



תקן חשבונאות מספר 12

הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים

אוקטובר, 2001



תקן חשבונאות מספר 12 – הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים

אוקטובר, 2001

תוכן עניינים

סעיף

	מבוא
	מטרת התקן
1	תחולה
2	הגדרות
3-8	הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים
9	מועד המעבר
10-11	אופן המעבר
10-11	נקודת המוצא לדיווח כספי נומינלי
12-16	גילוי
17	מסים נדחים
	תאגידים שגילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רואי חשבון בישראל
18	אינם חלים עליהם
19-23	שינויים בתקני חשבונאות אחרים
	נספחים
	א. אופן המעבר - הדגמה
	ב. הגילוי הנדרש בדוחות הכספיים עד מועד המעבר – הדגמה
	ג. הגילוי הנדרש בדוחות הכספיים לשנת המעבר ולאחריה – הדגמה
	ד. תאגידים שגילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רואי חשבון בישראל אינם חלים עליהם – הדגמה

תקן חשבונאות מספר 12 - הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. 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.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית ו/או אמריקנית המובאת בגוף התקן או בהערות השוליים לתקן או בנספחים לתקן אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או אמריקני, כולו או חלקו, אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

את הוראות התקן, המופיעות באותיות מודגשות, יש לקרוא בהקשר לחומר הרקע, דברי ההסבר והנחיות היישום המצויות בתקן. המבוא, הערות השוליים והנספחים שבתקן זה אינם באים להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף התקן או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא, בהערות השוליים או בנספחים לתקן זה לבין האמור בגוף התקן, הוראותיו של האחרון הן המחייבות. תקני החשבונאות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

1. דיווח כספי מותאם על פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי הונהג בישראל בשל האינפלציה הגבוהה ששררה במשק הישראלי מסוף שנות השבעים, ואשר הגיעה, בשנים מסוימות, לשיעורים של מאות אחוזים בשנה.
2. דבר זה הביא את לשכת רואי חשבון בישראל למסקנה שדיווח כספי נומינלי היסטורי אינו בעל ערך למשתמשים בדוחות הכספיים. אובדן כוח הקנייה של המטבע הישראלי בשיעורים כה גבוהים פוגע בהנחת היסוד החשבונאית של יציבות יחידת המטבע ומונע השוואתיות בין תקופות שונות ובין חברות שונות, בהקשר לעסקאות ואירועים שהתרחשו במועדים שונים.
3. בשנת 1979 פורסם גילוי דעת 23, אשר חייב מתן מידע משלים, במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים, בדבר השפעת השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי על הרווח וההפסד של חברות. בשנת 1984 הורחבו דרישות הגילוי בביאורים, על ידי גילוי דעת 34, שחייב ללוות את המידע המשלים הנדרש על פי גילוי דעת 23, כאמור, בתמצית מאזן מותאם ודוח על השינויים בהון העצמי מותאם. בשנת 1985 פורסם גילוי דעת 36 אשר קבע שבשל חשיבות המידע, והניסיון שנצבר, אין להסתפק עוד במתן מידע משלים במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים בלבד, אלא יש לערוך דוחות כספיים עיקריים מותאמים לשינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי. בשנת 1989 הורחב גילוי דעת 36, על ידי גילוי דעת 50, שחייב עריכת דוח רווח והפסד המותאם במלואו על פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי.



4. בשנים האחרונות חל שינוי משמעותי בסביבת האינפלציה בישראל. שיעורי האינפלציה הינם נמוכים, נמשכות הציפיות לטווח הקצר ולטווח הארוך לשיעורי אינפלציה נמוכים, יעדי האינפלציה של ממשלת ישראל לשנים 2001 ו-2002 נמוכים והשימוש במנגנוני הצמדה במשק הישראלי הולך ומצטמצם בהתמדה. בעקבות השינויים האלה, קובע התקן כי הגיעה העת לחזור לדיווח כספי על בסיס נומינלי, כמקובל בעולם, במדינות בעלות שיעורי אינפלציה נמוכים.
5. תקן זה קובע שמועד המעבר לדיווח כספי נומינלי, לגבי מרבית התאגידים, הוא 31 בדצמבר 2002. בנוסף, תקן זה קובע שהסכומים המותאמים, הכלולים בדוחות הכספיים לשנת הדיווח המסתיימת במועד המעבר, ישמשו נקודת מוצא לדיווח הכספי הנומינלי לתקופות שלאחר מכן.

מטרת התקן

מטרת תקן זה היא לקבוע כללים לגבי מועד הפסקת הדיווח הכספי המותאם, אופן ההפסקה והגילוי הנדרש בעת ההפסקה.

תחולה

1. תקן זה יחול על כלל התאגידים.

הגדרות

2. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות הבאה:

סכום מותאם - סכום נומינלי היסטורי שהותאם בהתאם להוראות גילויי דעת 23 ו-34 וגילויי דעת 36 ו-37.

