



תקן חשבונאות מספר 36

**תיקון גילוי דעת מספר 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי
על ידי מלכ"רים ותקן חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים
והבהרות לגילוי דעת מספר 69**

יוני 2014



תקן חשבונאות מספר 36 -

תיקון גילוי דעת 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן
חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מספר 69

יוני 2014

תוכן עניינים

<u>סעיף</u>	<u>מבוא</u>
א-ב	תיקון גילוי דעת 69, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים
1 - 9	ותקן חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 תיקונים לתקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על
10-12	ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים
13	הוראות מעבר
14	תחילה

תקן חשבונאות מספר 36 -

תיקון גילוי דעת 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן

חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מספר 69

© 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.

תקן זה מובא בסעיפים 1-14. 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 וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. גילוי דעת מספר 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים, פורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בחודש מרס 1997. בדצמבר 1999, פורסם תקן חשבונאות מספר 5, תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים.

ב. לאור פרסום תקן חשבונאות מספר 18 בדבר דיווח כספי על ידי קופות חולים בפברואר 2004 ופרסום תקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן) בדבר דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים ביולי 2009, החליטה הוועדה המקצועית להוסיף הוראות וכן להבהיר ולתקן הוראות קיימות בתקנים המפורטים לעיל.

תיקון גילוי דעת מספר 69, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69

1. לאחר סעיף 24(א) בגילוי דעת מספר 69 (סעיף 13(א) לנוסח המשולב) יבוא סעיף 24(אב) (סעיף 13(אב) לנוסח המשולב) כדלקמן:

"(אב) מזומנים שהתקבלו עם התניה של תורמים, הקובעת כי השימוש בהם הוא להשקעה ברכוש קבוע, לא יכללו במסגרת מזומנים ושווי מזומנים, אלא במסגרת סעיף נפרד ברכוש הקבוע שייקרא "מזומנים והשקעות אחרות המיועדים להשקעה ברכוש קבוע"."

2. לאחר סעיף 28 בגילוי דעת מספר 69 (סעיף 17 לנוסח המשולב) תבוא הכותרת "ביאורים לדוחות הכספיים" ולאחריה יבואו סעיפים 28 א ו- 28 ב (סעיפים 17 א ו- 17 ב לנוסח המשולב) כדלקמן:

"28א. בדוחות הכספיים של מלכ"ר יינתן גילוי ברור ומתומצת של כל מדיניות חשבונאית מהותית ששימשה בהכנת הדוחות הכספיים."

28ב. מדיניות חשבונאית מקיפה את הכללים, הבסיסים, המוסכמות והנהלים, שאומצו על ידי הנהלת המלכ"ר והמוסדות המנהלים שלה בהכנה ובהצגה של דוחות כספיים. "

3. לאחר סעיף 36 בגילוי דעת מספר 69 (סעיף 21 לנוסח המשולב) תבוא הכותרת "ירידת ערך נכסים" ולאחריה יבואו סעיפים 36 א עד 36 ג (סעיפים 21 א עד 21 ג לנוסח המשולב) כדלקמן:

"36א. תקן חשבונאות מספר 15 ירידת ערך נכסים, יחול על הדוחות הכספיים של מלכ"רים, בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"רים.

36ב. ההתייחסות לקיומה האפשרי של ירידת ערך מהווה כלל חשבונאי מקובל, התקף גם למלכ"רים. מלכ"רים יישמו את ההוראות שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 15 לצורך בחינה, הכרה וגילוי לירידת ערך נכסים. במקום הסימנים לירידת ערך המפורטים בסעיף 12 לתקן חשבונאות מספר 15 יחולו על מלכ"רים הסימנים המפורטים להלן:

(א) מלכ"ר אינו מתכוון לעשות שימוש בנכס, כיוון שזה ניזוק או אינו בר-שימוש או שהנכס אינו תורם ליכולת המלכ"ר לספק שירותים

(ב) מלכ"ר אינו מתכוון לעשות שימוש בנכס, מאחר שבכוונתו לרכוש נכס אחר במקומו

(ג) ניצולת נמוכה מהמקובל של הנכס או פגיעה מהותית ביכולת השימוש העתידית הצפויה למלכ"ר מהנכס.

