



## **תקן חשבונאות מספר 35**

# **מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות**

**ספטמבר 2013**

1

רח' גרוזנברג 14, ת"א 65811, טל. 972 3 5109977, 14 Gruzenberg st., Tel-Aviv 65811, Tel ,  
פקס. 972 3 5109988, E-mail: [iasb@iasb.org.il](mailto:iasb@iasb.org.il), [www.iasb.org.il](http://www.iasb.org.il)



## תקן חשבונאות מספר 35

מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

ספטמבר 2013

### תוכן עניינים

#### סעיפים

1-2	מבוא
3-4	מטרת התקן
5-6	תחולה
7-32	הגדרות
7-13	מדיניות חשבונאית
14	בחירה וישום של מדיניות חשבונאית
15-32	עקביות במדיניות חשבונאית
20-28	שינויים במדיניות חשבונאית
23	ישום שינויים במדיניות חשבונאית
24-28	ישום למפרע
29-32	מגבלות בישום למפרע
33-40	גילוי
40	שינויים באומדנים חשבונאיים
41-49	גילוי
43-48	טעויות
49	מגבלות בהצגה מחדש
50	גילוי בגין טעויות בתקופה קודמת
51	חוסר מעשיות של ישום למפרע ושל הצגה מחדש
52-53	מועד תחילה
54-59	ביטול פרסומים אחרים
	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

## תקן חשבונאות מספר 35

### מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

#### ספטמבר 2013

© 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 1-59. 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. תקן זה מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

ב. מטרת תקן זה:

(1) להבהיר את המידרג של המדיניות החשבונאית,

(2) לקבוע את הטיפול החשבונאי בשינוי במדיניות חשבונאית,

(3) לקבוע את הטיפול החשבונאי בשינוי אומדן חשבונאי, וכן

(4) לקבוע את הטיפול החשבונאי בתיקון טעויות.

#### מידרג חשבונאי

ג. תקן זה מבטל את גילוי דעת 26 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר התקנים של הוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (IASB) (יאס"ק) וקובע כי המידרג החשבונאי לבחירת מדיניות חשבונאית הוא:

(1) תקן חשבונאות או הבהרה,

(2) כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת),

(3) הישות תפעיל את שיקול דעתה בפיתוח וישום מדיניות חשבונאית, שיישומה יביא למידע רלוונטי ומהימן.

(א) בהפעלת שיקול הדעת הישות תתחשב ותשקול את הישימות של המקורות הבאים, לפי סדר יורד:

(1) דרישות והנחיות בתקני חשבונאות והבהרות, שעוסקים בנושאים דומים וקשורים.

(2) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות שנקבעו במסגרת המושגית.

(ב) הישות יכולה גם להביא בחשבון פרסומים עדכניים, אם הם אינם עומדים בסתירה לסעיף (א) לעיל, לפי סדר יורד, של:

(1) תקני דיווח כספי בינלאומיים;

(2) גופי תקינה אחרים, שלהם מסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות, כגון תקינה אמריקאית ותקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות, אם הישות היא ישות קטנה או בינונית כהגדרתה בתקן האמור;

(3) ספרות מקצועית-חשבונאית אחרת.

### **בחירת מדיניות חשבונאית ושינוי במדיניות חשבונאית**

ד. התקן אינו דורש ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לתקני חשבונאות, אם השפעת יישומה אינה מהותית.

ה. תקן זה קובע כי ישות בוחרת ומיישמת בעקביות את המדיניות החשבונאית שלה בקשר לעסקאות דומות, אירועים דומים ומצבים דומים, אלא אם כן תקן חשבונאות או הבהרה דורשים מפורשות או מאפשרים חלוקה לקבוצות של פריטים, שלגביהם מדיניות שאינה אחידה עשויה להיות נאותה.

ו. תקן זה קובע כי ישות יכולה לשנות מדיניות חשבונאית רק אם:

(1) השינוי נדרש בתקן חשבונאות או בהבהרה, או

(2) השינוי מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים מסוימים על המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות.

ז. תקן זה קובע כי שינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מישום לראשונה של תקן חשבונאות או הבהרה יטופל בהתאם להוראות המעבר הספציפיות, אם קיימות, בפרסומים אלה. שינוי במדיניות חשבונאית, הנובע מישום לראשונה של תקן חשבונאות או הבהרה, שאין בהם הוראות מעבר ספציפיות, או שינוי יזום במדיניות חשבונאית יטופל בדרך של ישום למפרע.

ח. תקן זה מבטל את תקן חשבונאות מספר 6, גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם. סעיף 31 לתקן זה קובע כי ישות שטרם יישמה תקן חשבונאות חדש או הבהרה חדשה אשר פורסמו, אך טרם נכנסו לתוקף, ואשר חזויה להיות להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, תיתן גילוי לעובדה זו וכן למידע ידוע או ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית, שתהיה ליישום תקן החשבונאות החדש או ההבהרה החדשה על הדוחות הכספיים של הישות בתקופה של הישום לראשונה. סעיף 32 לתקן זה מפרט את דרישות הגילוי שעל הישות לשקול.