סכום מדווח - סכום מותאם למועד המעבר, בתוספת סכומים בערכים נומינליים, שנוספו לאחר מועד המעבר, ובניכוי סכומים שנגרעו לאחר מועד המעבר.¹

דיווח כספי מותאם - דיווח כספי המבוסס על הוראות גילויי דעת 23, 34, 36 ו-50.

דיווח כספי נומינלי - דיווח כספי המבוסס על סכומים מדווחים.

מועד המעבר - המועד שלאחריו יחל הדיווח הכספי הנומינלי.

שנת המעבר - שנת הדיווח הראשונה המתחילה למחרת מועד המעבר.

¹ גריעת הסכומים לאחר מועד המעבר תבוצע בערכים נומינליים היסטוריים, בסכומים מותאמים למועד המעבר או בשילוב של ערכים נומינליים היסטוריים וסכומים מותאמים למועד המעבר, לפי העניין.

הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים

3. יש להפסיק את ההתאמה של הדיווח הכספי במועד ובאופן שנקבעו בתקן זה.
4. בשנים האחרונות ניכרת ירידה משמעותית בשיעורי האינפלציה השנתית בישראל. שיעור האינפלציה בשנים 1999 ו-2000 היו 1.3% ו-0.0%, בהתאמה, כאשר יעדי האינפלציה של ממשלת ישראל היו גבוהים מכך. במשק הישראלי ניכרת מגמה לצמצום ולביטול מנגנוני ההצמדה לאינפלציה. מגמה זו, התבטאה, בין היתר, בחוסר אפקטיביות של מנגנון תוספת היוקר, צמצום הנפקת אגרות חוב צמודות ושימוש הולך וגובר בשקל כמטבע שבו נקובות עסקאות. כמו כן, יעד האינפלציה של ממשלת ישראל צפוי להיות בשנת 2003 בתחום שבין 1% ל-3% בשנה (יציבות מחירים) ותחזיות האינפלציה נמוכות אף יותר מכך. עולה מכך, שהשינוי שחל בסביבה הכלכלית מצדיק הפסקת הדיווח הכספי המותאם.
5. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות,² מונה חמישה מאפיינים לסביבה כלכלית המעידים על כלכלה היפר-אינפלציונית:
- א. מרבית האוכלוסייה מעדיפה לשמר את הונה בנכסים לא כספיים או במטבע חוץ יציב. סכומים במטבע המקומי מושקעים מיידית כדי לשמור על כוח הקנייה של המטבע.
 - ב. מרבית האוכלוסייה אינה מתייחסת לסכומי כסף במונחים של המטבע המקומי, אלא במונחי מטבע חוץ יציב. אפשר שהמחירים יהיו נקובים באותו מטבע חוץ.
 - ג. מכירות ורכישות באשראי מבוצעות במחירים המפצים על ההפסד הצפוי בכוח הקנייה במשך תקופת האשראי, לרבות בתקופת אשראי קצרה.
 - ד. שיעורי הריבית, שכר העבודה והמחירים צמודים למדד מחירים.
 - ה. שיעור האינפלציה המצטבר במשך שלוש שנים מתקרב ל-100% או עולה על 100%.
- לאור המאפיינים המפורטים לעיל, הסביבה הכלכלית בישראל אינה היפר-אינפלציונית ולכן לא נדרשים בה דוחות כספיים מותאמים.
6. האפשרות להתאים דוחות כספיים לשינויים בשער החליפין של מטבע חוץ (בעיקר דולר של ארה"ב), בהתאם לסעיף 29 לגילוי דעת 36, בהתקיים נסיבות מסוימות המוגדרות באותו גילוי דעת, מהווה תחליף להתאמה למדד המחירים לצרכן. לכן, הוראות תקן זה באשר להפסקת ההתאמה למדד המחירים לצרכן חלות גם על התאמה לשינויים בשער החליפין של מטבע חוץ.
7. הבהרה 8 והבהרה 9 לגילוי דעת 36, העוסקות בתרגום דוחות כספיים במטבע חוץ של יחידות מוחזקות בחו"ל, מהוות חלק בלתי נפרד מהוראות גילוי דעת 36. לפיכך, החל מהתקופה המתחילה למחרת מועד המעבר בטלות הבהרות לגילוי דעת 36, לרבות הבהרה 8 והבהרה 9.

² International Accounting Standard No. 29 (reformatted 1994), Reporting in Hyperinflationary Economies

8. תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, דן בתרגום עסקאות במטבע חוץ ובתרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ לצורך שילובם בדוחות הכספיים של התאגיד המדווח. תקן חשבונאות מספר 13 מחליף את הוראות הבהרה 8 והבהרה 9 לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל.

מועד המעבר

9. מועד המעבר לדיווח כספי נומינלי בהתאם לתקן זה הוא:
- א. 31 בדצמבר 2002, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם מסתיימת ביום 31 בדצמבר.
- ב. המועד בו מסתיימת שנת הדיווח הראשונה לאחר 29 בספטמבר 2002, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם אינה מסתיימת ביום 31 בדצמבר.

