



**תיקונים לתקני חשבונאות ממשלתיים -
2015**

דצמבר, 2015

© 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 - 2015

ד צ מ ב ר 2015

מבוא

1. תכנית 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 בוחן ומאמץ שינויים אלה במידת הצורך 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 מינוח, ושינויי מבנה כתוצאה מסקירה כללית של התקנים הקיימים.
3. חלק מהשינויים לתקני חשבונאות ממשלתיים נובעים כתוצאה מעריכת דיון מחודש תקנים הקיימים.

תחילה

4. 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 2015 או לאחריו.

הפניות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי שטרם אומצו

במסגרת הכנת תכניות העבודה, הועדה המקצועית של המוסד לתקינה ממשלתית שוקלת אילו פרסומים של הועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי לאמץ ובאיזה סדר. הפניות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי אשר טרם אומצו על ידי הועדה המקצועית לתקינה ממשלתית מבוטלות בכל תקני חשבונאות ממשלתיים ונוסחן שונה להפניות לגופי תקינה אחרים ודפוסי פעילות מקובלים.

בבחירת המדיניות החשבונאית, הישות תפעל בהתאם לסעיפים 12 עד 15 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים

סעיפים 21, 53, 54, 81-83 שוננו וסעיפים 53 א נוסף.

...

רכיבי הדוחות הכספיים

21. מערכת מלאה של דוחות כספיים כוללת את הרכיבים הבאים:

(א) דוח על המצב הכספי;

(ב) דוח על הביצוע הכספי;

(ג) דוח על השינויים בנכסים נטו/הון;

(ד) דוח על תזרימי המזומנים;

(ה) כאשר ישות מפרסמת לציבור את תקציבה המאושר, השוואה של תקציב לסכומים בפועל בין אם כדוח כספי נוסף נפרד או כעמודת תקציב בדוחות הכספיים; וכן

(ו) ביאורים, הכוללים את עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורי הסבר אחרים; וכן

(ז) מידע השוואתי ביחס לתקופה קודמת כמפורט בסעיפים 53 ו-53א לתקן זה.

...

מידע השוואתי

53. יש לתת גילוי ישות תציג למידע השוואתי המתייחס ביחס לתקופה הקודמת, לכל הסכומים שדווחו בדוחות הכספיים, אלא אם כן תקן חשבונאות ממשלתי מאפשר או דורש אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי ייכלל במסגרת המידע המילולי והתיאורי כאשר במידה והוא רלוונטי להבנת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת.

53א. ישות תציג, לכל הפחות, דוח אחד על המצב הכספי עם מידע השוואתי בגין התקופה הקודמת, דוח אחד על הביצוע הכספי עם מידע השוואתי בגין התקופה הקודמת, דוח אחד על תזרימי המזומנים עם מידע השוואתי בגין התקופה הקודמת ודוח אחד על השינויים בנכסים נטו/הון עם מידע השוואתי בגין התקופה הקודמת, וביאורים קשורים.

54. במקרים מסוימים מידע מילולי המופיע בדוחות הכספיים לתקופה קודמת, אחת או יותר, ממשיך להיות רלוונטי גם בתקופה השוטפת. לדוגמה, ישות נותנת גילוי בתקופה השוטפת גללי לפרטים בדבר תביעה משפטית, אשר תוצאותיה לא היו ודאיות במועד הדיווח הקודם בתום תקופה קודמת ועדיין לא יושבה; ייתכן בתקופת הדיווח השוטפת. המשתמשים עשויים להפיק מפיקים תועלת מגילוי המידע החדשה כי על קיום אי הודאות בתום תקופת דיווח קודמת הייתה קיימת במועד הדיווח הקודם וכן מגילוי המידע בדבר הצעדים שנקטו במהלך תקופת הדיווח על מנת ליישב את אי הודאות.

...

התחייבויות שוטפות

81. התחייבות תסווג כשוטפת, בהתקיים לפחות אחד מהקריטריונים הבאים:

(א) עומדת לסילוק בתוך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח הישות מצפה לסלק את ההתחייבות במהלך מחזור תפעולי רגיל של הישות;

(ב) היא מוחזקת בעיקר למטרות מסחר;

(ג) בוטל היא עומדת לסילוק בתוך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח; או

(ד) לישות לא קיימת זכות בלתי מותנית לדחות את סילוק ההתחייבות לפחות למשך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח (ראה סעיף 84). תנאי התחייבות אשר, לדעת הצד שכנגד, מאפשרים את סילוקה באמצעות הנפקה של מכשירים פיננסיים אינם משפיעים על סיווגה.

כל ההתחייבויות האחרות יסווגו כלא שוטפות.

82. בוטל. התחייבויות שוטפות מסוימות, כגון העברות ממשלתיות העומדות לתשלום והוצאות לשלם מסוימות בגין שכר ועלויות תפעוליות אחרות, מהוות חלק מההון החוזר המשמש במהלך המחזור התפעולי הרגיל של הישות. פריטים תפעוליים כגון אלה, מסווגים כהתחייבויות שוטפות אף אם הם עומדים לסילוק לאחר יותר משנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח. מחזור תפעולי רגיל זהה, חל גם על סיווג של נכסי והתחייבויות הישות. כאשר לא ניתן לזהות בבירור את המחזור התפעולי הרגיל של הישות, מניחים שמשכו הוא שנים עשר חודש.

