

דיווח כספי וכללי חשבונאות על ידי מלכ"רים

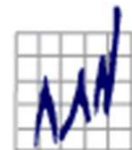
הצעה לתקן חשבונאות מספר 40

רו"ח שרון מימון צדיק
המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

אפריל 2019

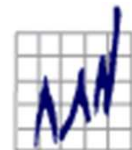
הנושאים שנסקור בהרצאה

- ▶ הסיבות לפרסום התקן
- ▶ תהליך התקינה
- ▶ מועד תחילה והוראות מעבר
- ▶ שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69 על
תיקוניו



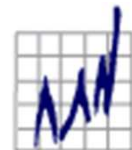
הסיבות לפרסום התקן

- ▶ גילוי דעת מספר 69 תוקן פעמים רבות מאז פרסומו (תקן חשבוונאות מספר 5, תקן חשבוונאות מספר 9, תקן חשבוונאות מספר 36 ושיפור תקנים קיימים – 2017(א)).
- ▶ גילוי דעת מספר 69 אינו ערוך במתכונת המקובלת כיום לתקני חשבוונאות (הוראות ודברי הסבר).
- ▶ גילוי דעת מספר 69 כולל סעיפים שאינם רלוונטיים עוד (לדוג' דוחות כספיים מותאמים לאינפלציה).



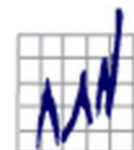
תהליך התקינה

- ▶ ההצעה לתקן נמצאת בשלבי דיון אחרונים לפני פרסומה לציבור ותפורסם לציבור בתקופה הקרובה באתר האינטרנט של המוסד לתקינה www.iasb.org.il.
- ▶ ייערך שימוע ציבורי להצעה לתקן. ניתן גם להגיש הערות בכתב.
- ▶ בסוף תקופת ההערות (תקופה של 3 חודשים), הוועדה המקצועית תקיים דיון בכל ההערות ותגבש את התקן הסופי, אשר יפורסם באתר האינטרנט של המוסד לתקינה.



מועד תחילה והוראות מעבר

- ▶ תקן חשבונאות מספר 40 צפוי לחול החל מ- 1.1.2020.
- ▶ הוועדה המקצועית מעודדת יישום מוקדם.
- ▶ נדרשת הצגה מחדש בגין הוראות ההצגה בלבד.
- ▶ הוראות המדידה של התקן ייושמו באופן של מכאן ולהבא.



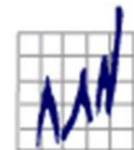
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

▶ רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה.

▶ ביטול ההבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה.

▶ הוספת הוראות מתקן חשבונאות מספר 34, שאינו חל על מלכ"רים.

▶ תיקונים שונים.



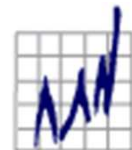
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – ג"ד 69

▶ ג"ד 69 קבע כי רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה (והתמורה ממנו איננה מוגבלת) יוכר כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת לנכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע.

▶ ג"ד 69 יוצר עיוות שכן תרומות שהתקבלו במזומנים מוכרות כהכנסות בדוח על פעילויות ואילו תרומות שהתקבלו ברכוש קבוע אינן מוכרות כהכנסות בדוח על הפעילויות.

▶ עיוות נוסף שנוצר כתוצאה מכך הוא שבגין אותו רכוש קבוע מוכרות הוצאות פחת.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

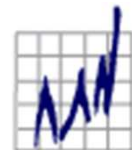
רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה - הצעה לתקן 40

טרם גובש סופית

▶ רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה (והתמורה ממנו איננה מוגבלת) יוכר כתוספת לרכוש הקבוע.

▶ נכס שניתן למימוש מייד - התרומה מקבילה לתרומה במזמן ולכן התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות לפי השווי ההוגן של הרכוש הקבוע.

