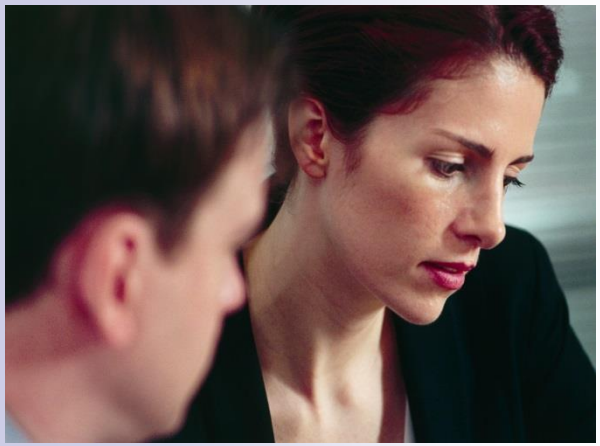
תקן חשבונאות מס' 34 (IL GAAP)
הצגת דוחות כספיים



אמיר סוראיה

סוראיה מידן ושות'

קנובל בלצר סוראיה ושות'

אוגוסט 2014

תיקונים ותקנים נבחרים 2014

- ✓ תקן 34 – הצגת דוחות כספיים (מבוסס על IAS 1) (*)

- ✓ תקן 35 – מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (מבוסס על IAS 8) (*)

- ✓ תקן 36 – מלכ"רים (תיקון תקן 5 המשולב)

(*) במקרים מסוימים קיימים הבדלים משמעותיים, בין התקן לתקן הבינלאומי המקביל.

כללי

- קובע את הבסיס להצגת הדוחות הכספיים
- מבוסס על IAS 1 אולם קיימים הבדלים מהותיים
- טרם התקן אין פרסום מקיף בנושא אשר מחייב חברות פרטיות המיישמות תקינה ישראלית
- הפרקטיקה כיום מבוססת על תקנות ניירות ערך בנושא (שבוטלו ברובן) ו- IAS1
- כולל שינויים ביחס לפרקטיקה כמפורט להלן

תחולה, תחילה והוראות מעבר

- חל על כל הישויות המיישמות תקינה ישראלית, למעט מלכ"רים
- הוראות ההצגה והגילוי אינם חלים על דוחות תמציתיים לתקופות ביניים, אשר ערוכים בהתאם לתקן 14
- אינו קובע את הבסיס להצגה וגילוי של מידע על תזרימי מזומנים (בתחולת גל"ד 51)
- יישום מיום 1 בינואר 2014 (יישום מוקדם מומלץ)
- יושם בדרך של יישום למפרע

תכולת הדוחות הכספיים

- ✓ דוח על המצב הכספי
- ✓ דוח על הרווח הכולל לתקופה (*);(**)
- ✓ דוח על השינויים בהון העצמי (**)
- ✓ דוח תזרימי מזומנים (***)
- ✓ ביאורים לדוחות הכספיים

(*) ניתן להציג בשני דוחות: דוח רווח והפסד ודוח על רווח כולל אחר.

(**) במידה והשינויים היחידים בהון העצמי נובעים מרווח והפסד, דיבידנדים או שינויים חשבונאיים ניתן להציג דוח אחד "דוח רווח והפסד ועודפים".

(***) נדרש רק אם מוסיף מידע משמעותי.

רווח כולל אחר

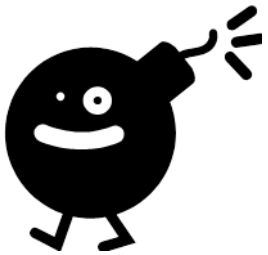
- ✓ רווח כולל אחר הינו הכנסה או הוצאה שאינה מוכרת בדוח רווח והפסד (באופן זמני או קבוע), כגון:
  - הפרשי שער בגין פעילות חוץ
  - שינויים בקרן הערכה מחדש של ר"ק
  - הפרשי שער בגין גידור פעילות חוץ
  - קרן הון משערוך ניירות ערך (IFRS בלבד)
  - שינויים אקטואריים בגין הטבות לעובדים לז"א (IFRS בלבד)

- ✓ יש להבחין בין רווח כולל אחר לבין עסקאות עם הבעלים (כגון, קרן הון מעסקאות עם בעל שליטה)

דוחות מאוחדים ודוחות סולו

- ✓ בהתאם ל- IFRS נדרש להציג דוחות כספיים מאוחדים בלבד (הכללה בנוסף של דוחות "סולו" היא בגדר רשות). ☺
- ✓ ומה בישראל?

- תקנות ניירות ערך - חובה דוח סולו
- תקינה ישראלית - חובה דוח סולו
- מס הכנסה - חובה דוח סולו



עקרונות כללים

✓ **עסק חי**

- הדוחות הכספיים ערוכים תחת הנחת העסק החי, אלא אם כן ההנהלה מתכוונת לפרק את הישות או להפסיק את פעילותה או שאין לה חלופה מציאותית אחרת.

