

תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010¹

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 17, 20, 36 ו-36א לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (להלן – החוק), לפי הצעת הרשות ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

פרק א': הוראות כלליות

1. בתקנות אלה –

"אימוץ מוקדם" – יישום בידי תאגיד של תקן דיווח כספי בין-לאומי שפורסם טרם מועד תחילתו המחייב, לפי תקנה 3א;

"ביאורים", "בעלים של חברת האם", "רוח על המצב הכספי", "רוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר", "רוח על השינויים בהון", "רוח על תזרימי מזומנים", "דוחות מאוחרים", "הרווח למניה", "השקעת התאגיד בחברה הכלולה", "התחייבויות תלויות", "זכויות שאינן מקנות שליטה", "הכירה מימונית", "הכירה תפעולית", "יתרת עודפים", "מועד המעבר לתקני דיווח כספי בין-לאומיים", "מועד הענקה", "מחזור תפעולי", "נכסים לא שוטפים", "נכסים פיננסיים", "סיווג המבוסס על מאפיין הפעילות של ההוצאות", "סיווג המבוסס על מהות ההוצאות", "סך הרווח הכולל", "רווח או הפסד מפעילות שהופסקה", "רווח כולל אחר", "רווחי או הפסדי התאגיד המיוחסים לבעלים של החברה האם", "שיטת השווי המאוזני" ו"שליטה משותפת" – כמשמעותם בכללי החשבונאות המקובלים;

"בעל עניין" – כהגדרתו בפסקה (1) להגדרה "בעל עניין", בתאגיד" בסעיף 1 לחוק;
"דוחות כספיים" או "דוחות" – מערכת שלמה של דוחות כספיים כמשמעותם בכללי החשבונאות המקובלים;

"המוסד לתקינה" – המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות;

"המבקר" – (בוטלה);

"התקשרות נמשכת" – (בוטלה);

"חברה" – לרבות שותפות, מיום משותף, אגודה שיתופית או כל תאגיד אחר;

1. ק"ת 6861, התש"ע (25.1.2010), עמ' 662 (ת"ט בק"ת 6865, התש"ע, עמ' 756).
תיקון: ק"ת 7465, התשע"ה (30.12.2014), עמ' 482;
ק"ת 7799, התשע"ז (6.4.2017), עמ' 956.

הגדרות
(תיקונים: התשע"ה,
התשע"ז)

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

"חברה כלולה" – כהגדרתה בכללי החשבוונאות המקובלים, וכן חברה אשר התאגיד מחזיק בה בשליטה משותפת ומטופלת לפי שיטת השווי המאוזן;

"חברה מאוחדת" – חברה שרוחותיה מאוחדים עם רוחות התאגיד;

"חברה מוחזקת" – חברה מאוחדת, חברה מאוחדת באיחוד יחסי או חברה כלולה;

"חברת כרטיסי אשראי" – תאגיד עזר המנפיק כרטיס חיוב או הסולק תשלומים שנעשו באמצעותו; לעניין זה, "מנפיק" ו"כרטיס חיוב" – כמשמעותם וכהגדרתם בחוק כרטיסי חיוב, התשמ"ו-1986, לפי העניין ו"תאגיד עזר" – כהגדרתו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;

"כללי החשבוונאות המקובלים" – תקני דיווח כספי בין-לאומיים;

"כללי חשבוונאות מקובלים בארצות הברית" – הכללים החשבונאיים כפי שיהיו מקובלים מומן לזמן בארצות הברית ביחס לחברות הנסחרות בבורסות בארצות הברית, לרבות כללים ותקנים שמפרסמת הוועדה לתקני חשבוונאות (Financial Accounting Standards Board (FASB) וכן כללים שהיא מאמצת;

"מבטח" – כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981;

"מנפיק חוץ" – מנפיק שהתאגד מחוץ לישראל ואשר מתקיימים בו תנאים אלה:

(1) יותר מ-50% מהכנסותיו המצטברות בשנת הדוח ובשנה שקדמה לה לא התקבלו בישראל;

(2) השליטה בו היא בידי מי שאינם תושבי קבע בישראל; לעניין זה, החזקה ניירות ערך או רכישתם יחד עם אחרים – למעט החזקה עם תושב קבע בישראל;

"מפקח על הבנקים" – כמשמעותו בפקודת הבנקאות, 1941;

"רואה חשבון מבקר" – רואה חשבון כהגדרתו בחוק רואי חשבון, התשמ"ו-1955, המבקר את הרוחות הכספיים של התאגיד או של כל תאגיד שרוחותיו צורפו לרוחות התאגיד לפי חוק ניירות ערך, ולעניין מנפיק חוץ או חברה כלולה זרה שרוחותיה צורפו לרוחות התאגיד, גם רואה חשבון זר בעל רישיון מתאים לבקר רוחות כספיים מסוג הרוחות הכספיים של מנפיק החוץ או החברה הכלולה הזרה מהגורם המוסמך מחוץ לישראל;

"תאגיד" – תאגיד שערך את הרוחות, למעט קרן להשקעות משותפות בנאמנות;

"תאריך אישור הרוחות" – התאריך שבו אישר את הרוחות דירקטוריון התאגיד;

"תגמול" – כהגדרתו בתקנה 21 לתקנות רוחות תקופתיים ומיידיים;

"תקנות רוחות תקופתיים ומיידיים" – תקנות ניירות ערך (רוחות תקופתיים ומיידיים), התשל"ל-1970;

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

"תקני ביקורת אמריקניים" – תקני הביקורת המקובלים בארצות הברית ביחס לחברות הנסחרות בבורסות בארצות הברית, לרבות תקני הביקורת שמפרסמת הוועדה לתקני ביקורת (American Auditing Standards Board (AICPA) of The Institute of Certified Public Accountants);

"תקני ביקורת זרים" – (בוטלה);

"תקני דיווח כספי בין-לאומיים" – תקנים ופרשנויות שאומצו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בין-לאומיים (IASB) International Accounting Standard Board);

"תקנים בין-לאומיים בביקורת" – התקנים הבין-לאומיים בביקורת שמפרסמת הפדרציה הבין-לאומית של רואי החשבון (IFAC) International Federation of Accountants);

2. הוראות תקנות אלה יחולו על עריכת דוחות כספיים של תאגיד, למעט –

תחולת התקנות
(תיקון התשע"ה)

(1) דוחות כספיים של תאגיד בנקאי או חברת כרטיסי אשראי הערוכים בהתאם להוראות המפקח על הבנקים והנהיותיו וכן למעט מידע בדוחות כספיים של תאגיד שאיחד תאגיד בנקאי או חברת כרטיסי אשראי, או שהתאגיד הבנקאי או חברת כרטיסי האשראי הוא חברה כלולה שלו, ככל שמידע זה מתייחס לתאגיד הבנקאי או לחברת כרטיסי האשראי;

(2) דוחות כספיים של מבטח הערוכים בהתאם להוראות המפקח על הביטוח, וכן למעט מידע בדוחות כספיים של תאגיד שאיחד מבטח, או שהמבטח הוא חברה כלולה שלו, ככל שמידע זה מתייחס למבטח;

(3) מידע בדוחות כספיים של תאגיד שאיחד תאגיד שהוראות פרק ה'3 לחוק חלות עליו או שתאגיד כאמור הוא חברה כלולה שלו, ככל שמידע זה מתייחס לתאגיד כאמור והוא אינו נדרש בגילוי לפי הדין הנור החל על תאגיד זה.

3. (א) הדוחות ייערכו לפי כללי החשבונאות המקובלים ולפי תקנות אלה.

