



**תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים -
2011**

יולי, 2011

© 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 חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית 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 חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

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 חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים - 2011

י ו ל י 2 0 1 1

מבוא

1. תוכנית השיפורים התקנים השנתית של המוסד הבינלאומי לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (IPSASB) מהווה כלי לביצוע שינויים נחוצים אך לא דחופים לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (IPSAS). המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מאמץ שינויים אלה עבור תקני חשבונאות ממשלתיים.

2. שיפורים לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי נובעים משני מקורות עיקריים:

א. תוכנית השיפורים של הועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות.

ב. שינויים הנובעים מתיקוני הפניות, שינויי טרמינולוגיה, ושינויי מבנה כתוצאה מסקירה כללית של התקנים הקיימים.

תחילה

3. מסמך זה מפרט את השינויים שנערכו בתקני חשבונאות ממשלתיים קיימים. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ואילך בדוחות הכספיים השנתיים החל מהתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחרי.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1

תיקון לסעיף 80 (ד)

ד. לישות לא קיימת זכות בלתי מותנית לדחות את סילוק ההתחייבות לפחות למשך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח. תנאי התחייבות, אשר מאפשרים לצד שכנגד לסלק את ההתחייבות על ידי הנפקה של מכשירים הונניים אינה משפיעה על סיווגה.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2

תיקון לסעיף 25

25. (תיקון 2010) (הוראות מעבר בסעיף 63.א).

הגילוי בנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הוא חשוב, מאחר ותזרימי המזומנים מייצגים את היקף המזומנים שזרמו החוצה, לצורך משאבים המיועדים לתרום ליכולת הספקת השירותים של הישות בעתיד. רק יציאות במזומן שכתוצאה מהן מוכר נכס

בדוח על המצב הכספי מתאימות לסיווג כפעילויות השקעה. דוגמאות לתזרימי מזומנים
הנובעים מפעילויות השקעה הן:

תיקון לסעיף 30(ד)

30. ד. בוטל.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9

תוספות לנספח הדוגמאות

תוספת לסעיף 12 ג.:

1. עמלה בגין הקצאת מניות ללקוח

העמלה מוכרת כהכנסות עם הקצאת המניות.

2. עמלת השמה בגין הסדרת הלוואה בין לווה למשקיע

העמלה מוכרת כהכנסות עם הסדרת ההלוואה.

3. עמלת סינדיקציה של הלוואה

עמלת סינדיקציה המתקבלת על ידי ישות שמסדירה הלוואה מבלי לשמר חלק מחבילת ההלוואה לעצמה (או אשר משמרת חלק הנושא שיעור ריבית אפקטיבי, בדומה לשיעור הריבית האפקטיבי על חלקם של המשתתפים האחרים, אשר נטלו סיכון דומה) מהווה תגמול עבור שירות הסינדיקציה. עמלה זו מוכרת כהכנסות עם השלמת הסינדיקציה.

תוספת דוגמה

הכרה ומדידה

32. קביעה אם ישות פועלת כספק עיקרי או כסוכן (תיקון 2010)

סעיף 12 קובע כי "ביחסי משמורת (custodial) או סוכנות, התזרים החיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, כולל סכומים שנגבו עבור הספק העיקרי (principal) ואשר אינם גורמים לגידול בנכסים נטו/הון של הסוכן. הסכומים שנגבו עבור הספק העיקרי אינם נחשבים כהכנסות של הסוכן. ההכנסות של הסוכן הן סכום העמלה שהתקבלה או שיש זכאות לקבלה עבור הגבייה או הטיפול בתזרים ברוטו." קביעה אם ישות פועלת כספק עיקרי או כסוכן דורשת שיקול דעת ובחינה של כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות.