אופן המעבר

נקודת המוצא לדיווח כספי נומינלי

10. הסכומים המותאמים הכלולים בדוחות הכספיים לשנת הדיווח המסתיימת במועד המעבר, ישמשו נקודת מוצא לדיווח הכספי הנומינלי לתקופות שלאחר מכן. החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות למחרת מועד המעבר, דיווח כספי ייעשה בסכומים מדווחים.
11. סעיף 38 לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29 מסדיר את הטיפול החשבונאי בתקופה שבה הסביבה הכלכלית, בה פועל התאגיד המדווח, חדלה מלהיות היפר-אינפלציונית. בהתאם לסעיף זה, יש להתייחס לסכומים שבוטאו ביחידת המדידה השוטפת לסוף התקופה הקודמת כנקודת מוצא לסכומים שיכללו בדוחות הכספיים בתקופות שלאחר מכן. הוראות דומות נקבעו בארה"ב במסגרת EITF 92-4, הטיפול החשבונאי בשינוי מטבע הפעילות בסביבה כלכלית שחדלה להיחשב כסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית. בדומה, הסכומים המותאמים הכלולים בדוחות הכספיים הערוכים למועד המעבר, יהוו נקודת מוצא לדיווח הכספי הנומינלי בעתיד. לאחר מועד המעבר, המדידה, ההצגה והגילוי ייעשו בסכומים מדווחים.

גילוי

12. בביאורים לדוחות הכספיים השנתיים וביניים לתקופות עד למועד המעבר, תאגיד ייתן:
- א. גילוי לדבר פרסומו של תקן זה, וכן
- ב. תיאור תמציתי של הוראות התקן, מועד תחילתו ותיאור אופן האימוץ שלו.

דרישות הגילוי בסעיפים 12.א. ו 12.ב. מחליפות, לעניין תקן זה, את דרישות הגילוי בתקן חשבונאות מספר 6, גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.

13. בביאורים לדוחות הכספיים השנתיים וביניים לשנת המעבר, תאגיד יכלול את הגילוי הנדרש בסעיף 12.א. ובסעיף 12.ב.

14. בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות המתחילות לאחר מועד המעבר, תאגיד ייתן גילוי לפרטים הבאים:

א. אופן חישוב הסכומים המדווחים, הכלולים בדוחות הכספיים, לרבות נתוני השוואה, במידה ואופן חישובם שונה.

ב. ציון שהסכומים שלפיהם מוצגים נכסים לא כספיים לפי תקן זה אינם מייצגים בהכרח שווי מימוש או שווי כלכלי עדכני אלא רק את הסכומים המדווחים של אותם נכסים.

15. למעט הגילוי הנדרש בסעיפים 12-14, אין תקן זה מחייב מתן מידע נוסף בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות עד וכולל שנת המעבר. ברם, ייתכנו מצבים בהם מידע נוסף עשוי להיות משמעותי למשתמשים בדוחות הכספיים. תקן זה מאפשר מתן מידע נוסף בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות עד וכולל שנת המעבר במצבים בהם מידע זה עשוי, להערכת ההנהלה, להיות משמעותי למשתמש.

16. אם תאגיד כולל בביאורים לדוחות כספיים שנתיים, הערוכים לאחר מועד המעבר, נתונים בערכים נומינליים היסטוריים לצורכי מס, עליו לרכז נתונים אלה בביאור שכותרתו "נתונים בערכים נומינליים היסטוריים לצורכי מס" ולציין במפורש את מטרת הכללתם. כמו כן, על התאגיד לפרט באותו ביאור את כללי החשבונאות ששימשו להצגת נתונים אלה, במידה וקיימים הבדלים משמעותיים בינם לבין הכללים שיושמו בדוחות הכספיים, למעט ביאור זה.

מסים נדחים

17. יש ליצור מסים נדחים בגין הפרשים זמניים בין הסכומים של נכסים והתחייבויות לפי ערכם בספרים לבין סכומיהם לצורכי מס, למעט נכסים, שמלכתחילה אינם זכאים לפחת לצורכי מס, והכל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. אין ליצור מסים נדחים בגין נכסים קבועים, שהוגדרו כ"נכס מוגן" בחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב - 1982, ושתקופת הפחתתם היא 20 שנה לפחות מיום הפעלתם. הפרשים זמניים בגין נכסים קבועים כאמור, שהפחתתם לא תותר בניכוי כהוצאה לצורכי מס ושבגינם נקבע שאין ליצור מסים נדחים, יפורטו בביאורים לדוחות הכספיים. האמור לעיל אינו מתייחס להפרשי עיתוי שמקורם בפחת מואץ ושבגינם יש להמשיך וליצור עתודה למסים נדחים.³

³ בכוונת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לקיים דיון מקיף בסוגיות הקשורות לטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה ולאמץ בעתיד, בשינויים המתחייבים, את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה.