36ג. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, כאשר מתקיים סימן כלשהו לירידת ערך על המלכ"ר לאמוד את הסכום בר-ההשבה. הסכום בר-ההשבה מוגדר כגבוה מבין שווי השימוש בנכס לבין שווי הוגן שלו בניכוי עלויות למכירה. במלכ"ר קיים קושי באמידת שווי השימוש של נכס מאחר והמלכ"ר בדרך כלל אינו מפיק תזרימי מזומנים חיוביים מהשימוש בנכס, אלא משתמש בנכס למטרותיו. לפיכך, כאשר לא ניתן לקבוע את שווי השימוש, הסכום בר-ההשבה של המלכ"ר יתבסס על השווי ההוגן של הנכס בניכוי עלויות למכירה.

36ד. כאשר הוכר הפסד מירידת ערך בגין נכס שתמורתו הוגבלה, יועבר לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, סכום מקביל מהנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

36ה. מלכ"ר שבחר להבחין בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות" לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע" יעביר סכום בגובה

ההפסד מירידת ערך שהוכר בדוח על הפעילויות מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות."''

4. במקום סעיף 55 לגילוי דעת מספר 69 (סעיף 31 לנוסח המשולב) יבואו סעיפים 55א עד 55 (סעיפים 31א עד 31ד לנוסח המשולב) (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה):

"55א. תרומות שהתקבלו בתנאי אנונה יוצגו כלהלן:

(1)(א) המחויבות כלפי התורם תוכר כהתחייבות על בסיס חישוב אקטוארי.

(2)(ב) התרומה, בניכוי ערך ההתחייבות, כאמור בפסקה (1)(א) לעיל, תוצג במסגרת נכסים נטו כהכנסה או כתוספת לנכסים נטו שקיימת הגבלה על השימוש בהם, בהתאם להתניות התורם לגבי השימוש ביתרת הנכסים נטו שיוותרו במועד פקיעת המחויבות התרומה.

(3)55ב. כל סכום הנובע משינוי בחישוב ההתחייבות ייזקף ליתרה כאמור בפסקה (2) לעיל. כל הפרש בסכום ההתחייבות, הנובע משינוי בהנחות האקטואריות (כולל שינוי בשיעור הניכיון), ייזקף כלהלן:

(א) במקרה בו יתרת התרומה הוצגה כהכנסה - סכום השינוי ייזקף לדוח על הפעילויות.

(ב) במקרה בו יתרת התרומה הוצגה במסגרת הנכסים נטו שקיימת הגבלה על השימוש בהם - סכום השינוי ייזקף לנכסים נטו שקיימת הגבלה על השימוש בהם.

55ג. כל הפרש בסכום ההתחייבות, הנובע מחלוף הזמן, ייזקף לדוח על הפעילויות בסעיף הוצאות מימון.

(4)55ד. בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו סכומי קרנות האנונה ותנאי ההתחייבות, כאמור בפסקה (1) בסעיף 55א לעיל."

5. סעיף 64(א) לגילוי דעת מספר 69 (סעיף 35(א) לנוסח משולב) יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה):

"64(א). המידע הקיים, למועד פרסום הדוחות הכספיים, מראה שנוצרה התחייבות בלתי חוזרת של הנותן לתאריך הדוח והמתייחסת לתקופת הדוח."

6. סעיף 9(ב) לתקן חשבונאות מספר 5 (סעיף 33(ב) לנוסח המשולב) יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה): "הכנסות רווח (הפסד) ממימוש נכסים קבועים-רכוש קבוע והשקעות בישויות מוחזקות יוצגו כפריטים מיוחדים כהכנסות אחרות בדוח על הפעילויות. עם זאת, תמורה ממימוש רכוש קבוע, המוצג בשווי סמלי, תוצג כפריט מיוחד בדוח על הפעילויות."