- כללי החשבונאות, כאשר ההנחה אינה מתקיימת?

- כאשר קיימת אי וודאות משמעותית לגבי הנחת העסק החי נדרש גילוי (לרבות הפנית תשומת לב בחוות הדעת).

עקרונות כללים

✓ **בסיס מצטבר, בסיס מזומן ומזומן מעורב**

- המסגרת המושגית **<u>אינה</u>** מכירה בדיווח על בסיס מזומן.
- התקן מאפשר ליישם דיווח על בסיס מזומן או מזומן מעורב, כאשר דיווח כאמור מקובל בפרקטיקה.
- פרקטיקה מקובלת, מה היא?... אנרכיה!
- מדידה על פי בסיס מזומן ומזומן מעורב, משמעות?
- מקור ההקלה בנושא באי הסכמה עם רשות המיסים בעקבות הוראת ביצוע של מס הכנסה מיולי 2012.

עקרונות כללים

- ✓ **מהותיות והקבצה**

כל קבוצת פריטים דומים מהותית מוצגת באופן נפרד בדוחות הכספיים. פריטים שאינם דומים יוצגו בנפרד אלא אם כן אינם מהותיים.

- ✓ **קיזוז**

אין לקזז בין נכס להתחייבות או בין הכנסה להוצאה אלא אם נקבע כי הקיזוז מותר.

קיזוז סכומים

דוגמאות לקיזוז:

- ✓ קיזוז של נכס פיננסי והתחייבות פיננסית בהתאם לתקן IAS 32 (22 בתקינה הבינלאומית).
  - קיימת זכות קיזוז משפטית לקיזוז, ו-
  - קיימת כוונה להתחשבן בנטו
- ✓ הפרשה לחובות מסופקים והפרשה לירידת ערך אינה קיזוז אלא התאמת ערך של נכס.
- ✓ רווחים ממימוש נכסים לא שוטפים.
- ✓ רווחים או הפסדים הנובעים מקבוצה של עסקאות דומות מדווחים על בסיס נטו (לדוגמה, רווחים והפסדים הנובעים מהפרשי שער או ממכשירים פיננסיים המוחזקים למסחר).
- ✓ פיצוי בגין תלויה - ניתן לקזז ברווח והפסד. במאזן בנפרד.
- ✓ מיסים נדחים (תקן 19).

דוח על המצב הכספי - מבנה

נדרשת הבחנה בין נכסים/ התחייבויות שוטפים ולא שוטפים, אלא אם כן הצגה על פי סדר נזילות מספקת מידע מהימן ורלבנטי יותר.

התקן מציין במפורש שבחברות המספקות שירותים או סחורות הצגה לפי שוטף/לא שוטף על פי רוב הינה נאותה יותר.

במוסדות כספיים ייתכן שהצגה לפי סדר נזילות מהימנה יותר (*ראה לדוגמה, הצגה בחברות מנהלות של קופות גמל, לפי הוראות הממונה*).

מסים נדחים יסווגו כפריט לא שוטף ללא תלות במועד מימושם הצפוי.

נכס שוטף

נכס שוטף כולל את כל אחד מהנכסים הבאים:

1. **נכסים אשר צפוי כי ימומשו/ייצרכו במהלך הרגיל של המחזור התפעולי של העסק.**
2. **נכסים המוחזקים למטרות מסחר.**
3. **נכסים הצפויים להתממש תוך 12 חודשים מתאריך המאזן.**
4. **מזומנים ושווי מזומנים, אלא אם כן הם מוגבלים להחלפה או לשימוש בפירעון התחייבות לפחות 12 חודשים לאחר תאריך המאזן.**

צפוי - יש לבחון הן סובייקטיבית והן אובייקטיבית.

כל נכס אחר יסווג כנכס שאינו שוטף.

התחייבות שוטפת

התחייבות תסווג כהתחייבות שוטפת בהתקיים לפחות אחד מארבעת התנאים הבאים:

1. **ההתחייבות צפויה להיפרע בתוך תקופת המחזור התפעולי הרגיל של הישות.**
2. **ההתחייבות מוחזקת למטרת מסחר.**
3. **ההתחייבות אמורה להיפרע בתוך תקופה של שנים עשר חודשים מתאריך המאזן.**
4. **לישות אין זכות לעכב פירעון של ההתחייבות לפחות בתקופה של 12 חודשים לאחר תאריך המאזן.**

כל יתר ההתחייבויות יסווגו כלא שוטפות.

דגשים

- הלוואות מבעלי שליטה ומשיכות בעלי שליטה.
- הסכמים למימון מחדש לאחר תאריך המאזן - אירוע שאינו חייב התאמה.
- הפרה של אמות מידה פיננסיות ותיקון ההפרשה לאחר תאריך המאזן ולפני אישור הדוחות - אירוע חייב התאמה?
- הלוואות עם לוח סילוקין גמיש.

