



שיפור תקנים קיימים - 2021 (תקינה ישראלית)

פברואר 2021



שיפור תקנים קיימים - 2021
(תקינה ישראלית)

פברואר 2021

תוכן עניינים

סעיף

א-2	מבוא
1-5	תיקון תקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018) מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
6-8	תיקון תקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה ותקן חשבונאות מספר 34 הצגה של דוחות כספיים
9	תיקון תקן חשבונאות מספר 34 הצגה של דוחות כספיים



שיפור תקנים קיימים - 2021 (תקינה ישראלית)

פברואר 2021

© 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 1-9. 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. הוועדה המקצועית אימצה בשנת 2010 את הגישה של התקינה הבינלאומית לרכז תיקונים מצומצמים בהיקפם לתקני דיווח כספי בינלאומיים קיימים במסגרת שיפורים שנתיים. הוועדה המקצועית דנה לאחרונה בתיקון תקן חשבונאות מספר 35, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*. כמו כן, הוועדה המקצועית דנה במספר תיקונים קלים הנדרשים לתקני חשבונאות אחרים. מאחר שהתיקונים הנדרשים מצומצמים בהיקפם, החליטה הוועדה המקצועית לכלול אותם במסגרת שיפור תקנים קיימים - 2021. על מנת לאפשר זיהוי ברור של התיקונים שבוצעו מובא בפרסום זה הנוסח של הסעיף המתוקן כאשר תוספות לסעיף מסומנות בקו תחתון והשמטות מהסעיף מסומנות בקו חוצה.

תיקון תקן חשבונאות מספר 35, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*

ב. התיקון בוצע בעקבות דיון בוועדה המקצועית לעניין אופן יישום שינוי במדיניות חשבונאית הנובע מאימוץ של תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל מתוכו. בהתאם לסעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018), כאשר המדיניות החשבונאית התבססה על כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת), ישות רשאית לשנות את המדיניות החשבונאית שלה למדיניות חשבונאית המבוססת על כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ובלבד שהשינוי מבוצע במועד התחילה המחייב של אותו תקן או לאחריו. שינוי כזה במדיניות החשבונאית מהווה שינוי יזום במדיניות החשבונאית ויטופל בהתאם לסעיף 20(ב).

ג. בישיבת הוועדה המקצועית האמורה עלתה טענה כי מדובר בהכבדה על החברות המיישמות את התקינה הישראלית ביחס לחברות המיישמות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אשר מאמצות את תקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני באותו מועד שכן החברות המיישמות את התקינה הישראלית יידרשו ליישום למפרע בעוד החברות המיישמות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יישמו את ההקלות בהוראות המעבר של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי. הוועדה המקצועית בחנה שתי חלופות:

(א) לאפשר לחברה המיישמת את התקינה הישראלית ואשר מאמצת תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני (או כלל מתוכו) בהתאם לסעיף 15א במועד התחילה שלו ליישם את הוראות המעבר שבתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

(ב) לאפשר לחברה המיישמת את התקינה הישראלית ואשר מאמצת תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני (או כלל מתוכו) בהתאם לסעיף 15א ליישם את הוראות המעבר שבתקן הדיווח הכספי הבינלאומי בעת אימוצו (ללא קשר אם האימוץ בוצע במועד התחילה או במועד מאוחר יותר).

מאחר שמטרת הוועדה המקצועית היא לעודד חברות המיישמות את התקינה הישראלית ליישם תקני דיווח כספי בינלאומיים עדכניים חלף הפרקטיקה המקובלת, מבלי לחייב חברות אלו ליישם את התקינה הבינלאומית במלואה, בחרה הוועדה המקצועית בחלופה השנייה.