▶ ניקח דוגמה של נכס ששווי ההוגן 1,000 שאינו מוגבל. אורך חיי הנכס 10 שנים.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – ללא כל הגבלה

הצעה לתקן חשבונאות 40 – לא
סופי

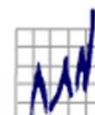
דוח על הפעילויות ▶

1,000	הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה
-	סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
<u>(100)</u>	הוצאות פחת (10 שנים)
<u>900</u>	הכנסות נטו לשנה

גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות ▶

-	הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה
-	סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
<u>(100)</u>	הוצאות פחת (10 שנים)
<u>(100)</u>	הכנסות (הוצאות) נטו לשנה

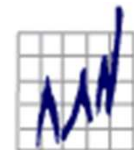


שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69 רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – הצעה לתקן 40

טרם גובש סופית

▶ נכס שהתקבל והתורם דרש מהמלכ"ר שימוש בו למשך תקופה מוגדרת – התרומה תוכר כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לפי השווי ההוגן של הרכוש הקבוע. לאורך התקופה המוגדרת, התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות (כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה).

▶ ניקח דוגמה של נכס ששווי ההוגן 2,000 והתורם דרש שימוש בנכס לתקופה של 5 שנים. אורך חיי הנכס 10 שנים.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – נדרש שימוש לתקופה מוגדרת – טרם גובש סופית

הצעה לתקן חשבונאות 40 – לא סופי

גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות

דוח על הפעילויות

הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה

-

הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה

-

סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים

400

סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים

-

(200)

הוצאות פחת

(200)

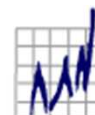
הוצאות פחת

200

הכנסות נטו לשנה

(200)

הכנסות (הוצאות) נטו לשנה



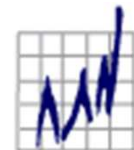
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – הצעה לתקן 40

טרם גובש סופית

▶ נכס שהתקבל ואשר:

- ✓ קיימת לגביו דרישה מפורשת או משתמעת של התורם להשתמש בנכס לאורך החיים השימושיים שלו, או
- ✓ קיים לגביו איסור מכירה או שקיימת מגבלה פרקטית על מכירתו (כגון נכס שנתרם לאוניברסיטה בשטח האוניברסיטה), או
- ✓ קיים נוהג של המלכ"ר להשתמש בנכסים כאלה לאורך החיים השימושיים שלהם



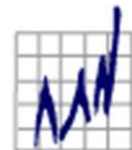
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – הצעה לתקן 40

טרם גובש סופית

▶ התרומה תוכר כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לפי השווי ההוגן של הרכוש הקבוע. התרומה תוכר כהכנסות על פני אורך החיים השימושיים שלו (כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה).

▶ ניקח דוגמה של נכס ששווי ההוגן 3,000 והתורם אסר על מכירתו. אורך חיי הנכס 10 שנים.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – נאסרה מכירת הנכס

הצעה לתקן חשבונאות 40 – לא
סופי

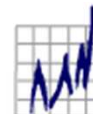
גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות

דוח על הפעילויות

-	הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה
300	סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
<u>(300)</u>	הוצאות פחת
=	הכנסות נטו לשנה

-	הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה
-	סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
<u>(300)</u>	הוצאות פחת
<u>(300)</u>	הכנסות (הוצאות) נטו לשנה

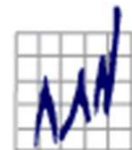


שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – הצעה לתקן 40

טרם גובש סופית

- ▶ מבחינת דוח על השינויים בנכסים נטו, נדרשת העברה במקביל להכרה בהכנסות מהתרומה ובמקביל להכרה בהוצאות הפחת.
- ▶ להלן מוצגים דוח על המצב הכספי, דוח על הפעילויות וכן דוח על השינויים בנכסים נטו שכוללים את 3 התרומות.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה – נאסרה מכירת הנכס

טרם גובש סופית

דוח על הפעילויות

דוח על המצב הכספי

		רכוש קבוע	
1,000	הכנסות מר"ק שהתקבל ללא תמורה	6,000	עלות
		<u>(600)</u>	פחת שנצבר
	סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים	<u>5,400</u>	
700		0	נכסים נטו לפעילויות
<u>(600)</u>	הוצאות פחת	1,100	נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
<u>1,100</u>	הכנסות נטו לשנה	<u>4,300</u>	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
		<u>5,400</u>	סה"כ נכסים נטו

שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה - הצעה לתקן 40

סך הכל	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה	נכסים נטו שאין לגביהם הגבלה		
		לשימוש לפעילויות	שהושקעו בנכסים קבועים	
-	-	-	-	יתרה ליום 1.1.2020
1,100	-	-	1,100	הכנסות נטו לשנה - כולל תרומה א
-	-	1,000	(1,000)	רכוש קבוע שהתקבל כתרומה (תרומה א)
5,000	5,000			רכוש קבוע מוגבל שהתקבל כתרומה - תרומות ב ו-ג
-	-	700	(700)	העברת סכומים שהושקעו בנכסים קבועים-תרומות ב ו-ג
(700)	(700)			סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
-	-	(600)	600	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
<u>5,400</u>	<u>4,300</u>	<u>1,100</u>	<u>600</u>	סה"כ

שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

ביטול ההבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה

▶ בשנת 2016 פרסם ה FASB תיקון לתקנים האמריקאים העוסקים במלכ"רים ולפיו בוטלה ההבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה.

▶ בעקבות תיקון זה, הוחלט לקבוע כי קיימות 2 קבוצות מנדטוריות של נכסים נטו:

✓ נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה

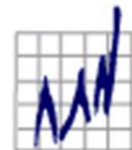
✓ נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

▶ כפי שהיה בעבר, מלכ"ר רשאי לפצל את הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ל- 3 קבוצות:

✓ נכסים נטו לשימוש לפעילויות

✓ נכסים נטו שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר

✓ נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים



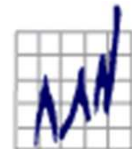
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

הוספת הוראות מתקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים

▶ תקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים לא חל על מלכ"רים.

▶ בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34 יש דרישה להצגת נכסים שוטפים ולא שוטפים ולהצגת התחייבויות שוטפות ולא שוטפות כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי, אלא אם כן הצגה על בסיס נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי.

▶ דרישה זו נוספה בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40 למלכ"רים.

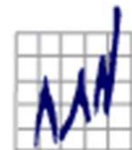


שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

הוספת הוראות מתקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים

▶ כמו כן, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34 יש דרישה להצגת ניתוח של ההוצאות לפי מאפיין הפעילות או לפי מהות ההוצאה, לפי הניתוח שמספק מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. אם ישות בחרה להציג ניתוח לפי מאפיין פעילות, עליה לתת גילוי לניתוח לפי מהות ההוצאה.

▶ דרישה זו נוספה בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40 למלכ"רים.

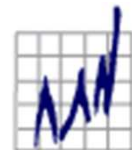


שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

הוספת הוראות מתקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים

▶ בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34, במקרים בהם הדוח על תזרימי מזומנים אינו מוסיף מידע בעל משמעות על המידע המצוי בחלקים האחרים בדוחות הכספיים, אין חובה לכלול דוח זה.

▶ דרישה זו נוספה בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40 למלכ"רים.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

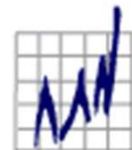
הוספת הוראות מתקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים

▶ תקן חשבונאות מספר 34 כולל מאפיינים כלליים של דוחות כספיים, אשר נוספו בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40:

✓ חשבונאות לפי בסיס צבירה

□ ג"ד 69 כלל דרישה להצגת דוחות כספיים על בסיס צבירה, אלא אם כן המחזור של המלכ"ר לשנה, למעט הכנסות חד-פעמיות מהותיות (על בסיס מבחן רב שנתי), אינו עולה על 750 אלפי ש"ח (צמוד למדד 1995) (כ-1,375 אלפי ש"ח).

□ בהתאם להצעה לתקן חשבונאות מספר 40, הסף שונה ל-1,500 אלפי ש"ח (לא צמוד).