כללים לעריכת
הדוחות
(תיקנים: התשע"ה,
התשע"ז)

(ב) הגילוי הנדרש ייערך לפי כללי החשבונאות המקובלים ולפי תקנות אלה; הפירוט הנדרש לפי תקנות אלה יובא בביאורים, זולת אם בנסיבות העניין אינו מהותי.

(ג) התאגיד יכלול בדוחות הכספיים הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת, בדבר ציות מלא לתקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים; כן יציין כי הדוחות הכספיים כוללים את הגילוי הנוסף הנדרש לפי תקנות אלה.

3.א. (א) הרשות רשאית לאסור ביצוע אימוץ מוקדם בארבעת החודשים הראשונים שמיום פרסום תקן דיווח כספי בין-לאומי כמשמעותו בסעיף 20(ג) לחוק (בתקנה זו – התקן); הרשות רשאית להאריך את התקופה האמורה בשני חודשים נוספים, מטעמים מיוחדים.

אימוץ מוקדם
(תיקון התשע"ז)

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

(ב) במהלך התקופות האמורות בתקנת משנה (א), לפי העניין, הרשות בהתייעצות עם המוסד לתקינה, תחליט האם לאסור ביצוע אימוץ מוקדם גם לאחר התקופות האמורות בתקנת משנה (א), לפי העניין, שמיום פרסום התקן, ובלבד שפרסמה על כך הודעה באתר הרשות.

(ג) הרשות רשאית להתיר לתאגיד מסוים ביצוע אימוץ מוקדם גם אם אסרה זאת לפי תקנת משנה (א) או (ב), לאחר ששוכנעה כי אין בכך כדי לפגוע בעניינם של ציבור המשקיעים.

4. שוכנע יושב ראש הרשות או מי שהוא הסמיכו לכך, כי קיימת הוראה בתקנות אלה שאינה מאפשרת את יישום כללי החשבונאות המקובלים או את המותר על פיהם יורה כי לא תחול הוראה זו.

אייחיתאמה בין
הוראות התקנות
לכללי החשבונאות
המקובלים
(תיקון התשע"ה)

5. (א) על אף האמור בתקנה 3, הרוחות הכספיים של מנפיק חוץ יכול שייערכו בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, לכללי חשבונאות מקובלים בארצות הברית או לתקני דיווח כספי בין־לאומיים כפי שאומצו על ידי האיחוד האירופי, במסגרת Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the council.

דוחות כספיים של
מנפיק חוץ
(תיקון התשע"ה)

(ב) הרוחות הכספיים של מנפיק חוץ יכול שיבוקרו לפי תקנים בין־לאומיים בניקורת או תקני ניקורת אמריקניים בהתאם לסוג הכללים או התקנים שלפיהם נערכו כאמור בתקנת משנה (א).

(ג) לעניין דוחות כספיים של מנפיק חוץ, הערוכים כאמור בתקנת משנה (א) והמבוקרים כאמור בתקנת משנה (ב), יחולו הוראות אלה:

(1) ברוחות הכספיים ייכלל ביאור התאמה לכללי החשבונאות המקובלים; לעניין זה, "ביאור התאמה" – המציג התאמה לרווח או להפסד לתקופה ולסך כל הרווח הכולל לתקופה המשויך לבעלים של חברת האם, לרווח או להפסד לתקופה המשויך לזכויות שאינן מקנות שליטה ולסך כל הרווח הכולל לתקופה המשויך לזכויות שאינן מקנות שליטה, לסך כל ההון המשויך לבעלים של חברת האם ולסך כל ההון המשויך לזכויות שאינן מקנות שליטה וכן הסברים להתאמות העיקריות שנעשו ולהבדלים העיקריים בין כללי החשבונאות המקובלים לכללים שלפיהם נערכו דוחות מנפיק החוץ;