### **שינוי אומדן חשבונאי**

ט. תקן זה קובע כי ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי תוכר בדרך של מכאן ולהבא על ידי הכללתה ברווח או בהפסד בתקופת השינוי, אם השינוי משפיע על תקופה זו בלבד, או בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות, אם השינוי ישפיע גם עליהן. אם שינוי באומדן חשבונאי מביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט בהון העצמי, השינוי באומדן החשבונאי יוכר בתקופת השינוי על-ידי התאמת הערך בספרים של הנכס, ההתחייבות או הפריט בהון העצמי.

## תיקון טעות בתקופת דיווח קודמת

י. תקן זה מגדיר טעויות בתקופת דיווח קודמת וקובע כי דוחות כספיים אינם ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אם הם כוללים טעויות מהותיות וכן טעויות לא מהותיות שבוצעו במכוון על מנת להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות.

יא. תקן זה קובע כי ישות תתקן טעות מהותית של תקופה קודמת, בדרך של הצגה מחדש בדוחות הכספיים הראשוניים, שאושרו לפרסום לאחר גילוייה, על ידי הצגה מחדש של מספרי השוואה, לרבות יתרות הפתיחה של הנכסים, ההתחייבויות וההון העצמי לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת, אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת או את ההשפעה המצטברת של הטעות.

## גילוי

יב. התקן כולל דרישות גילוי לשינוי במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ולטעויות.

## חוסר מעשיות

יג. תקן זה פוטר ישויות מישום למפרע של מדיניות חשבונאית חדשה ומהצגה מחדש של מידע השוואתי בגין תיקון טעויות בתקופה קודמת, אם אין זה מעשי. התקן כולל הגדרה לחוסר מעשיות.

## תחילה

יד. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחר מכן.

## ביטול פרסומים

טו. התקן מבטל את גילוי דעת 26 של לשכת רואי חשבון, התקנים של הוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (IASB) (יאס"ק) ואת תקן חשבונאות מספר 6, גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.

## מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הקריטריונים לבחירה ושינוי של מדיניות חשבונאית, ולקבוע את הטיפול החשבונאי והגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ותיקוני טעויות. תקן זה נועד לשפר את הרלוונטיות והמהימנות של הדוחות הכספיים של ישות ואת יכולת ההשוואה שלהם על פני זמן וביחס לדוחות כספיים של ישויות אחרות.
2. דרישות הגילוי לגבי מדיניות חשבונאית, למעט דרישות הגילוי לשינויים במדיניות חשבונאית, מפורטות בתקן חשבונאות מספר 34 *הצגה של דוחות כספיים*.

## תחולה

3. תקן זה ייושם בבחירה ובישום של מדיניות חשבונאית, ובטיפול החשבונאי בשינויים במדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים ותיקונים של טעויות בתקופת דיווח קודמת.
4. הטיפול החשבונאי והגילוי הנדרש בגין השפעות מס של תיקוני טעויות בתקופת דיווח קודמת ותיאומים למפרע שנעשו בשל ישום שינויים במדיניות חשבונאית, יעשו בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 19 *מסים על ההכנסה*.

## הגדרות

5. להלן מונחים, המשמשים בתקן זה, ומשמעותם:  
**מדיניות חשבונאית** היא מכלול העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והפרקטיקות המסוימים, אשר מיושמים על ידי ישות, בהכנת דוחות כספיים ובהצגתם.  
**שינוי באומדן חשבונאי** הוא תיאום הערך בספרים של נכס או התחייבות, או של סכום הצריכה התקופתית של נכס, הנובעת מהערכה של מצבם הנוכחי של נכסים והתחייבויות וההטבות והמחוייבויות העתידיות החזויות הקשורות בהם. שינויים באומדנים חשבונאיים נובעים ממידע חדש או התפתחויות חדשות, ולפיכך אינם מהווים תיקונים של טעויות.

### תקני חשבונאות הם:

- (א) תקני חשבונאות שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - המוסד לתקינה),
- (ב) גילויי דעת שפורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בנושאי חשבונאות ודיווח כספי,
- (ג) הבהרות שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, וכן
- (ד) הבהרות שפורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בנושאי חשבונאות ודיווח כספי.

**מהותי** - השמטות או הצגות מוטעות של פריטים הן מהותיות אם הן יכולות, יחד או כל אחת בנפרד, להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים, המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה בגודל ובמהות של ההשמטה או ההצגה המוטעית בהתחשב

\* במקרים בהם מבוצעים ישום למפרע או הצגה מחדש, יחושבו השלכות המסים על פי שיעורי המס שהיו בתוקף באותה תקופה, אשר לגביה מבוצעים ישום למפרע או הצגה מחדש.