תאגידיים שגילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רואי חשבון בישראל אינם חלים עליהם

18. תאגידיים, שגילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רואי חשבון בישראל אינם חלים עליהם ואשר בחרו שלא ליישם את הוראותיהם, יכללו בביאורים לדוחות הכספיים לשנה המסתיימת במועד המעבר:
- א. מאזן, לרבות נתוני השוואה לשנה הקודמת, בסכומים מותאמים, על פי כללי ההתאמה שנקבעו בגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל,
 - ב. דוח על השינויים בהון העצמי לשנה שנסתיימה במועד המעבר בסכומים מותאמים, וכן
 - ג. פרטים על אופן חישוב הסכומים שנכללו בדוחות הכספיים.
- החל ממועד המעבר, הסכומים המותאמים, הכלולים במאזן המותאם על פי סעיף 18א. לתקן זה, יהיו נקודת מוצא לסכומים שיכללו בדוחות הכספיים הראשיים של התאגיד וכל פחת והפחותות של נכסים לא-כספיים בני פחת או הפחתה יחושבו על בסיס סכומים מדווחים. תאגידיים אלה פטורים מחובת הצגת נתוני השוואה בדוח רווח והפסד ובדוח על תזרימי המזומנים בשנת המעבר.⁴

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

19. החל מהתקופה המתחילה למחרת מועד המעבר, יבוטלו גילויי הדעת הבאים של לשכת רואי חשבון בישראל:⁵
- א. גילוי דעת 23 - מתן מידע, בדוחות כספיים, על השפעת השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי על הרווח וההפסד של חברות.
 - ב. גילוי דעת 27 - גילוי דעת 23 "מתן מידע, בדוחות הכספיים, על השפעת השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי על הרווח וההפסד של חברות" (תיקון).
 - ג. גילוי דעת 34 - תוספת למידע הנדרש על פי גילוי דעת 23 בדבר מתן מידע, בדוחות הכספיים, על השפעת השינויים בכוח הקניה של המטבע הישראלי.
 - ד. גילוי דעת 36 - כללים לעריכת דוחות כספיים מותאמים על פי השינויים בכוח הקניה של המטבע הישראלי.
 - ה. גילוי דעת 37 - תיקון גילוי דעת 23 בדבר מתן מידע, בדוחות הכספיים, על השפעת השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי על הרווח וההפסד של חברות.
 - ו. גילוי דעת 40 - תוספת לגילויי דעת 36 ו- 37 בדבר כללים לעריכת דוחות כספיים מותאמים על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי.
 - ז. גילוי דעת 50 - דוח רווח והפסד מותאם במלואו על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של השקל (הרחבה של גילוי דעת 36).
 - ח. גילוי דעת 56 - תיקון גילוי דעת 36 בדבר כללים לעריכת דוחות כספיים מותאמים על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי.

⁴ תאגידיים, שגילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רואי חשבון בישראל לא חלו עליהם קודם למועד המעבר, ואשר יהפכו לאחר מועד המעבר לתאגידיים שלציבור יש עניין בהם, יחשבו, לצורך יישום הוראות גילויי הדעת הנ"ל, לתאגידיים שלציבור היה עניין בהם בכל התקופות בהם גילויי הדעת הנ"ל היו בתוקף.

⁵ יובהר שאין בביטול גילויי הדעת המפורטים בסעיף זה לכשעצמם משום מתן היתר לביצוע הערכות מחדש במתכונת שהייתה נהוגה בעבר. בכוונת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לקיים דיון ממצה בסוגיות הקשורות להערכה מחדש במסגרת אימוץ תקני חשבונאות בינלאומיים.

20. החל מהתקופה המתחילה למחרת מועד המעבר, יבוטלו הודעות הבהרה מטעם וועדת המעקב לעניין גילויי דעת 23, 36 ו- 37.

21. החל מהתקופה המתחילה למחרת מועד המעבר, יחולו בשינויים המתחייבים הסעיפים הבאים בגילויי הדעת ותקני החשבונאות הבאים כדלקמן:

א. סעיף 2.1 וסעיף 2.3 בגילוי דעת 44 - תיקון גילוי דעת 33 בדבר הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה לניירות ערך ותעודות השתתפות בקרנות נאמנות.

ב. סעיף 2.6, סעיף 2.7, סעיף 3.4 והנספחים בגילוי דעת 51 - דין וחשבון על תזרימי המזומנים.

ג. סעיף 4 וסעיף 8 בגילוי דעת 53 - הטיפול החשבונאי בהתחייבויות הניתנות להמרה.

ד. סעיפים 55-58 בנוסח המשולב של גילוי דעת 69 ותקן חשבונאות מספר 5 (סעיפים 92-95 בגילוי דעת מספר 69) - כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים.