(א1) הגילוי הנדרש ברוחות הכספיים ייערך לפי כללי החשבונאות שלפיהם נערכו הרוחות הכספיים של מנפיק החוץ ולפי תקנות אלה; הפירוט הנדרש לפי תקנות אלה יובא בביאורים, בשינויים ובהתאמות המתחייבים מכוח כללי

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

החשבוונאות שלפיהם נערכו הדוחות הכספיים של מנפיק החוץ, זולת אם לפי נסיבות העניין, הפירוט אינו מהותי; כמו כן יציין התאגיד כי הדוחות הכספיים כוללים את הגילוי הנוסף הנדרש לפי תקנות אלה;

(2) יכול שהדוחות ייכתבו בשפה שאינה עברית, ובלבד שיובא לצד תרגום לעברית ואישור המתרגם על נאותות התרגום ועל הסכמתו להכללת התרגום והאישור בדוחות;

(3) לא נמנה המטבע שבו מוצגים הדוחות עם אחד המטבעות המנויים בתוספת, יובאו הדוחות בערכים שקליים, כשתרגום הדוחות הכספיים לשקלים חדשים ייערך לפי כללי החשבוונאות שלפיהם נערכו הדוחות כאמור בתקנת משנה (א); צורף לדוחות אלה תרגום לעברית לפי פסקה (2), יובאו בו ערכים בשקלים חדשים;

(4) רואה החשבון המבקר יציין בחוות דעתו את כללי החשבוונאות שבהתאם להם נערכו הדוחות וכן את תקני הביקורת שבהתאם להם בוקרו;

(5) חוות דעת רואה החשבון המבקר יכול שתיערך בשפה שאינה עברית, ובלבד שיובא לצדה תרגום לעברית ואישור המתרגם על נאותות התרגום ועל הסכמתו להכללת התרגום והאישור בדוחות;

(6) נוסף על כך יחוה רואה חשבון המבקר את דעתו אם הדוחות הכספיים כוללים את דרישות הגילוי הנוספות הקבועות בתקנות אלה.

(המשך בעמוד הבא)

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

(ד) יושב ראש הרשות, או מי שהוא הסמיכו לכך בכתב, רשאי לפטור מנפיק חוץ מהוראות תקנת משנה (ג)(1) ו-(א1), בחלקן או במלואן, ולהתנות פטור זה בתנאים.

6. הוצגו דוחות התאגיד במטבע שאינו נמנה עם אחד המטבעות המנויים בתוספת, יצרף התאגיד לדוחות גם תרגום לשקלים חדשים של הסכומים המופיעים בהם, שיערך בהתאם לכללי החשבוונאות המקובלים.

מטבע הדוחות
(תיקון התשע"ה)

7. (א) לצד כל סכום ברוח על המצב הכספי יוצג הסכום המקביל לו ברוח על המצב הכספי של שנת הדיווח הקודמת וכן הסכום המקביל ברוח על המצב הכספי לכל תקופה אחרת אם דוח כזה נדרש לפי כללי החשבוונאות המקובלים.

דוחות השוואתיים
(תיקון התשע"ה)

(ב) לצד כל סכום ברוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, ברוח על השינויים בהון וברוח על תזרימי המזומנים, יוצגו הסכומים המקבילים לו בכל אחת משתי שנות הדיווח הקודמות וכן הסכום המקביל ברוחות כאמור לכל תקופה אחרת אם הדבר נדרש לפי כללי החשבוונאות המקובלים.

(ג) על אף האמור בתקנת משנה (ב), רשאי תאגיד שניירות הערך שלו נמחקו מהמסחר בבורסה בחו"ל במהלך שנת הדיווח, וחדל לדרווח בהתאם לפרק ה'3 לחוק, לקבוע את מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים לתחילת שנת הדיווח שקדמה לשנת הדיווח שבמהלכה נמחקו ניירות הערך שלו מהמסחר בבורסה בחו"ל, ולהציג בדוחות הכספיים לשנת הדיווח לצד כל סכום בכל אחד מהדוחות האמורים בתקנת משנה (ב), את הסכומים המקבילים לו בשנת הדיווח הקודמת בלבד; לא פרסם תאגיד כאמור דוחות כספיים לשנת הדיווח האחרונה אשר לכל אורכה נסחרו ניירות הערך שלו בבורסה בחו"ל בהתאם להוראות סעיף 35 לא לחוק, לא תחול הוראת תקנת משנה זו ויחול האמור בתקנת משנה (ב).