במכלול הנסיבות. גודלו או מהותו של הפריט, או שילוב שלהם, עשוי להיות הגורם המכריע.

טעויות בתקופת דיווח קודמת הן השמטות מדוחות כספיים או הצגות מוטעות בדוחות כספיים של ישות לתקופות קודמות, אחת או יותר, הנובעות מכשל בשימוש, או משימוש לא נאות, במידע מהימן אשר:

(1) היה זמין במועד שבו הדוחות הכספיים לאותן תקופות אושרו לפרסום; וכן

(2) ניתן היה לצפות באופן סביר שהוא יושג ויובא בחשבון בהכנת אותם דוחות כספיים והצגתם.

טעויות אלה כוללות את השפעתן של טעויות מתמטיות, טעויות בישום מדיניות חשבונאית, השמטות ופרשנויות מוטעות של עובדות, ותרמיות.

ישום למפרע הוא ישום של מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים, כאילו יושמה מדיניות זו מאז ומעולם.

הצגה מחדש היא תיקון, בשל טעות בתקופה קודמת, של ההכרה, המדידה, או הגילוי של סכומים של רכיבי הדוחות הכספיים, כאילו לא ארעה מעולם טעות בתקופה קודמת.

לא מעשי- ישום דרישה אינו מעשי כאשר הישות אינה מסוגלת ליישמה, לאחר עשיית 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 הישום למפרע או ההצגה מחדש אינן ניתנות לקביעה;

(ב) לצורך הישום למפרע או ההצגה מחדש דרושות הנחות לגבי כוונות ההנהלה באותה תקופה; או

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

(i) מספק ראיה לנסיבות שהיו קיימות באותו מועד (באותם מועדים) בו נדרש היה להכיר, למדוד או לתת גילוי לאותם סכומים; וכן

(ii) היה אמור להיות זמין (available) במועד שבו הדוחות הכספיים לאותה תקופה אושרו לפרסום.

ישום מכאן ולהבא של שינוי במדיניות חשבונאית ושל הכרה בהשפעה של שינוי באומדן חשבונאי הוא, בהתאמה:

(א) ישום המדיניות החשבונאית החדשה לגבי עסקאות, אירועים ומצבים אחרים, המתרחשים לאחר מועד שינוי המדיניות; וכן

(ב) הכרה בהשפעה של שינוי באומדן החשבונאי בתקופה הנוכחית ובתקופות עתידיות, המושפעות מהשינוי.

6. הערכה אם השמטה או הצגה מוטעית עשויות להשפיע על החלטות כלכליות של המשתמשים בדוחות הכספיים, ולפיכך להיחשב כמהותיות, דורשת שיקול דעת באשר למאפיינים של אותם משתמשים. במסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם נקבע בסעיף 25 כי "ההנחה היא שהמשתמשים הם בעלי ידע סביר לגבי פעילויות עסקיות

וכלכליות ובחשבונאות וכי הם מוכנים ללמוד את המידע בקפידה ראויה. " לפיכך, ההערכה צריכה להביא בחשבון כיצד משתמשים בעלי מאפיינים אלה, עשויים באופן סביר, להיות מושפעים בעת קבלת החלטות כלכליות.

## מדיניות חשבונאית

### בחירה וישום של מדיניות חשבונאית

7. כאשר תקן חשבונאות חל ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, המדיניות החשבונאית, המיושמת לאותו פריט צריכה להיקבע על ידי יישום אותו תקן חשבונאות.
8. תקני חשבונאות מפרטים מדיניות חשבונאית, שהוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הגיעה למסקנה, שיישומה יביא לפרסום דוחות כספיים, הכוללים מידע רלוונטי ומהימן בקשר לעסקאות, לאירועים ולמצבים אחרים, אליהם הם מתייחסים. לא קיימת דרישה לישום מדיניות חשבונאית זו, כאשר השפעת יישומה אינה מהותית. אולם, אין זה נאות לבצע או לא לתקן, סטיות לא מהותיות מתקני חשבונאות במטרה להציג באופן מסוים את המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות.
9. תקני חשבונאות מלווים בהנחיות כדי לסייע לישויות ליישם את הדרישות שלהם. בכל ההנחיות האלה, מצוין אם הן מהוות חלק בלתי נפרד מתקני חשבונאות. הנחיות המהוות חלק בלתי נפרד מתקני חשבונאות הן מחייבות. הנחיות שאינן מהוות חלק בלתי נפרד מתקני חשבונאות אינן כוללות דרישות מחייבות לדוחות הכספיים.
10. בהעדר תקן חשבונאות, החל ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, על הישות לבחון אם נהוג כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת) לגבי העסקה, הארוע או המצב האחרים. אם נהוג כלל חשבונאי מקובל כאמור המדיניות החשבונאית המיושמת לאותו פריט צריכה להיקבע על ידי יישום אותו כלל חשבונאי.
11. בהעדר תקן חשבונאות וכלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת), החלים ספציפית על עסקה, ארוע או מצב אחרים, על הישות להפעיל את שיקול דעתה בפיתוח יישום מדיניות חשבונאית, שיישומה יביא למידע:
- (א) רלוונטי לצורכי קבלת החלטות כלכליות של המשתמשים; וכן
- (ב) מהימן, בכך שהדוחות הכספיים:
- (i) מציגים נאמנה את המצב הכספי, תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של הישות;
- (ii) משקפים את המהות הכלכלית של עסקאות, אירועים ומצבים אחרים, ולא את צורתם המשפטית גרידא;
- (iii) נייטרליים, כלומר חופשיים מהטיות;
- (iv) זהירים; וכן
- (v) שלמים מכל הבחינות המהותיות.
12. בהפעלת שיקול הדעת, כאמור בסעיף 11 לעיל, הישות תתחשב ותשקול את הישימות של המקורות הבאים, לפי סדר יורד:
- (א) הדרישות בתקני חשבונאות, הדנים בנושאים דומים וקשורים; וכן