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

הוספת הוראות מתקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים

▶ תקן חשבונאות מספר 34 כולל מאפיינים כלליים של דוחות כספיים, אשר נוספו בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40 (המשך):

✓ מהותיות והקבצה

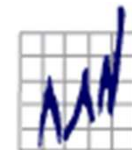
✓ קיזוז

✓ תדירות הדיווח - דיווח שנתי

✓ מידע השוואתי

✓ עקביות בהצגה. אם בוצע סיווג מחדש נדרש סיווג

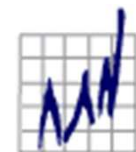
מספרי השוואה וכן גילוי.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

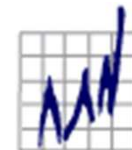
- ▶ הכרה בהעברות חד צדדיות שטרם התקבלו עד לתאריך הדיווח:
 - ✓ שיפור תקנים קיימים-2017 (א) תיקן את סעיף 35 בנוסח המשולב וקבע כי רק אם ההעברה החד-צדדית התקבלה עד למועד פרסום הדוחות הכספיים ניתן להכיר בה באותם דוחות כספיים.
 - ✓ במסגרת הדיונים על הצעה לתקן חשבונאות מספר 40 קיימת כוונה להבהיר כי הוראה זו לא חלה לגבי הקצבות וכי לגבי הקצבות יחולו כללי חשבונאות מקובלים.
 - ✓ ייתכן כי התקינה תותאם לתקינה האמריקאית בנושא.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

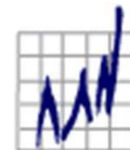
- ▶ הכרה בהעברות חד צדדיות שטרם התקבלו עד לתאריך הדיווח – תקינה אמריקאית (המשך):
- ✓ הבטחה להעברה חד צדדית מוגדרת כהסכם בכתב או בעל פה לתרום מזומן או נכסים אחרים.
- ✓ הבטחה בלתי מותנית היא הבטחה המותנית רק בחלוף הזמן או בדרישה של המלכ"ר לביצוע.
- ✓ הבטחה בלתי מותנית תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות בעת קבלתה בתנאי שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה ושהיא התקבלה.
- ✓ גם כוונה בלתי מותנית שניתנת לאכיפה משפטית (כלומר, שקיימים סעדים משפטיים, אבל לאו דווקא כוונה להשתמש בהם) היא הבטחה בלתי מותנית.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

- ▶ הכרה בהעברות חד צדדיות שטרם התקבלו עד לתאריך הדיווח – תקינה אמריקאית (המשך):
- ✓ הבטחה מותנית היא הבטחה שמותנית בהתרחשות אירוע עתידי לא ודאי מוגדר.
- ✓ הבטחה מותנית תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות כאשר התנאים שבהן היא תלויה מתקיימים למעשה, כלומר, כאשר ההבטחה המותנית הופכת בלתי מותנית.



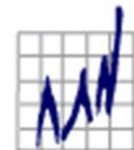
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

▶ ביטול האפשרות להציג בדוח על הפעילויות הכנסות או רווחים כפריט מיוחד:

✓ תמורה ממימוש של רכוש קבוע המוצג בערך סמלי

✓ תרומות או הקצבות שהשימוש בהן הותנה על ידי נותניהן לכיסוי גרעונות משנים קודמות



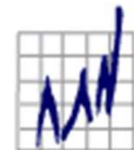
שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

▶ השוואה בין נתוני תקציב לבין נתוני ביצוע:

✓ בג"ד 69 ניתן היה להציג במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים.

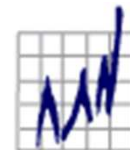
✓ בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40 ניתן להציג במסגרת נספח לדוחות הכספיים ונדרש לציין כי מדובר על מידע נלווה שאינו מבוקר.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

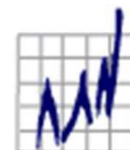
➤ הוראה כללית לפיה כל תקן שחל גם על מלכ"רים וכולל התייחסות לפריטים של רווח כולל אחר - יש לקרוא התייחסות זו כפריטים הנזקפים ישירות לנכסים נטו במסגרת דוח על השינויים בנכסים נטו במלכ"רים. לדוג' - תקן חשבוונאות מספר 27, רכוש קבוע ותקן חשבוונאות מספר 39, הטבות עובד.



שינויים עיקריים לעומת ג"ד 69

תיקונים שונים

- ▶ התיקונים העיקריים יבוצעו גם בתקן חשבונאות מספר 18, החל על בתי חולים ציבוריים וקופות חולים.
- ▶ מג"ד 69 הושמטו בהצעה לתקן חשבונאות מספר 40 סעיפים המתייחסים להתאמה לאינפלציה, למסים וכו' שאינם רלוונטיים עוד.



תודה על ההקשבה!

המצגת תופיע באתר האינטרנט של המוסד לתקינה

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות
Israel Accounting Standards Board