7. סעיף 9א(ג) לתקן חשבונאות מספר 5 (סעיף 33(ג) לנוסח המשולב) יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה): "הכנסות רווח (הפסד) ממימוש נכסים קבועים מסוימים, שקיימת הגבלה על השימוש בתמורה ממימושם, רכוש קבוע מסוים, שתמורתו הוגבלה, יוצגו כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה."

8. סעיף 36 (א) לגילוי דעת 69 (סעיף 21(א) לנוסח המשולב) יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה):

21. הכללים הבאים יחולו לגבי רכוש קבוע:

(א) לאחר ההכרה לראשונה, מלכ"ר ייבחר כמדיניות חשבונאית במודל העלות או במודל הערכה מחדש, כמפורט בתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע ויישם מדיניות זו לגבי כל פריטי הרכוש הקבוע מאותה קבוצה. הרכוש הקבוע יוצג לפי העלות בניכוי פחת שנצבר, בכפוף לאמור להלן.

9. יוסף סעיף 109א לגילוי דעת 69 (סעיף 68א לנוסח המשולב) כלהלן: "תקן חשבונאות מספר 36 הוסיף את סעיפים 24(אב), 28א, 28ב, 36א-36ה, 55א-55ד לגילוי דעת 69 (סעיפים 13(אב), 17א, 17ב, 21א-21ה, 31א-31ד לנוסח המשולב), תיקן את סעיפים 36(א) ו- 64(א) לגילוי דעת 69 ואת סעיפים 9(ב) ו- 9א(ג) לתקן חשבונאות מספר 5 (סעיפים 21(א), 35(א), 33(ב) ו- 33(ג) לנוסח המשולב) וביטל את סעיף 55 לגילוי דעת מספר 69 (סעיף 31 לנוסח המשולב). מלכ"ר יישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של התיקונים מומלץ. אם מלכ"ר מיישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליו לתת גילוי לעובדה זו."

תיקונים לתקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים

10. סעיף 107 לתקן חשבונאות מספר 18 יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה): "כל הפרש בסכום ההתחייבות, הנובע משינוי בהנחות האקטואריות (כולל שינוי בשיעור הניכיון), ייזקף כלהלן:

(א) במקרה בו יתרת התרומה הוצגה כהכנסה - סכום השינוי ייזקף לדוח על הפעילויות.

(ב) במקרה בו יתרת התרומה הוצגה במסגרת הנכסים נטו שקיימת הגבלה על השימוש בהם - סכום השינוי ייזקף לנכסים נטו שקיימת הגבלה על השימוש בהם."

11. סעיף 108 לתקן חשבונאות מספר 18 יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה): "כל הפרש בסכום ההתחייבות, הנובע מחלוף הזמן, או משינוי בשיעור הניכיון, ייזקף לדוח על הפעילויות בסעיף הוצאות מימון."

12. יוסף סעיף 57א לתקן חשבוונאות מספר 18 כלהלן: " תקן חשבוונאות מספר 36 תיקן את סעיפים 107 ו- 108 לתקן זה. בתי חולים וקופות חולים יישמו תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של התיקונים מומלץ. אם בית חולים או קופת חולים מיישמים תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליהם לתת גילוי לעובדה זו."

הוראות מעבר

13. ההשפעה של אימוץ תקן זה במועד תחילתו תוצג בדוח על השינויים בנכסים נטו כהתאמה של יתרת הנכסים נטו לתחילת התקופה, שבה אומץ התקן לראשונה. מלכ"ר רשאי, אך אינו מחויב, להציג מחדש (Restatement) את נתוני ההשוואה לשנים קודמות.

תחילה

14. מלכ"ר יישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר, 2014 או לאחר מכן. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם מלכ"ר מיישם תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, עליו לתת גילוי לעובדה זו.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג

פרופסור אריה גנס, רו"ח

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח שאול טבח

משתתפים קבועים

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח דני ויטאן

רו"ח רונית זלמן מלאך

רו"ח עדי טל

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח אדיר ענבר

רו"ח אשר פליסינג

רו"ח יזהר קנה