- (ב) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסה והוצאות שנקבעו במסגרת המושגית.
13. כמו כן, יכולה הישות גם להביא בחשבון פרסומים עדכניים, אם הם אינם עומדים בסתירה למקורות בסעיף 12 לעיל, לפי סדר יורד, של:

(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ב) גופי תקינה אחרים, שלהם מסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות כגון תקינה אמריקאית ותקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות, אם הישות היא ישות קטנה או בינונית כהגדרתה בתקן האמור; וכן

(ג) ספרות מקצועית-חשבונאית אחרת.

### עקביות במדיניות חשבונאית

14. ישות תבחר מדיניות חשבונאית ותיישמה בעקביות על עסקאות דומות, אירועים ומצבים אחרים דומים, אלא אם כן תקן חשבונאות דורש מפורשות או מאפשר סיווג לקבוצות של פריטים, שלגביהם עשויה להיות נאותה מדיניות חשבונאית שאינה אחידה. אם תקן חשבונאות דורש או מאפשר סיווג כזה לקבוצות של פריטים, מדיניות חשבונאית נאותה תיבחר ותישם בעקביות לכל קבוצה.

### שינויים במדיניות חשבונאית

15. ישות תשנה מדיניות חשבונאית, רק אם השינוי:

(א) נדרש בתקן חשבונאות; או

(ב) מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים אחרים על המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות.

16. למשתמשים בדוחות הכספיים צריכה להיות היכולת להשוות את הדוחות הכספיים של הישות על פני זמן, על מנת לזהות מגמות במצב הכספי, בתוצאות הפעולות ובתזרימי המזומנים שלה. לכן, אותה מדיניות חשבונאית מיושמת בכל תקופה ומתקופה אחת לתקופה העוקבת, אלא אם כן שינוי במדיניות חשבונאית עומד באחד מהקריטריונים המפורטים בסעיף 15.

17. המקרים, המפורטים להלן, אינם מהווים שינויים במדיניות חשבונאית:

(א) ישום מדיניות חשבונאית לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר שונים במהותם מאלה שהתרחשו בעבר; וכן

(ב) ישום מדיניות חשבונאית חדשה לעסקאות, לאירועים או למצבים אחרים, אשר לא התרחשו בעבר, או שהיו לא מהותיים.

18. ישום לראשונה של מדיניות להעריך מחדש נכסים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 *דכוש קבוע* או בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30 *נכסים בלתי מוחשיים* הוא שינוי במדיניות חשבונאית שיטופל כהערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27 או תקן חשבונאות מספר 30, ולא בהתאם להוראות תקן זה.

19. סעיפים 20-32 אינם חלים על שינוי מדיניות חשבונאית, המתואר בסעיף 18.

## ישום שינויים במדיניות חשבונאית

20. בכפוף לסעיף 24:

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

(ב) כאשר ישות משנה מדיניות חשבונאית, בעת ישום לראשונה של תקן חשבונאות, אשר אינו כולל הוראות מעבר ספציפיות החלות על שינוי זה, או משנה באופן יזום מדיניות חשבונאית, על הישות ליישם את השינוי בדרך של ישום למפרע.

21. לצורך תקן זה, אימוץ מוקדם של תקן חשבונאות אינו מהווה שינוי יזום במדיניות חשבונאית.

22. בהעדר תקן חשבונאות, החל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחרים, הישות יכולה, בהתאם לסעיף 13, ליישם מדיניות חשבונאית מהפרסומים העדכניים של תקני דיווח כספי בינלאומיים וגופי תקינה אחרים, אשר משתמשים במסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות. אם בעקבות עדכון של פרסום כאמור, הישות בוחרת לשנות את המדיניות החשבונאית, שינוי זה יטופל כשינוי יזום במדיניות חשבונאית וינתן גילוי בהתאם.

