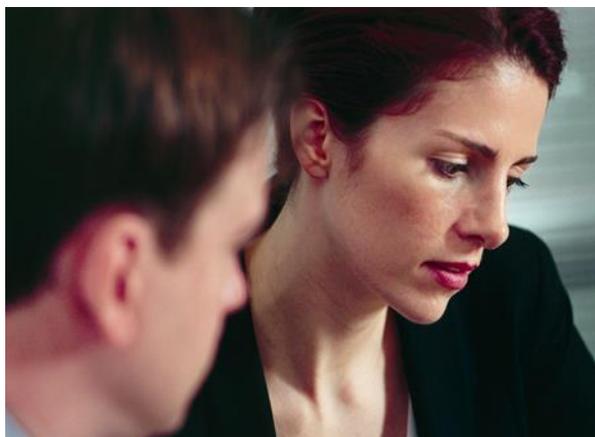


תקן חשבונאות מס' 35 (IL GAAP) מדיניות חשבונאית, שינוי אומדן וטעויות

אוגוסט 2015



אמיר סוראיה

**סוראיה מידן ושות', רואי חשבון
קבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות'**

amir@mgi-israel.co.il

Visit us at www.MGI-ISRAEL.co.il

- מטרות
 - קביעת מידרג חשבונאי (מחליף את גל"ד 26)
 - טיפול חשבונאי בשינוי מדיניות חשבונאית
 - טיפול חשבונאי בשינוי אומדן
 - טיפול חשבונאי בטעויות
 - קובע עקרונות גילוי בנושאים לעיל (וכן מחליף את תקן 6)
- תחילה 1 בינואר 2014
- מבוסס על IAS 8
- טרם התקן אין פרסום מקיף בנושא אשר מחייב חברות פרטיות המיישמות תקינה ישראלית
- הפרקטיקה בשינוי מדיניות טרם פרסום התקן אינה אחידה ובמרבית המקרים שונה משמעותית מהוראות התקן

מידרג חשבונאי



מידע הוא מהותי אם הוא עשוי להשפיע על החלטות המשתמשים בדוחות הכספיים

- הבחינה היא איכותית
- בפרקטיקה התפתחו ספים כמותיים
- בהחלטת סגל 4-99 נקבעו חזקות כמותיות (לא חלוטות) למהותיות - 5% בערך מוחלט מהרווח או הרווח הכולל או ההון המיוחס לבעלים (העמדה עודכנה ב- 2012 ו- 2013). החזקה היא חד כיוונית.
- טעות בהצגה שאין לה כל השפעה על התוצאות עשויה להיות מהותית ביותר (לדוגמה, טעות בחישוב חלויות שוטפות או הצגה ברוטו – נטו של הכנסה או טעות בסיווג פריטים בדוח על תזרים המזומנים)

בחירת מדיניות חשבונאית

**קיימת הוראה ספציפית
בתקינה הישראלית?**

כן

לא

קיימות מספר חלופות בתקן?

יישום ההיררכיה

לא

כן

**יישום התקן בכפוף למהותיות
דוגמה: תקן 12**

ניתן לבחור חלופה
גם אם היא פחות רלוונטית. דוגמאות:
נדל"ן להשקעה, רכוש קבוע, מלאי
דוח על תזרימי מזומנים בבינ"ל,
מכשיר פיננסי הכולל נגזר משובץ בבינ"ל, חלופת
שווי הוגן למניעת Mismatch בבינ"ל ועוד

עקביות ביישום מדיניות ושינויים

- יש ליישם מדיניות חשבונאית באופן עקבי לגבי עסקאות ופריטים דומים (כגון, נדל"ן להשקעה, מלאי)
 - לעיתים תקני החשבונאות מאפשרים לבחור מדיניות חשבונאית לכל עסקה או לכל קבוצה לדוגמה: ר"ק ומדידת מוניטין בצירוף עסקים בבינ"ל
 - בדוחות המאוחדים נדרשת עקביות בין המדיניות של המחזיקה למוחזקת
 - שינוי במדיניות חשבונאית אפשרי בשני מקרים (בלבד):
 - דרישה ספציפית של תקן חשבונאות
 - שינוי ייזום לשיטה אחרת מותרת - רק אם השיטה החדשה רלוונטית יותר
- ראה החלטת אכיפה חשבונאית 09-4
נראה כי, ניתן לעבור ממדידה לפי עלות לשווי הוגן אבל לא להיפך

טיפול חשבונאי בשינוי מדיניות

- השינוי נובע מתקן חדש - בהתאם להוראות התקן
 - שינוי ייזום - יישום למפרע
 - חריג - מעבר מעלות לשיטת השערוך של רכוש קבוע או נכסים בלתי מוחשיים - מכאן ואילך
- יישום למפרע - יישום המדיניות החשבונאית החדשה כאילו היא יושמה מאז ומעולם (אין יותר השפעה מצטברת).
- הקלה:** כאשר אין זה מעשי/אפשרי ליישם את המדיניות החשבונאית למפרע (אין מידע על ההשפעה של העסקאות בעבר, או נדרשות הנחות לגבי כוונת הנהלה וכו')