22. החל מהתקופה המתחילה למחרת מועד המעבר, יחולו התיקונים הבאים בתקן חשבונאות מספר 3 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות:

א. סעיף 2 הגדרת עלויות אשראי תשונה כדלקמן: "עלויות ריבית, הפרשי הצמדה, הפרשי שער ועלויות נלוות שנגרמו לעסק כתוצאה מקבלת אשראי, לרבות עלויות שליליות. עלויות אשראי לצורך תקן זה, הן אותן עלויות אשראי הנובעות מההתחייבויות הבאות:

- אשראי לזמן קצר, להוציא אשראי ספקים לזמן קצר
- הלוואות לזמן ארוך
- התחייבויות בגין חכירה מימונית
- אשראי ספקים לזמן ארוך
- אג"ח (כולל אג"ח להמרה)
- הלוואות שנתקבלו מבעלי שליטה

לצורך קביעת עלויות האשראי בגין כל אחד ממקורות המימון אשר נמנו לעיל, תנוכה או תתוסף השפעה של עסקאות שנעשו לצורך גידור אותן עלויות.

ב. סעיף 37 ישונה כדלקמן: "התקן הבינלאומי משתמש במונח "עלויות אשראי", בעוד התקנים האמריקניים משתמשים במונח "הוצאות מימון". הוועדה אימצה את השימוש במונח עלויות אשראי."

ג. סעיף 39 ישונה כדלקמן: "הפרשי שער הם חלק מעלויות האשראי שכן הם מהווים תחליף לעלויות ריבית. זוהי גם גישתו של תקן החשבונאות הבינ"ל מספר 23. יש הטוענים שיש לתחום את עלות האשראי הנובעת מהפרשי שער לאותה עלות המהווה תחליף לריבית. מאחר שקיים קושי רב לקבוע את החלק מהפרשי השער המהווה תחליף לריבית, לא נעשית הפרדה כזו בתקן. בכל מקרה, יש לזכור שגם כאשר הפרשי השער הם קיצוניים, למשל במקרה של

פיחות משמעותי, היוון עלויות אשראי עשוי להתבטל למעשה באמצעות הפרשה לירידת ערך הנכס (ראה סעיף 13 בתקן)."

ד. סעיף 45 ישונה כדלקמן: "התקן קובע שבמקרים בהם שיעור ההיוון הוא שלילי, העלות השלילית תופחת מעלות הנכס. הסיבה לטיפול זה היא שהריבית השלילית הינה מצב זמני, כאשר לאורך זמן היא חזויה להתקזז מול ריבית חיובית. אי הפחתת הריבית השלילית מעלות הנכס, במצב בו מהונת הריבית החיובית, היה מביא לכך שלאורך זמן תהוון לנכס עלות אשראי גבוהה מדי."

ה. הנספח לתקן בטל.

23. עם המעבר לדיווח כספי נומינלי, בכל מקום בו מאוזכר בגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל, או בתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, סכום מותאם, הכוונה מעתה היא לסכום מדווח, למעט בתקן זה.

נספח א' אופן המעבר - הדגמה

נספח זה מובא לצורך הדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת נספח זה היא להדגים את היישום של סעיף 10 ושל סעיף 17 לתקן זה.

עובדות:

חברת עדי בע"מ רכשה ביום 31.12.80 מבנה תמורת 100 ש"ח (חלק הקרקע 1/3). ביום 1.1.2003 שילמה החברה 28,000 ש"ח עבור שיפוץ המבנה. החברה נוהגת להפחית מבנים בשיעור שנתי של 2%. עלות השיפוץ תופחת על פני יתרת אורך חיי המבנה לפי שיטת הקו הישר.

הדוגמא ערוכה בהנחה שחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה - 1985 יבוטל בד בבד עם הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים.

להלן נתוני מדד המחירים לצרכן:

	<u>מדד</u>	<u>חודש</u>
	100	12.80
	201.5	12.81
	111,950	12.2000
משוער (בהנחה ששיעור האינפלציה בשנת 2001 הוא 1.6%)	113,741	12.2001
משוער (בהנחה ששיעור האינפלציה בשנת 2002 הוא 1.0%)	114,879	12.2002
משוער (בהנחה ששיעור האינפלציה בשנת 2003 הוא 1.5%)	116,602	12.2003

דוחות כספיים לשנה שנתיימה ביום 31.12.2001

במאזן ייכלל המבנה כדלקמן:

	<u>שקלי 12.01</u>	
$100 \times (12.01 / 12.80) =$	113,741	עלות
$113,741 \times 2/3 \times 2\% \times 21 =$	<u>(31,847)</u>	פחת שנצבר
	<u>81,894</u>	עלות מופחתת

בדוח רווח והפסד יכללו הוצאות פחת כדלקמן:

	<u>שקלי 12.01</u>	
$113,741 \times 2/3 \times 2\% =$	<u>1,517</u>	הוצאות פחת

בביאורים לדוחות הכספיים יש לכלול בנוסף את המידע דלקמן:

להלן סכומי ההתאמה של המבנה, שהפחתתם לא תותר בניכוי כהוצאה לצורכי מס ושבגינם נקבע שאין ליצור עתודה למסים נדחים:

12.01 שקלי

$100 \times 2/3 \times (1 - 2\% \times 20) \times [(12.01/12.80) - (12.01/12.81)] =$	22,917	הסכום הכולל שלא יותר בניכוי לתחילת השנה
$100 \times 2/3 \times 2\% \times [(12.01/12.80) - (12.01/12.81)] =$	(763)	הסכום שלא יותר בניכוי השנה
	<u>22,154</u>	היתרה לתאריך המאזן

31.12.2002 דוחות כספיים לשנה שנסתיימה ביום

במאזן ייכלל המבנה כדלקמן:

12.02 שקלי

$100 \times (12.02 / 12.80) =$	114,879	עלות
$114,879 \times 2/3 \times 2\% \times 22 =$	(33,698)	פחת שנצבר
	<u>81,181</u>	עלות מופחתת

בדוח רווח והפסד יכללו הוצאות פחת כדלקמן:

12.02 שקלי

$114,879 \times 2/3 \times 2\% =$	<u>1,532</u>	הוצאות פחת
-----------------------------------	--------------	------------

בביאורים לדוחות הכספיים יש לכלול בנוסף את המידע דלקמן:

להלן סכומי ההתאמה של המבנה, שהפחתתם לא תותר בניכוי כהוצאה לצורכי מס ושבגינם נקבע שאין ליצור עתודה למסים נדחים:

12.02 שקלי

$22,154 \times (12.02/12.01) =$	22,376	הסכום הכולל שלא יותר בניכוי לתחילת השנה
$100 \times 2/3 \times 2\% \times [(12.02/12.80) - (12.02/12.81)] =$	(772)	הסכום שלא יותר בניכוי השנה
	<u>21,604</u>	היתרה לתאריך המאזן

דוחות כספיים לשנה שנסתיימה ביום 31.12.2003

במאזן ייכלל המבנה כדלקמן:

	<u>ש"ח</u>	
$114,879 + 28,000 =$	142,879	עלות
$114,879 \times 2/3 \times 2\% \times 23 + 28,000 \times 1/28 =$	<u>(36,230)</u>	פחת שנצבר
	<u>106,649</u>	עלות מופחתת

בדוח רווח והפסד יכללו הוצאות פחת כדלקמן:

	<u>ש"ח</u>	
$114,879 \times 2/3 \times 2\% + 28,000 \times 1/28 =$	<u>2,532</u>	הוצאות פחת

בביאורים לדוחות הכספיים יש לכלול בנוסף את המידע דלקמן:

להלן סכומי ההתאמה של המבנה, שהפחתתם לא תותר בניכוי כהוצאה לצורכי מס ושבגינם נקבע שאין ליצור עתודה למסים נדחים:

	<u>ש"ח</u>	
		הסכום הכולל שלא יותר בניכוי
	21,604	לתחילת השנה
$100 \times 2/3 \times 2\% \times [(12.02/12.80) - (12.02/12.81)] =$	<u>(772)</u>	הסכום שלא הותר בניכוי השנה
	<u>20,832</u>	היתרה לתאריך המאזן

נ ס פ ח ' ב

הגילוי הנדרש בדוחות הכספיים עד מועד המעבר - הדגמה

נספח זה מובא לצורך הדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת נספח זה היא להדגים את היישום של סעיף 12 לתקן זה.

חברת עמית בע"מ עורכת את הדוחות הכספיים השנתיים שלה ליום 31 בדצמבר בכל שנה. כמו כן, עורכת החברה דוחות כספיים רבעוניים.

להלן הביאור הנדרש בדוחות הכספיים ביניים ושנתיים בשנת 2001 ובשנת 2002:

ביאור X - הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים:

במהלך שנת 2001 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 12, הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים. בהתאם לתקן זה, תופסק ההתאמה של דוחות כספיים לאינפלציה החל מיום 1 בינואר 2003. עד ליום 31 בדצמבר 2002 תמשיך החברה לערוך דוחות מותאמים בהתאם לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל. הסכומים המותאמים הכלולים בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2002 ישמשו נקודת מוצא לדיווח הכספי הנומינלי החל מיום 1 בינואר 2003.

נספח ג'

הגילוי הנדרש בדוחות הכספיים לשנת המעבר ולאחריה - הדגמה

נספח זה מובא לצורך הדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת נספח זה היא להדגים את היישום של סעיפים 13-14 לתקן זה.

חברת עגלגלת בע"מ עורכת את דוחותיה הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר בכל שנה. להלן הביאור הנדרש לדוחות הכספיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2003:

חלק מביאור Y - מדיניות חשבונאית:

א. הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים:

בשנת 2001 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 12, הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים. בהתאם לתקן זה תופסק ההתאמה של דוחות כספיים לאינפלציה החל מיום 1 בינואר 2003. החברה יישמה את הוראות התקן ולפיכך הופסקה ההתאמה החל מיום 1 בינואר 2003.