### ישום למפרע

23. בכפוף לסעיף 24, כאשר שינוי במדיניות חשבונאית מיושם למפרע בהתאם לסעיף 20(א) או (ב), הישות תתאים את יתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון העצמי, שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת ואת מספרי השוואה האחרים, שניתן להם גילוי, לכל תקופה קודמת מוצגת, כאילו המדיניות החשבונאית החדשה יושמה מאז ומעולם.

### מגבלות בישום למפרע

24. שינוי במדיניות חשבונאית ייושם למפרע, כאשר ישום למפרע נדרש על פי סעיף 20(א) או (ב), אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת, או את ההשפעה המצטברת של השינוי.

25. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת בשל שינוי במדיניות חשבונאית על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות לתחילת התקופה המוקדמת ביותר, אשר לגביה ישום למפרע הוא מעשי, אשר עשויה להיות גם התקופה הנוכחית, ותבצע תיאום מקביל ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון העצמי, שהושפע מהשינוי, לתקופה זו.

26. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת לתחילת התקופה הנוכחית, של ישום מדיניות חשבונאית חדשה לגבי כל התקופות הקודמות, הישות תתאים את המידע ההשוואתי, על מנת שתיושם המדיניות החשבונאית החדשה בדרך של מכאן ולהבא מהתאריך המוקדם ביותר, בו זה מעשי.

27. כאשר ישות מיישמת למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, המדיניות החשבונאית החדשה תיושם על מידע השוואתי לתקופות קודמות, מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. ישום למפרע לתקופה 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 לתקופה זו. התיאום בגין תקופות, הקודמות לאלה המוצגות בדוחות הכספיים, יבוצע ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון העצמי שהושפע מהשינוי, לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת. בדרך כלל, התיאום יבוצע ליתרת העודפים. אולם, התיאום יכול להיעשות גם למרכיב אחר בהון העצמי (לדוגמה, על מנת לציית לתקן חשבונאות). כל מידע אחר לגבי תקופות קודמות, כגון תמצית היסטורית של מידע כספי, אף הוא יותאם מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי.

28. כאשר אין זה מעשי לישות ליישם למפרע מדיניות חשבונאית חדשה, מפני שאינה יכולה לקבוע את ההשפעה המצטברת של ישום המדיניות לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 26, תיישם את המדיניות החדשה בדרך של מכאן ולהבא מתחילת התקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי. בהתאם, הישות מתעלמת מחלק התיאום המצטבר המתייחס לנכסים, התחייבויות והון עצמי, שנצבר לפני מועד זה. לישות מותר לבצע שינוי מדיניות חשבונאית גם אם אין זה מעשי ליישם את המדיניות בדרך של מכאן ולהבא לאף תקופה קודמת.

### גילוי

29. כאשר לישום לראשונה של תקן חשבונאות, קיימת השפעה על התקופה הנוכחית או על תקופה קודמת כלשהי, או שאמורה להיות השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות השפעה על תקופות עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלהלן:

(א) שם תקן החשבונאות;

(ב) העובדה שהשינוי במדיניות החשבונאית מבוצע בהתאם להוראות המעבר, במידה ורלוונטי;

(ג) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;

(ד) תיאור הוראות המעבר, במידה ומתאים;

(ה) סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שמעשי לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהישום;

(ו) סכום התיאום, המתייחס לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, במידה שמעשי; וכן

(ז) אם ישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, כנדרש בהתאם לסעיף 20(א) או (ב), אינו מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי השינוי במדיניות החשבונאית יושם.

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

30. כאשר לשינוי יזום במדיניות חשבונאית השפעה על התקופה הנוכחית או על תקופה קודמת כלשהי, או שאמורה להיות השפעה כזו, אלא שאין זה מעשי לקבוע את סכום התיאום, או שעשויה להיות השפעה בתקופות עתידיות, על הישות לתת גילוי כדלהלן:

(א) מהות השינוי במדיניות החשבונאית;

(ב) הסיבות מדוע ישום המדיניות החשבונאית החדשה מספק מידע מהימן ויותר רלוונטי;

(ג) סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שמעשי לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהישום;

(ד) סכום התיאום, המתייחס לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות, במידה שמעשי; וכן

(ה) אם ישום למפרע לתקופה קודמת מסוימת או לתקופות הקודמות לתקופות המוצגות אינו מעשי, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי השינוי במדיניות החשבונאית יושם.

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

31. במקרה שהישות טרם יישמה תקן חשבונאות חדש, אשר פורסם, אך טרם נכנס לתוקף, ואשר חזויה להיות לו השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של הישות, על הישות לתת גילוי:

(א) לעובדה זו; וכן

(ב) למידע ידוע או למידע ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית, שתהיה ליטום תקן החשבונאות החדש על הדוחות הכספיים של הישות בתקופה של היטום לראשונה.