ד. כמו כן, החליטה הוועדה המקצועית להדגיש במסגרת סעיף 15ב כי ישות אשר בחרה בהתאם לסעיף 15א לאמץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני תיישם את תקני החשבונאות השינויים המתחייבים. זאת מאחר שקיימים הבדלים בהתייחסות לתקנים, להוראות או למושגים בין התקינה הישראלית לבין התקינה הבינלאומית. לדוגמה בהתייחס לישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חלף כלל חשבונאי מקובל בישראל, התקינה הישראלית מבחינה בין חכירה מימונית לבין חכירה תפעולית מצד החוכר בעוד שתקן דיווח כספי בינלאומי 16 אינו כולל הבחנה כאמור.

ה. המוסד לתקינה יפרסם הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16 באתר האינטרנט שלו במסגרת דוגמאות ליישום התקינה הישראלית. המוסד לתקינה יפעל על מנת לפרסם בעתיד הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים עדכניים נוספים או כללים מתוכם.

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה ותקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

ו. במסגרת שיפור תקנים-2017 (ב) תוקן תקן חשבונאות מספר 34 על מנת לקבוע כי נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים יסווגו במלואם כנכסים לא שוטפים או כהתחייבויות לא שוטפות, זאת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגה של דוחות כספיים ובהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה. בעת ביצוע התיקון במסגרת שיפור תקנים קיימים-

2017 (ב), לא תוקנו סעיף 11 למבוא וסעיף 74 לתקן חשבוונאות מספר 19 וסעיף 38(יג) לתקן חשבוונאות מספר 34. מטרת התיקונים היא להתאים סעיפים אלה לקביעה לגבי סיווג נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים כנכסים לא שוטפים או כהתחייבויות לא שוטפות.

תיקון תקן חשבוונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

ז. לידיעת המוסד לתקינה הובא כי קיימות פרשנויות שונות לעניין סיווג של התחייבויות לזמן קצר (כולל חלויות שוטפות של התחייבויות לזמן ארוך) אשר לאחר סוף תקופת הדיווח (ולפני מועד אישור הדוחות הכספיים) מועד פירעון נדחה לאחר 12 חודש מסוף תקופת הדיווח. בעת גיבוש תקן חשבוונאות מספר 34, כוונת הוועדה המקצועית היתה לקבוע כי רק בגין הפרת אמות מידה פיננסיות של התחייבויות לזמן ארוך עד סוף תקופת הדיווח אשר תוקנו בהתאם לתנאים המפורטים בסעיף 54 לתקן חשבוונאות מספר 34 עד למועד אישור הדוחות הכספיים, יתאפשר סיווג של ההתחייבויות לזמן ארוך. יחד עם זאת, מאחר שניתן לפרש את סעיף 49(ד) כאילו הוא חל גם על התחייבויות לזמן קצר אשר לאחר סוף תקופת הדיווח (ולפני מועד אישור הדוחות הכספיים) מועד פירעון נדחה לאחר 12 חודש מסוף תקופת הדיווח, החליטה הוועדה המקצועית להבהיר את כוונתה על ידי תיקון נוסח סעיף 49(ד).

שיפור תקנים קיימים - 2021

(תקינה ישראלית)

פברואר 2021

תיקון תקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים

חשבונאיים וטעויות

1. סעיף 11 למבוא יתוקן כלהלן:

11. כאשר המדיניות החשבונאית התבססה על כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת), תקן זה מאפשר לישות לשנות את המדיניות החשבונאית שלה למדיניות חשבונאית המבוססת על כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ובלבד שהשינוי מבוצע במועד התחילה המחייב של אותו תקן או לאחריו. שינוי כזה במדיניות החשבונאית מהווה שינוי יזום במדיניות החשבונאית ויטופל בהתאם להוראות התקן לגבי שינוי יזום. בחודש יוני 2020 החליטה הוועדה המקצועית כי הדרישה לטיפול בשינוי כשינוי יזום מהווה הכבדה על החברות המיישמות את התקינה הישראלית ביחס לחברות המיישמות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אשר מאמצות את תקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני באותו מועד שכן החברות המיישמות את התקינה הישראלית יידרשו ליישם למפרע, בעוד החברות המיישמות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יישמו את ההקלות בהוראות המעבר של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי (או כלל מתוכו). לפיכך, החליטה הוועדה המקצועית לאפשר לחברה המיישמת את התקינה הישראלית ואשר מאמצת תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני (או כלל מתוכו) בהתאם לסעיף 15א ליישם את הוראות המעבר הספציפיות הרלוונטיות שבתקן הדיווח הכספי הבינלאומי בהתאמות המתחייבות לתקינה הישראלית. כמו כן, החליטה הוועדה המקצועית לאפשר יישום מוקדם יותר של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני (או כלל מתוכו), אם בתקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני ניתנה אפשרות ליישום מוקדם יותר. כמו כן, נוסף סעיף 15ב לפיו ישות אשר בחרה בהתאם לסעיף 15א לאמץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני תיישם את תקני החשבונאות בשינויים המתחייבים. זאת מאחר שקיימים הבדלים בהתייחסות לתקנים, להוראות או למושגים בין התקינה הישראלית לבין התקינה הבינלאומית לדוגמה בהתייחס לישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חלף כלל חשבונאי מקובל בישראל - התקינה הישראלית מבחינה בין חכירה מימונית לבין חכירה תפעולית מצד החוכר בעוד שתקן דיווח כספי בינלאומי 16 אינו כולל הבחנה כאמור. מועד התחילה של תיקון זה הוא 1 בינואר 2021. יישום מוקדם יותר של התיקון מותר.

2. יוסף סעיף 21 למבוא כלהלן:

21. המוסד לתקינה יפרסם הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16 באתר האינטרנט שלו במסגרת דוגמאות ליישום התקינה הישראלית. המוסד לתקינה יפעל על מנת לפרסם בעתיד הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים עדכניים נוספים או כללים מתוכם.

3. סעיף 15א יתוקן כלהלן:

15א. כאשר המדיניות החשבונאית התבססה על כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת), ישות רשאית לשנות את המדיניות החשבונאית שלה למדיניות חשבונאית המבוססת על תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או על כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או על תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ובלבד שהשינוי מבוצע במועד התחילה

המחייב של אותו תקן¹ או לאחריו. שינוי כזה במדיניות החשבונאית מהווה שינוי יזום במדיניות החשבונאית ויטופל בדומה לסעיף 20(ב), כלהלן:

(א) בהתאם להוראות המעבר הספציפיות באותו תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני שאומץ או בהתאם להוראות המעבר הספציפיות הרלוונטיות לכלל שאומץ מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני, במידה שקיימות, בהתאמות המתחייבות לתקינה הישראלית; וכן

(ב) אם לא קיימות הוראות מעבר ספציפיות באותו תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני שאומץ או הוראות מעבר ספציפיות הרלוונטיות לכלל שאומץ מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני, השינוי במדיניות החשבונאית ייושם בדרך של יישום למפרע בכפוף לסעיף 24.

4. יוסף סעיף 15 בלהלן:

15. ישות אשר בחרה בהתאם לסעיף 15 לאמץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני תישם את תקני החשבונאות בשינויים המתחייבים².

5. יוסף סעיף 51 בלהלן:

51. שיפור תקנים קיימים-2021 (תקינה ישראלית) תיקן את סעיף 11 למבוא לתקן והוסיף את סעיף 21 למבוא לתקן וכן תיקן את סעיף 15 והוסיף את סעיף 15ב. ישות תישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה ותקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

תיקון תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה

6. סעיף 11 למבוא לתקן חשבונאות מספר 19 יתוקן כלהלן:
11. תקן זה דורש סיווג נכסי מסים נדחים (התחייבויות מסים נדחים) כנכסים (התחייבויות) שוטפים או שאינם שוטפים בהתאם לסיווג הנכס או ההתחייבות בגינם נוצרו נכסי (התחייבויות) המסים הנדחים. אם נכס המסים הנדחים נוצר בגין הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו, יסווג נכס המסים הנדחים כנכס שוטף או שאינו שוטף בהתאם למועד הצפוי לניצול ההפסדים לצורכי מס והטבות המס שטרם נוצלו. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34 (סעיף 39א), נכסי מסים נדחים (התחייבויות מסים נדחים) לא יסווגו כנכסים שוטפים (התחייבויות שוטפות).