ישות פועלת כספק עיקרי כאשר הישות חשופה לסיכונים והטבות משמעותיים המתייחסים למכירת סחורות או להספקת שירותים. מאפיינים המצביעים שישות פועלת כספק עיקרי כוללים:

(א) לישות האחריות העיקרית להספקת הסחורות או השירותים ללקוח או למילוי ההזמנה, לדוגמה על ידי כך שישות אחראית לנכונות הלקוח לקבל את המוצרים או השירותים שהוזמנו או שנרכשו על ידי הלקוח;

(ב) לישות יש סיכון מלאי לפני או לאחר הזמנת הלקוח, במהלך המשלוח או בהחזרת הסחורות;

(ג) לישות יש חופש פעולה בקביעת המחירים, במישרין או בעקיפין, לדוגמה על ידי הספקת סחורות או שירותים נוספים; וכן

(ד) הישות נושאת בסיכון האשראי ללקוח בגין הסכום שהישות זכאית לקבל ממנו.

ישות פועלת כסוכן כאשר הישות אינה חשופה לסיכונים והטבות משמעותיים המתייחסים למכירת סחורות או להספקת שירותים. מאפיין אחד המצביע שישות פועלת כסוכן הוא שהישות מרוויחה סכום שנקבע מראש - עמלה קבועה לעסקה או אחוז קבוע מהסכום בו חויב הלקוח.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 13

19. בוטל.

20. בוטל.

א20. כאשר חכירה כוללת מרכיבי קרקע ובניינים, ישות מעריכה את הסיווג של כל מרכיב כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בנפרד בהתאם לסעיפים 12 - 18. בקביעה אם מרכיב הקרקע מהווה חכירה תפעולית או חכירה מימונית, חשוב להביא בחשבון שלקרקע באופן רגיל יש אורך חיים כלכליים לא מוגדר.

א84. ישות תבחן מחדש את הסיווג של מרכיבי קרקע בחכירות שטרם פקעו במועד שבו הישות מאמצת את התיקונים אליהם מתייחס סעיף 85א על בסיס המידע שהיה קיים בעת ההתקשרות בחכירות אלה. הישות תכיר בחכירה שסווגה בהתאם לתיקון כחכירה מימונית ביישום למפרע בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010). אולם, אם לישות אין את המידע הדרוש ליישום למפרע של התיקונים, עליה:

א. ליישם את התיקונים לחכירות אלה על בסיס העובדות והנסיבות הקיימים במועד שבו הישות אימצה את התיקונים; וכן

ב. להכיר בנכס ובהתחייבות המתייחסת לחכירת קרקע שסווגה בהתאם לתיקון כחכירה מימונית בשווים ההוגן באותו מועד; הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנכס לבין השווי ההוגן של ההתחייבות מוכר ביתרת העודפים.

א85. סעיפים 19 ו-20 בוטלו וסעיפים 20א ו-84א נוספו כתוצאה מאימוץ של שינויים לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר בציבורי. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ואילך בדוחות הכספיים השנתיים החל מ התקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של השינויים. אם ישות מיישמת שינויים אלה בתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2011, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 18

טבלה א – מידע מגזרי (הסכומים במיליוני ש"ח)

סך הכל מאוחד		ביטולים		שירותים אחרים		שירותים מיוחדים		על תיכוני		יסודי/תיכוני		
		20X8	20X9	20X8	20X9	20X8	20X9	20X8	20X9	20X8	20X9	
												הכנסות מגזר
90	101	19	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	<u>21</u>	<u>30</u>	<u>28</u>	<u>50</u>	<u>63</u>	סך הכנסות מגזר
												הוצאות מגזר
(85)	(96)	<u>19</u>	<u>20</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(21)</u>	<u>(23)</u>	<u>(29)</u>	<u>(28)</u>	<u>(49)</u>	<u>(60)</u>	סך הוצאות מגזר
<u>(9)</u>	<u>(7)</u>											הוצאות שלא הוקצו למגזרים
(4)	(2)											גירעון מפעילויות שוטפות
(3)	(4)											הוצאות מימון
3	2											הכנסות מימון
8	9											חלק בעודפים נטו של ישויות כלולות
4	3											עודף מפעילויות רגילות
											(3)	הפסד מיוחד: נזקי מתקנים מרעידת אדמה שלא בוטחו
<u>4</u>	<u>5</u>											עודף נטו לתקופה