32. לצורך ציות לסעיף 31, על הישות לשקול מתן גילוי כדלהלן:

(א) שם תקן החשבונאות;

(ב) מהות השינוי או השינויים שיחולו במדיניות החשבונאית;

(ג) המועד בו נדרש יטום תקן החשבונאות;

(ד) מועד האימוץ לראשונה המתוכנן של תקן החשבונאות על-ידי הישות; וכן

(ה) גילוי לגבי ההשפעה החזויה של האימוץ לראשונה של תקן החשבונאות על הדוחות הכספיים.

### שינויים באומדנים חשבונאיים

33. כתוצאה מאי וודאויות, הטבעות בפעילויות עסקיות, פריטים רבים בדוחות הכספיים אינם ניתנים למדידה במדויק, אלא לאמידה בלבד. אמידה כרוכה בשיקול דעת, המבוסס על מידע מהימן ועדכני (latest available). לדוגמה, אומדנים עשויים להידרש בגין:

(א) חובות רעים;

(ב) התיישנות מלאי;

(ג) השווי ההוגן של נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות;

(ד) אורך חיים שימושיים או דפוס צריכה חזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות, הגלומות בנכסים בני פחת; וכן

(ה) מחויבויות בגין אחריות.

34. השימוש באומדנים סבירים הוא חלק חיוני בהכנת הדוחות הכספיים ואינו פוגע במהימנותם.

35. אומדן מצריך עדכון אם חלו שינויים בנסיבות, עליהן הוא מבוסס, או כתוצאה ממידע חדש או ניסיון שנצבר. עדכון אומדן מטבעו אינו מתייחס לתקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות.

36. שינוי בבסיס המדידה שיושם הוא שינוי במדיניות חשבונאית ואינו שינוי באומדן חשבונאי. במקרים בהם קשה להבחין בין שינוי במדיניות חשבונאית לבין שינוי באומדן חשבונאי, השינוי מטופל כשינוי באומדן חשבונאי.

37. ההשפעה של שינוי באומדן חשבונאי תוכר בדרך של מכאן ולהבא, על ידי הכללתה ברווח או הפסד:

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

(ב) בתקופת השינוי ובתקופות עתידיות, אם השינוי ישפיע גם עליהן.

38. במידה ששינוי באומדן חשבונאי מביא לשינויים בנכסים ובהתחייבויות או מתייחס לפריט בהון העצמי, השינוי באומדן החשבונאי יוכר בתקופת השינוי על-ידי תיאום הערך בספרים של הנכס המתייחס, ההתחייבות המתייחסת או הפריט בהון העצמי המתייחס.

39. הכרה בהשפעת השינוי באומדן חשבונאי בדרך של מכאן ולהבא משמעה שהשינוי מיושם בעסקאות, אירועים ומצבים אחרים ממועד השינוי באומדן. שינוי באומדן חשבונאי עשוי להשפיע על הרווח או על ההפסד בתקופה הנוכחית בלבד, או על הרווח או על ההפסד הן בתקופה הנוכחית והן בתקופות עתידיות. לדוגמה, שינוי באומדן סכום החובות הרעים משפיע על הרווח או ההפסד בתקופה הנוכחית בלבד, ולכן מוכר בתקופה הנוכחית. אולם, שינוי באומדן אורך החיים השימושיים או דפוס הצריכה החזוי של ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס בר פחת, משפיע על הוצאות הפחת בתקופה הנוכחית ובכל תקופה עתידית במשך יתרת אורך החיים השימושיים של הנכס. בשני המקרים, השפעת השינוי המתייחסת לתקופה הנוכחית מוכרת כהכנסה או כהוצאה בתקופה הנוכחית. ההשפעה, אם בכלל, על תקופות עתידיות מוכרת כהכנסה או כהוצאה באותן תקופות עתידיות.

## גילוי

40. ישות תיתן גילוי למהות ולסכום השינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה בתקופה הנוכחית.

## טעויות

41. טעויות יכולות להיות בהקשר של הכרה, מדידה, הצגה או גילוי של רכיבים של הדוחות הכספיים. דוחות כספיים אינם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), אם הם כוללים: (1) טעויות מהותיות, או (2) טעויות לא מהותיות, שבוצעו במכוון על מנת להשיג הצגה מסוימת של המצב הכספי, תוצאות הפעולות או תזרימי המזומנים של הישות. טעויות פוטנציאליות של התקופה הנוכחית שמתגלות באותה תקופה, מתוקנות לפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום. אולם, לעיתים, טעויות מהותיות אינן מתגלות, אלא בתקופה עוקבת, ואז הן מתוקנות במידע ההשוואתי המוצג בדוחות הכספיים של התקופה העוקבת (ראה סעיפים 42-47).