83. בוטל. התחייבויות שוטפות אחרות אינן מסולקות במהלך מחזור תפעולי רגיל, אך עומדות לסילוק במהלך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח או מוחזקות בעיקר למטרות מסחר. לדוגמה, התחייבויות פיננסיות מסוימות המוחזקות למטרות מסחר, משיכות יתר בנקאיות, חלות שוטפת של התחייבויות פיננסיות לא שוטפות, דיבידנדים או חלוקות דומות לשלם, זכאים בגין מסים על הכנסה וזכאים אחרים שאינם ספקים. התחייבויות פיננסיות המספקות מימון לזמן ארוך (כלומר, אינן מהוות חלק מההון החוזר המשמש חלק ממחזור תפעולי רגיל של הישות) ואשר אינן עומדות לסילוק במהלך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח, מהוות התחייבויות לא שוטפות, בכפוף לאמור בסעיפים 85 ו-86.

...

150. ישות תתן גילוי לכל הנושאים הבאים, אם אינם מוצגים במקום אחר במידע המפורסם עם הדוחות הכספיים:

- (א) מקום מושבה של הישות, אופן התאגדותה ותחום השיפוט בו היא פועלת;
- (ב) תיאור מהות פעילות הישות ופעילויותיה העיקריות;
- (ג) התייחסות לחקיקה הרלוונטית המסדירה את פעולות הישות;
- (ד) שם הישות השולטת והישות הסופית השולטת על הישות הכלכלית (כאשר ישים); וכן
- (ה) במידה וזו ישות בעלת אורך חיים מוגבל מידע בדבר אורך חייה.

...

תחילה

153א. סעיפים 21, 53, 54, 81-83, 83 וסעיף 53א נוסף על ידי מסמך תיקונים לתקנים 2015. ישות תיישם שינויים אלה בדוחות הכספיים השנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2015, או לאחריו.

תיקון לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2014)

מודל הערכה מחדש

...

50. כאשר פריט רכוש קבוע מוערך מחדש, ערכו בספרים של הנכס פחת נצבר כלשהו מותאם לסכום ההערכה מחדש. בתאריך ההערכה מחדש הנכס מטופל באחת מהדרכים הבאות:

- (א) ערך בספרים ברוטו מותאם בצורה עקבית להערכה מחדש של ערכו בספרים של הנכס. מוצג מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש שווה לשווי המוערך מחדש. שיטה זו משמשת, לעתים קרובות, כאשר נכס מוערך מחדש באמצעות שימוש במדד על עלות השחלוף המופחתת שלו. לדוגמה, ערך בספרים ברוטו עשוי להיות מוצג מחדש בהתייחס לנתוני שוק נצפים או באופן יחסי לשינוי בערכו בספרים. הפחת הנצבר במועד ההצגה מחדש מותאם על מנת להשוות להפרש בין הערך בספרים ברוטו והערך בספרים של הנכס בניכוי הפסדים מירידות ערך שנצברו; או

(ב) הפחת הנצבר מבוטל כנגד הערך בספרים ברוטו של הנכס. הסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המוערך מחדש של הנכס בדרך כלל, שיטה זו משמשת לגבי בניינים.

סכום ההתאמה הנובע מההצגה מחדש או מהביטול של הפחת שנצבר, מהווה חלק מהעלייה או מהירידה בערך בספרים שמטופל בהתאם לסעיפים 54 ו-55.

...

סכום פחת ותקופת הפחתה

...

72. ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות הגלומים בפריט רכוש קבוע נצרכים על ידי הישות בעיקר באמצעות השימוש בנכס. אולם, גורמים אחרים כגון התיישנות טכנית או מסחרית וכן בלאי כאשר הנכס נותר מושבת, לעתים קרובות, גורמים לירידה בהטבות הכלכליות או בפוטנציאל השירות שייתכן כי ניתן היה להשיג מהנכס. כתוצאה מכך, יש להביא בחשבון את כל הגורמים הבאים בקביעת אורך חייו השימושיים של נכס:

(א) שימוש חזוי בנכס. השימוש נבחן בהתייחס לקיבולת החזויה או לתפוקה הפיזית החזויה של הנכס.

(ב) בלאי פיזי חזוי, שתלוי בגורמים תפעוליים כגון מספר המשמרות שבהן ישתמשו בנכס ותוכנית התיקונים והתחזוקה, וכן הטיפול והתחזוקה של הנכס כאשר הוא מושבת.

(ג) התיישנות טכנית או מסחרית, הנובעת משינויים או משיפורים בייצור, או משינוי בביקוש השוק למוצר או לשירות המופקים על ידי הנכס. הפחתות עתידיות צפויות במחיר מכירה של פריט שיוצר באמצעות הנכס, עשויות להצביע על צפי להתיישנות טכנית או מסחרית של הנכס, אשר, בתורו, עשויה לשקף קיטון בהטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הגלומים בנכס.

...

שיטת פחת

...

78. שיטת פחת מבוססת על הפקת הכנסות מפעילות הכוללת שימוש בנכס אינה נאותה. הפקת הכנסות מפעילות הכוללת שימוש בנכס משקפת, באופן כללי, גורמים השונים מצריכת ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות של הנכס. לדוגמה, הכנסות מושפעות מתשומות ותהליכים אחרים, מפעילויות מכירה ומשינויים בהיקפי מכירות וממחירים. רכיב המחיר של הכנסות עשוי להיות מושפע מאינפלציה, אשר לה אין שום השפעה על האופן בו נצרך הנכס.

...

...

95א. סעיפים 50, 72 שונו וסעיפים 78א נוסף על ידי מסמך תיקונים לתקנים 2015. ישות תיישם שינויים אלה בדוחות הכספיים השנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2015, או לאחריו.