הוא בדרך של מכאן ולהבא. לפיכך, ההנהלה הגיעה למסקנה שהיא תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה של הישות מכאן ולהבא החל מראשית שנת 2008.

3.4 מידע נוסף:

			רכוש קבוע
			עלות
		25,000	
		(14,000)	פחת שנצבר
		<u>11,000</u>	עלות מופחתת בספרים
	1,500		הוצאת פחת מכאן ולהבא בגין 2008 (על בסיס מדיניות חשבונאית קודמת)
			נתונים מתוך הסקר ההנדסי
			הערכה
		17,000	
		3,000	אומדן ערך שייר
		7	אורך החיים הממוצע שנותר (בשנים)
			הוצאת פחת על רכוש קבוע קיים בגין 2008 (על בסיס מדיניות חשבונאית
		2,000	חדשה)

תמצית הביאור שהוצג בדוחות הכספיים

1. החל מתחילת שנת 2008, הישות שינתה את מדיניותה החשבונאית בגין חישוב פחת בשל רכוש קבוע, וזאת כדי ליישם במלואה את גישת הרכיבים, וכן לאמץ לראשונה את מודל ההערכה מחדש בגין רכוש קבוע. ההנהלה סבורה שמדיניות זו מספקת מידע מהימן ויותר רלוונטי מכיוון שהיא מטפלת באופן מדויק יותר ברכיבי הרכוש הקבוע והיא מבוססת על ערכים מעודכנים. המדיניות החשבונאית יושמה בדרך של מכאן ולהבא החל מתחילת שנת 2008 מכיוון שלא מעשי להעריך את ההשפעות של יישום המדיניות למפרע או מכאן ולהבא ממועד מוקדם יותר כלשהו. בהתאם לכך, לאימוץ של המדיניות החשבונאית החדשה אין כל השפעה על תקופות דיווח קודמות. ההשפעה על השנה השוטפת היא הגדלת הערך בספרים של הרכוש הקבוע בתחילת השנה ב- 6,000 ש"ח; יצירת קרן הערכה מחדש בתחילת השנה בסך של 6,000 ש"ח; וכן גידול בהוצאות הפחת בסך של 500 ש"ח.

נספח 3 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאים וטעויות (מעודכן 2010), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאים וטעויות

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3 (להלן – "IPSAS 3") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. חלק מסעיפי IPSAS 3 הותאמו למצב הקיים במדינת ישראל או בוטלו.
3. בסיס למסקנות המלווה את IPSAS 3 לא אומץ בתקן הממשלתי.

נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאים וטעויות (מעודכן 2010), לבין תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, אומדנים חשבונאים וטעויות

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010) (להלן: "התקן"), מתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (להלן: "IPSAS 3") המתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי 8 (כפי שפורסם בשנת 2003) (להלן: "IAS 8"), מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 לבין תקן חשבונאות בינלאומי 8 הינם כדלהלן:

1. בתקן נוספה פרשנות שלא הופיעה IAS 8 על מנת להבהיר את הישימות של התקנים על חשבונאות שמיישמות ישויות במגזר הציבורי.
2. בתקן, במקרים מסוימים נעשה שימוש במינוח שונה מזה ששימש ב IAS 8. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הינן השימוש במונחים בתקן של דוח על הביצוע הכספי, עודף או גרעון שנצבר ונכסים נטו/הון עצמי. המונחים המקבילים ב- IAS 8 הינם דוח על הרווח הכולל, יתרת עודפים והון עצמי.
3. בתקן לא נעשה שימוש במונח הכנסה (income), שלו משמעות רחבה יותר ב IAS 8 מאשר המונח הכנסות (revenue).
4. התקן כולל מערך שונה של הגדרות למונחים מקצועיים מאשר IAS 8 (סעיף 7).
5. בתקן קיימת הירארכיה דומה לזו הקיימת ב IAS 8, למעט העובדה שהועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) לא פרסמה מסגרת מושגית.
6. התקן אינו דורש גילויים לגבי התאמות לרווח למניה בסיסי ומדולל. ב IAS 8 נדרשים גילויים על סכום התיאום או התיקון בגין רווח בסיסי ומדולל למניה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ

רו"ח יהודה אלגריסי

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

רו"ח דב ספיר

משקיפות

רו"ח גילי ויצמן

רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי

רו"ח גילי ויצמן

רו"ח יוליה רבוי

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח אורלית שאוליאן

רו"ח איריס אלדר

רו"ח גיל רוזנשטוק

רו"ח זולי אבגנים

רו"ח מהראן עבאס

רו"ח מלכי אהרונוביץ

רו"ח סיוון כהן

רו"ח עדה רוני

רו"ח שלמה גולדפרב