42. בכפוף לסעיף 43, ישות תתקן טעויות מהותיות של תקופה קודמת, בדרך של הצגה מחדש בדוחות הכספיים הראשונים, שאושרו לפרסום לאחר גילויין, על ידי:

(א) הצגה מחדש של מספרי השוואה לתקופה קודמת מוצגת שבה (תקופות קודמות מוצגות שבהן) ארעה הטעות;

(ב) אם הטעות ארעה לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, הצגה מחדש של יתרות הפתיחה של הנכסים, ההתחייבויות וההון העצמי לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

## מגבלות בהצגה מחדש

43. טעות של תקופה קודמת תתוקן בדרך של הצגה מחדש, אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת או את ההשפעה המצטברת של הטעות.

44. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת של טעות על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תציג מחדש את יתרות הפתיחה של הנכסים, ההתחייבויות וההון העצמי לתקופה המוקדמת ביותר, אשר לגביה הצגה מחדש היא מעשית (אשר עשויה להיות התקופה הנוכחית).

45. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת של טעות לתחילת התקופה הנוכחית, בגין כל התקופות הקודמות, הישות תציג מחדש את המידע השוואתי, על מנת לתקן את הטעות, בדרך של מכאן ולהבא, מהתאריך המוקדם ביותר בו זה מעשי.

46. תיקון טעות של תקופה קודמת לא ייכלל ברווח או הפסד לתקופה שבה התגלתה הטעות. מידע מוצג כלשהו לגבי תקופות קודמות, לרבות תמצית היסטורית של מידע כספי, יוצג מחדש מהתקופה המוקדמת ביותר שזה מעשי.

47. כאשר אין זה מעשי לקבוע את סכום הטעות (לדוגמה, טעות בישום מדיניות חשבונאית) לכל התקופות הקודמות, הישות, בהתאם לסעיף 45, תציג מחדש את המידע השוואתי בדרך של מכאן ולהבא מהתאריך המוקדם ביותר בו זה מעשי. בהתאם, הישות מתעלמת מחלק ההצגה מחדש המצטברת של נכסים, התחייבויות והון עצמי, שנבע לפני מועד זה.

48. תיקונים של טעויות נבדלים משינויים באומדנים חשבונאיים. אומדנים חשבונאיים מהווים מטבעם קירובים, אשר יש צורך לעדכןם, כאשר מתקבל מידע נוסף. למשל, רווח או הפסד שהוכר כתוצאה מהתבררותה של תלויה, אינו מהווה תיקון טעות.

### **גילוי בגין טעויות בתקופה קודמת**

49. בעת ישום סעיף 42, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) מהות הטעות בתקופה קודמת;
- (ב) סכום התיקון בגין כל תקופה קודמת שמוצגת, במידה שזה מעשי לכל סעיף בדוחות הכספיים, המושפע מהישום;
- (ג) סכום התיקון לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; וכן
- (ד) אם הצגה מחדש לתקופה קודמת מסוימת אינה מעשית, הנסיבות אשר הובילו לקיומו של מצב זה ותיאור כיצד וממתי הטעות תוקנה.

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

### **חוסר מעשיות של ישום למפרע ושל הצגה מחדש**

50. אין להשתמש במידע שנחשף בתקופה הנוכחית והשלכתו לגבי תקופה קודמת (hindsight) כאשר מיושמת מדיניות חשבונאית חדשה לתקופה קודמת או מתוקנים סכומים של תקופה קודמת, הן לגבי הנחות לגבי כוונות ההנהלה בתקופה קודמת או אומדן של הסכומים שהוכרו, שנמדדו או שניתן להם גילוי בתקופה קודמת. העובדה שאומדנים מהותיים נדרשים, לעיתים קרובות, כאשר המידע השוואתי מוצג לתקופות קודמות, אינה מונעת תיאום מהימן או תיקון מהימן של המידע השוואתי.

### **מועד תחילה**

51. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2014, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

## ביטול פרסומים אחרים

52. תקן זה מחליף את גילוי דעת 26 של לשכת רואי חשבון, התקנים של הוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (IASB) (יאס"ק).
53. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 6, גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.