ב. נקודת המוצא לעריכת דוחות כספיים

1. החברה ערכה את דוחותיה הכספיים בעבר על בסיס העלות ההיסטורית המותאמת למדד המחירים לצרכן. הסכומים המותאמים, כאמור, שנכללו בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2002 (מועד המעבר) שימשו נקודת מוצא לדיווח הכספי הנומינלי החל מיום 1 בינואר 2003. תוספות שבוצעו במהלך השנה נכללו בערכים נומינליים.
2. סכומי הנכסים הלא כספיים אינם מייצגים בהכרח שווי מימוש או שווי כלכלי עדכני אלא רק את הסכומים המדווחים של אותם נכסים.
3. בדוחות הכספיים "עלות" משמעותה עלות בסכום מדווח.
4. כל נתוני ההשוואה לתקופות קודמות מוצגים כשהם מותאמים למדד של תום תקופת הדיווח הקודמת (דהיינו, מדד למועד המעבר, מדד חודש דצמבר 2002).

ג. דוחות כספיים בסכומים מדווחים

(1) הגדרות

- סכום מותאם - סכום נומינלי היסטורי שהותאם בהתאם להוראות גילויי דעת 23 ו-36.
- סכום מדווח - סכום מותאם למועד המעבר, בתוספת סכומים בערכים נומינליים, שנוספו לאחר מועד המעבר, ובניכוי סכומים שנגרעו לאחר מועד המעבר.⁶
- דיווח כספי מותאם - דיווח כספי המבוסס על הוראות גילויי דעת 23, 36 ו-50.
- דיווח כספי נומינלי - דיווח כספי המבוסס על סכומים מדווחים.

⁶ גריעת הסכומים לאחר מועד המעבר בוצעה בערכים נומינליים היסטוריים, בסכומים מותאמים למועד המעבר או בשילוב של ערכים נומינליים היסטוריים וסכומים מותאמים למועד המעבר, לפי העניין.

(2) מאזן

- (א) פריטים לא כספיים מוצגים בסכומים מדווחים.
(ב) פריטים כספיים מוצגים במאזן בערכים נומינליים היסטוריים לתאריך המאזן.

(3) דוח רווח והפסד

- (א) הכנסות והוצאות הנובעות מפריטים לא כספיים או מהפרשות הכלולות במאזן נגזרות מהתנועה בין סכום מדווח ביתרת פתיחה לבין סכום מדווח ביתרת סגירה.
(ב) יתר מרכיבי דוח רווח והפסד מוצגים בערכים נומינליים.

(4) דוח על השינויים בהון העצמי

- דיודנד שהוכרז בשנת הדיווח מוצג בערכים נומינליים.
(הערה: הגילוי בסעיפים ב' וג' יופיע גם בתקופות הבאות בשינויים המתחייבים.)

נ ס פ ח ' ד

תאגידים שגילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רו"ח בישראל אינם חלים עליהם - הדגמה

נספח זה מובא לצורך הדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקן. מטרת נספח זה היא להדגים את היישום של סעיף 18 לתקן זה.

עובדות:

חברת טל בע"מ היא תאגיד שלציבור אין עניין בו. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר בכל שנה. גילויי דעת 36 ו- 50 של לשכת רו"ח חשבון בישראל אינם חלים על חברת טל בע"מ ולחברה אין כוונה לאמץ גילויי דעת אלה בשנת 2002. להלן דוגמא לביאור לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2002, הנדרש על פי סעיף 18 לתקן זה:

ביאור X - הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים:

במהלך שנת 2001 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 12, הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים. בהתאם לתקן זה, תופסק ההתאמה של דוחות כספיים לאינפלציה החל מיום 1 בינואר 2003. הסכומים המותאמים למדד דצמבר 2002, הכלולים בביאור זה, ישמשו נקודת מוצא לדיווח הכספי הנומינלי החל מיום 1 בינואר 2003. לפיכך, הפחתת נכסים לא-כספיים בני פחת בעתיד תיעשה על בסיס הנתונים המופיעים במאזן המותאם ליום 31 בדצמבר 2002.