דוגמה יישום למפרע

להלן נתונים נבחרים מהדוחות על המצב הכספי ודוחות רווח והפסד של חברת ישראלי (חברה פרטית):

2010	2011	
1,500	1,500	נדליין להשקעה (עלות)
900	1,200	עודפים
1,000	1,200	הכנסות
700	900	הוצאות

בסוף שנת 2012 (לאחר פרסום הדוחות לשנת 2011), בחן דירקטוריון החברה את בסיס המדידה של הנדליין להשקעה בדוחות הכספיים והחליט על שינוי מדיניות חשבונאית - מעבר למדידה של נדליין להשקעה לפי שווי הוגן, הואיל ושיטה זו הינה רלוונטית יותר.

דוגמה יישום למפרע (המשך)

השינוי יבוצע בדרך של יישום למפרע. אם נניח שהשווי של הנדל"ן להשקעה לימים 31 בדצמבר 2011 ו- 1 בינואר 2011 הוא 2,000 אלפי ש"ח ו- 1,700 אלפי ש"ח, בהתאמה התיקון הינו כדלהלן:

תיקון	2011 (כפי שיופיעו בדוחות 2012)	2011 בפועל	
500	2,000	1,500	נדל"ן להשקעה
500 (*)	1,700	1,200	עודפים
300	300	-	שערוך נדל"ן

(*) 200 אלפי ש"ח תיקון י.פ עודפים.

שינוי אומדן חשבונאי, מהו?

- **הדוחות הכספיים מבוססים על אומדנים** (לדוגמה, הפרשה לחומ"ס, ערך שייר, תקופת הפחתה, הפרשות לאחריות ותביעות, שווי הוגן של מכשירים פיננסיים ועוד)
- **שינוי אומדן הוא תיאום ערכו של נכס או התחייבות כתוצאה ממידע חדש או שינוי בנסיבות**
- **הבחנה בין שינוי מדיניות לשינוי אומדן** - שינוי שיטת מדידה המהווה אומדן היא שינוי אומדן ולא שינוי מדיניות (לדוגמה, שיטת פחת, שיטת הפרשה לחומ"ס, אורך חיים של רכוש קבוע, טכניקת מדידה של נכס פיננסי וכו')
- **הבחנה בין שינוי אומדן לטעות** - שינוי הנובע ממידע שהיה קיים הינו תיקון טעות ולא שינוי אומדן. **ראה לדוגמה החלטת סגל 3-17.**

הטיפול החשבונאי בשינוי אומדן

שינוי אומדן יטופל בדרך של מכאן ולהבא

לדוגמה: שינוי אומדן הפרשה לתביעה, הכרה במיסים נדחים, הפרשה לאחריות, הפרשה לחומ"ס - יש לעדכן את יתרת הנכס/התחייבות וכל ההפרשים ייזקפו באופן מיידי לרוה"ס/הון עצמי.

לדוגמה, שינוי שיטת פחת יבוצע במועד בו התקבל המידע החדש וישפיע על תקופות עתידיות.

אם נניח שביום 1 בינואר 2010, חברה רכשה מכונה, בעלות של 10 מיליון ש"ח. אורך החיים של המכונה הוא 10 שנים והיא מופחתת בשיטת הקו הישר. ביום 1 בינואר 2014, נאמד יתרת אורך החיים של המכונה ב- 3 שנים וכן נאמד ערך שייר של 1 מיליון ש"ח.

במקרה כזה, משנת 2014 ואילך החברה תכיר בהוצאות פחת בסך של $(6-1)/3=1.666$

טעות מהותית תטופל בדרך של הצגה מחדש

- נדרשת הפניית תשומת לב בחוות הדעת של רואי החשבון (ראה תקן ביקורת מס' 72)
- חברות בתחולת חוק ניירות ערך נדרשות על פי רוב לפרסם את הדוחות מחדש (להרחבה ראה סעיף 4 להחלטת סגל 4-99)
- ההבחנה בין שינוי אומדן לטעות לעיתים כרוכה בשיקול דעת משמעותי

הקלה: כאשר אין זה מעשי/אפשרי לבצע הצגה מחדש.

דגשים והערות

- יש לבחון היטב את המדיניות החשבונאית המתאימה לחברה. שינוי במדיניות חשבונאית הוא בעייתי
- ההיררכיה החשבונאית בישראל בעייתית. בתקינה הבינ"ל (IAS 8) ההיררכיה אינה כוללת פרקטיקה מקובלת
- קיימת מגמה בתקינה הבינלאומית של צמצום חלופות חשבונאית
- הדוחות הכספיים צריכים לכלול מידע רלוונטי (בלבד) ובשפה פשוטה ובהירה (ראה גם פרויקט קיצור הדוחות הכספיים של הרשות)

Questions?

תודה על ההקשבה!

אמיר סוראיה

amir@mgi-israel.co.il

03-6007822