## שינויים בתקני חשבונאות אחרים

54. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 11, דיווח מגזרי:
- (א) בסוף הרישא של סעיף 78 במקום נקודותיים תבוא נקודה. מספור סעיף 78(א) יבוטל. סעיף 78(ב) יושמט.
- (ב) יוסף סעיף 84 כלהלן: "תקן חשבונאות מספר 35, שפורסם בחודש ספטמבר 2013, תיקן את סעיף 78. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 35 לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו."
55. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 14 דיווח כספי לתקופות ביניים:
- (א) בסעיף 17(ז) לתקן יש להחליף את המילים "טעויות יסודיות" במילה "טעויות".
- (ב) בסעיף 24 לתקן (לאחר תיקונו על ידי תקן חשבונאות מספר 34) יש להחליף את המילים "וכללי חשבונאות מקובלים מחייבים גילוי נפרד של שינויים באומדנים חשבונאיים, טעויות יסודיות, ושינויים במדיניות חשבונאית, אך, בדרך כלל, אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות." במילים "ותקן חשבונאות מספר 35 דורש גילוי לשינויים באומדנים חשבונאיים, טעויות ושינויים במדיניות חשבונאית. שני התקנים אינם כוללים הנחיות כמותיות באשר למהותיות."
- (ג) בסעיף 25 לתקן יש להשמיט את המילה "יסודיות".
- (ד) סעיף 43 לתקן יוחלף כלהלן: "שינוי במדיניות חשבונאית, למעט שינוי כאמור שלגביו נקבעו הוראות מוגדרות לגבי אופן המעבר בתקן חשבונאות חדש יטופל על ידי:
- (א) הצגה מחדש של הדוחות הכספיים לתקופות הביניים הקודמות של שנת הכספים השוטפת ושל תקופות הביניים להשוואה של שנות כספים קודמות, אשר יוצגו מחדש בדוחות הכספיים השנתיים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35; או
- (ב) כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעה מצטברת לתחילת שנת הכספים של יישום מדיניות חשבונאית חדשה לכל התקופות הקודמות, תיאום הדוחות הכספיים של תקופות הביניים הקודמות של שנת הכספים השוטפת, ושל תקופות הביניים להשוואה של שנות כספים קודמות כדי ליישם את המדיניות החשבונאית החדשה מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שלגביו הדבר מעשי."
- (ה) סעיף 44 לתקן יוחלף בנוסח הבא: "אחת המטרות של הכלל הקודם היא להבטיח שמדיניות חשבונאית אחת מיושמת לסוג מסוים של עסקאות במהלך שנת כספים שלמה. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 שינוי במדיניות חשבונאית משתקף על ידי יישום למפרע, עם הצגה מחדש של נתונים כספיים לתקופות קודמות לאחור ככל

שהדבר מעשי. אולם, כאשר אין זה מעשי לקבוע את הסכום המצטבר של התיאום המתייחס לשנות כספים קודמות, אז לפי תקן חשבוונאות מספר 35 המדיניות החדשה מיושמת מכאן ולהבא מהמועד המוקדם ביותר שלגביו הדבר מעשי. ההשפעה של הכלל בסעיף 43 היא לדרוש שבמהלך שנת הדיווח השוטפת, כל שינוי במדיניות חשבוונאית, מיושם למפרע או, במידה ואין זה מעשי, השינוי מיושם מכאן ולהבא, לא יאוחר מתחילת שנת הכספים."

(ו) יוסף סעיף 46 כלהלן: "תקן חשבוונאות מספר 35, שפורסם בחודש ספטמבר 2013, תיקן את סעיפים 17(ז), 24, 25, 43, ו-44א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 35 לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו."

56. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 19, מסים על ההכנסה :

(א) בסעיף 77 ובסעיף 20 לנספח ד' לתקן יש להחליף את הסוגריים "(כגון, חלק הישות ברווחי חברה מוחזקת, תוצאות פעילות מופסקת והשפעה מצטברת של שינוי שיטה חשבוונאית)" בסוגריים הבאים: "(כגון חלק הישות ברווחי חברה מוחזקת ותוצאות פעילות מופסקת)".

(ב) סעיף 80(ח) לתקן יוחלף בנוסח הבא: "סכום הוצאות מסים (הכנסות מסים), המתייחס לשינויים במדיניות חשבוונאית ולטעויות אשר נכללו ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 35, מאחר שלא ניתן לבצע יישום למפרע או הצגה מחדש."

57. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 21, רווח למניה :

(א) בסעיף יג למבוא ובסעיף 68 לתקן יש להשמיט את המילים "ו/או השפעה מצטברת של שינוי במדיניות חשבוונאית" וכן את המילים "ו/או את סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה של השפעה מצטברת של שינוי במדיניות חשבוונאית".

(ב) בסעיף 42 לתקן יש להשמיט את המילים "ו/או השפעה מצטברת של שינוי במדיניות חשבוונאית"

58. סעיף 2.12.7 לגילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון דוחות כספיים מאוחדים יושמט.

59. ההפניות ל"כללי חשבוונאות מקובלים" יוחלפו בהפניות ל"תקן חשבוונאות מספר 35, מדיניות חשבוונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות" בתקני החשבוונאות הבאים :

(א) סעיפים 51, 61 ו-76 בתקן חשבוונאות מספר 27, רכוש קבוע.

(ב) סעיף 27 בתקן חשבוונאות מספר 14, דיווח כספי לתקופות ביניים.

(ג) סעיפים 102, 104, 109 ו-121 בתקן חשבוונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים.

(ד) סעיף 31 בתקן חשבוונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה.



## 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 דוייטשמן

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