מבנה הדוח על המצב הכספי (*)

נכסים:

מזומנים ושווי מזומנים, לקוחות וחייבים אחרים, מלאי, נכסים ביולוגיים, השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, נכסים פיננסיים, נכסים המסווגים כמוחזקים למכירה, מסים נדחים, נכסים בלתי מוחשיים, נדל"ן להשקעה, רכוש קבוע.

התחייבויות:

ספקים וזכאים אחרים, הפרשות, התחייבויות פיננסיות, התחייבויות מסים נדחים.

זכויות מיעוט

הון עצמי:

הון מונפק, פרמיה, קרנות הון ועודפים.

(*) פריטים נוספים, כותרות וסיכומי ביניים יוצגו כאשר הצגה כזו רלבנטית לשם הבנת מצבה הכספי של הישות.

מבנה הדוח על המצב הכספי (דגשים)

- התקן קובע דרישות מינימום בלבד.
- בפרקטיקה כיום על פי רוב היקף הפירוט גדול יותר.
- הפרשות יוצגו בנפרד.
- לא נדרשת הבחנה בין לקוחות לחייבים (בגוף הדוח).
- לא נדרש להציג משיכת יתר בנפרד.
- אין חובה להפריד הטבות לעובדים לזמן ארוך (בגוף הדוח).
- אין חובה להציג בנפרד בגוף הדוח הון מניות, פרמיה וקרנות הון.
- זכויות מיעוט יוצגו בין ההתחייבויות להון העצמי (בניגוד לתקינה הבינלאומית).

דוח על הרווח הכולל

- ✓ בהתאם לתקן, ישות צריכה לבחור בין פילוח ההוצאות על בסיס אופיין או על בסיס פונקציונאלי, בהתאם לאפשרות שמספקת מידע מהימן ורלבנטי יותר.
- ✓ לאור הפרקטיקה בישראל צפוי כי חברות ימשיכו לדווח על בסיס פונקציונאלי.
- ✓ בכל מקרה, כאשר הניתוח נעשה על בסיס פונקציונאלי, יש לתת בביאורים גילוי להרכב ההוצאה (לרבות הוצאות פחת והוצאות בגין הטבות לעובדים).

דוח על הרווח הכולל - דרישות מינימום (*)

- ✓ **<u>רווח והפסד</u>**

הכנסות, עלויות מימון, חלק ברווחי חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, הוצאות מס, רווח (הפסד) מפעילות שהופסקה (לאחר מיסים), רווח (הפסד) לתקופה לפני חלק המיעוט, חלק המיעוט ברווח, רווח או הפסד.

- ✓ **<u>רווח כולל אחר</u>**

כל רכיב של רווח כולל אחר מסווג לפי מהותו, חלק ברווח כולל אחר של חברות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, חלק המיעוט ברווח כולל אחר, סך הכל רווח כולל.

(*) פריטים נוספים, כותרות וסיכומי ביניים יוצגו כאשר הצגה כזו רלבנטית לשם הבנת מצבה הכספי של הישות.

דוח על הרווח הכולל - דגשים

- ✓ הכנסות/ הוצאות אחרות (עלויות רה-ארגון, ירידת ערך, רווח הון, שינוי בשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה) ככלל נכללות במסגרת הרווח התפעולי.
- ✓ יושם לב כי התקן אינו מחייב להציג "רווח/הפסד תפעולי". עם זאת, נראה כי הצגה זו ראויה.
- ✓ רווחי אקוויטי – יש לבחון הצגה בתפעולי.
- ✓ נראה כי הוצאות מו"פ יש להציג בנפרד בדיווח פונקציונאלי.
- ✓ בדוגמה בתקן יש הבחנה בין הוצאות מכירה ושיווק להוצאות הנהלה וכלליות.
- ✓ אין הצגה נפרדת של פריטים מיוחדים - יוצאים מהכלל כמו שהיה נהוג בעבר.

באורים

- ✓ התקן מפרט מידע משלים נדרש בבאורים (כגון, פריטי רווח והפסד מהותיים, תלויות וכדו').
- ✓ יושם לב כי חלק מהפרוטים נדרשים בהתאם לתקני החשבונאות (ראה לדוגמה תקן 27).
- ✓ התקן קובע במפורש שהגילוי האיכותי יכלול לפחות:
  - תאור מדיניות חשבונאית
  - גילוי להנחות ואומדנים משמעותיים
  - גילוי לדיבידנד שהוכרז
  - מקום התושבות, התאגדות וכתובת
  - תיאור הפעילות והישויות
  - פירוט החברה האם
  - ועוד

Questions?

תודה על ההקשבה!

אמיר סוראיה

amir@mgi-israel .co.il