להלן הכללים ששימשו בהתאמת המאזנים:

- א. הערכים המותאמים של נכסים לא-כספיים מייצגים את עלותם ההיסטורית המותאמת לשינויים שחלו בכח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי ואין הם מייצגים בהכרח שווי מימוש או שווי כלכלי עדכני.
- ב. בביאור זה, "עלות" משמעותו - עלות מותאמת, אלא אם צויין אחרת.
- ג. נתוני ההשוואה לתקופה קודמת מוצגים כשהם מותאמים למדד של תום תקופת הדיווח הנוכחית, דצמבר 2002.
- ד. פריטים לא-כספיים (רכוש קבוע, רכוש אחר, הוצאות נדחות, מלאי, הון מניות והוצאות מראש) הותאמו על פי השינויים שחלו במדד המחירים לצרכן (להלן, "המדד") מהמדד שפורסם בגין חודש ביצוע כל העסקאות עד למדד שפורסם בגין חודש דצמבר 2002.
- ה. פריטים כספיים מוצגים במאזן בערכם הנומינלי.
- ו. נכסים והתחייבויות הצמודים למטבע חוץ נכללו לפי שערי החליפין היציגים האחרונים שפורסמו לפני תאריך המאזן.
- ז. נתונים לגבי מדדי המחירים לצרכן ושערי חליפין

שער חליפין של דולר ארה"ב (ש"ח)	מדד המחירים לצרכן (נקודות)	
XXX	XXX	ליום 31 בדצמבר 2001
XXX	XXX	ליום 31 בדצמבר 2002
		עליה (ירידה) במהלך השנה
X.X%	X.X%	2001
X.X%	X.X%	2002

ביאור X - הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים (המשך):

מאזנים בשקלים מותאמים של חודש דצמבר 2002:

חברת טל בע"מ

מאזנים

בשקלים של חודש דצמבר 2002

לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר		
2001	2002	
		נכסים:
		רכוש שוטף
XXXX	XXXX	מזומנים ושווי מזומנים
XXXX	XXXX	לקוחות
XXXX	XXXX	חייבים ויתרות חובה
<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	מלאי
XXXXXX	XXXX	
-----	-----	
XXXX	XXXX	השקעות, הלוואות ויתרות חובה לזמן ארוך
-----	-----	
		רכוש קבוע
XXXX	XXXX	מקרקעין - עלות
XXXX	XXXX	בניינים - עלות
XXXX	XXXX	מכונות וציוד - עלות
<u>(XXXX)</u>	<u>(XXXX)</u>	בניכוי: פחת שנצבר
XXXX	XXXX	
XXXX	XXXX	רכוש אחר והוצאות נדחות
-----	-----	
XXXX	XXXX	סך נכסים
=====	=====	
		התחייבויות והון:
		התחייבויות שוטפות
XXXX	XXXX	אשראי מבנקים
XXXX	XXXX	ספקים ונותני שירותים
<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	זכאים ויתרות זכות
XXXX	XXXX	
-----	-----	
		התחייבויות לזמן ארוך
XXXX	XXXX	הלוואות לזמן ארוך
XXXX	XXXX	התחייבויות בשל סיום יחסי עובד-מעביד
<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	מסים נדחים
XXXXXX	XXXX	
-----	-----	
		הון עצמי
XXXX	XXXX	הון מניות
XXXX	XXXX	קרנות הון
<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	יתרת עודפים
XXXX	XXXX	
-----	-----	
XXXX	XXXX	סך התחייבויות והון
=====	=====	

ביאור X - הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים (המשך)

פרטים על השינויים בהון העצמי בשקלים מותאמים של חודש דצמבר 2002 :

חברת טל בע"מ

דוח על השינויים בהון העצמי

לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2002

בשקלים של חודש דצמבר 2002

<u>סה"כ</u>	<u>עודפים</u>	<u>קרנות הון</u>	<u>הון מניות</u>	
XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	יתרה ליום 1.1.2002
XXXX		XXXX	XXXX	הנפקות הון
(XXXX)	(XXXX)			רווח (הפסד) לשנה
(XXXX)	(XXXX)			דיבידנד
				תוספות (גריעות)
<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>		אחרות להון העצמי
<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	יתרה ליום 31.12.2002

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

פרופסור אלי אמיר, רו"ח - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
פרופסור דן גלאי
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דב ספיר
ד"ר אריה עובדיה

חברי ועדה לשעבר שהשתתפו בהכנת התקן

פרופסור אמיר ברנע

צוות מקצועי בכיר

רו"ח שרון מימון-צדיק
רו"ח דנה בר-נר

צוות מקצועי אד-הוק

פרופסור אריה גנס, רו"ח - יו"ר הצוות
עו"ד משה אשר
פרופסור אמיר ברנע
פרופסור יצחק סוארי, רו"ח
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח יוני קפלן
רו"ח ישראל שטראוס
מר מוטי שפיגל
רו"ח משה פרץ

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח רוני בראל
רו"ח יגאל גוזמן
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רפי האפט
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
עו"ד אמיר שרף

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

עו"ד מירי כץ, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
רו"ח דניאל דורון, ועדת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח אלכס הילמן
פרופסור צבי טלמון (רו"ח)
רו"ח נחמיה מלך
מר עמוס מר חיים, יו"ר איגוד החברות הרשומות בבורסה
גבי ציפי סמט, המפקחת על שוק ההון
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו
רו"ח יהונתן קפלן, נציב מס הכנסה
רו"ח יצחק רוטמן
רו"ח יוסי שחק
רו"ח ישראל שטראוס
מר מוטי שפיגל, בנק ישראל, הפיקוח על הבנקים