7. סעיף 74 לתקן חשבונאות מספר 19 יתוקן כלהלן:

74. ישות תקינה נכסי מסים נדחים לזמן קצר כנגד התחייבויות מסים נדחים לזמן קצר וכן נכסי מסים נדחים לזמן ארוך כנגד התחייבויות מסים נדחים לזמן ארוך, אם, ורק אם:

א. הישות בעלת זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקיזוז נכסי מסים שוטפים כנגד התחייבויות מסים שוטפים, וכן

¹ לצורך סעיף זה, מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי כולל גם את האפשרות ליישום מוקדם יותר, אם תקן הדיווח הכספי הבינלאומי מאפשר יישום מוקדם יותר.

² המוסד לתקינה יפרסם הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16 באתר האינטרנט שלו במסגרת דוגמאות ליישום התקינה הישראלית. המוסד לתקינה יפעל על מנת לפרסם בעתיד הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים עדכניים נוספים או כללים מתוכם.

ב. נכסי המסים הנדחים והתחייבויות המסים הנדחים מתייחסים למסים על ההכנסה המוטלים על ידי אותה רשות מס על אחד מאלה:

1. אותה ישות חייבת במס, או

2. ישויות מס שונות, אשר מתכוונות ליישב את התחייבויות המסים השוטפים ונכסי המסים השוטפים על בסיס נטו, או לממש את הנכסים ולסלק את ההתחייבויות בזמנית, בכל תקופה עתידית, אשר בה סכומים משמעותיים של התחייבויות מסים נדחים או נכסי מסים נדחים צפויים להיות מסולקים או מושבים.

תיקון תקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

8. סעיף 38(יג) לתקן חשבונאות מספר 34 יתוקן כלהלן:

38. הדוח על המצב הכספי יכלול, לכל הפחות, סעיפים שמציגים את הסכומים הבאים:

(א) ...

(יג) התחייבויות מסים נדחים ונכסי מסים נדחים לזמן ארוך, כפי שהוגדרו בתקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה;

תיקון תקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

9. סעיף 49 לתקן חשבונאות מספר 34 יתוקן כלהלן:

49. ישות תסווג התחייבות כהתחייבות שוטפת כאשר:

(א) היא מצפה (expects) לסלק את ההתחייבות במהלך המחזור התפעולי הרגיל שלה;

(ב) היא מחזיקה את ההתחייבות בעיקר לצורך מסחר;

(ג) מועד הסילוק של ההתחייבות יחול במהלך 12 חודש לאחר תקופת הדיווח; או

(ד) אין לישות במועד אישור הדוחות הכספיים בסוף תקופת הדיווח זכות בלתי מותנית לדחות את הסילוק של ההתחייבות למשך לפחות 12 חודש לאחר תקופת הדיווח, (ראה סעיפים 53-1 למעט כאמור בסעיף 54).

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון
פרופסור חיים אסיאג, רו"ח
ד"ר קרן בר חווה, רו"ח
רו"ח דני ויטאן
רו"ח רונן מנשס
רו"ח משה פרץ

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס
רו"ח רוני אלרואי
רו"ח אלי גולדשטיין
רו"ח אודי גרינברג
רו"ח יעל גרסי
רו"ח אבי דויטשמן
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח שאול טבח
רו"ח גיא טביביאן
רו"ח אדוה מדליון
רו"ח רויטל רוז
רו"ח ארנון רצקובסקי