(ד) ברוחות יסומן כל סכום מהותי שהוצג או שסווג מחדש.

8. תצוין תקופת המחזור התפעולי של התאגיד אם יש לתאגיד מספר תקופות מחזור תפעולי, יצוינו התקופות תוך פירוטן לפי פעילויות.

תקופת המחזור
התפעולי
(תיקון התשע"ה)

9. פרט הניתן לכימות כספי, לרבות באומדן סביר, יכול את הסכום המתאים.

ציון סכומים

10. נוסף על הפרטים הנדרשים לפי כללי החשבוונאות המקובלים ולפי תקנות אלה, יפורטו כל פרט, מידע או הבהרה הנדרשים לצורך הבנת הדוחות הכספיים והצגתם הנאותה.

מידע נוסף
(תיקון התשע"ה)

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

11. ליד חתימותיהם של החותמים על הדוחות יצוינו גם שמותיהם ותפקידיהם בתאגיד ויצוין תאריך אישור הדוחות; הסמיך הדירקטוריון דירקטור לחתום בשם יושב ראש הדירקטוריון, המנהל הכללי או נושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים, כאמור בתקנה 9(ה) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, יצוין בביאורים דבר ההסמכה והסיבות לה.

החתימות ותאריך

פרק ב': פרטים בדבר הדוח על המצב הכספי של התאגיד

12. לא הוצג הדוח על המצב הכספי של התאגיד על פי ההבחנה בין נכסים והתחייבויות שוטפים לבין נכסים והתחייבויות שאינם שוטפים, כמשמעותה בכללי החשבונאות המקובלים, יצוינו מתכונת ההצגה שנעשתה, והנימוקים להצגה כאמור.

מתכונת הצגת דוח על המצב הכספי

13. (בוטלה). לקוחות, חייבים ויתרות חובה שוטפות (תיקון התשע"ה)

14. (א)-(ג) (בוטלו). נכסים פיננסיים (תיקון התשע"ה)

(ד) עלו סכומים הכלולים בדוח על המצב הכספי בעד ההשקעה בחברה שאינה חברה מוחזקת (בתקנת משנה זו - חברה מושקעת), בתוספת סכומי ערבויות שניתנו להתחייבויותיה על ידי התאגיד או תאגידים בשליטתו ובשליטתו המשותפת, על המישה אחוזים מסך הנכסים בדוח על המצב הכספי של התאגיד, יובאו פרטים אלה:

(1) שם החברה המושקעת;

(2) סך כל הסכומים הכלולים בדוח על המצב הכספי בעד ההשקעה בחברה המושקעת לתאריך הדוח על המצב הכספי;

(3) פרטי הערבויות שניתנו להתחייבויותיה של החברה המושקעת;

(4) ההכנסות מדיבידנד והכנסות אחרות מהחברה המושקעת וכן רווח או הפסד משערוך, מירידת ערך או מהפסדים אחרים בעד ההשקעה.

15-17. (בוטלו). (תיקון התשע"ה)

18. היתה האפשרות לתזרים שלילי בסילוק התחייבות תלויה קלושה, ואולם ההתחייבות או ההפסד האפשרי המרבי עלולים להעמיד בספק את המשך פעילות התאגיד במתכונת הקיימת, יובא תיאור תמציתי של ההתחייבות התלויה.

התחייבויות תלויות

19. (א) יצוין מלוא סכום החובות של צדדים שאינם מאוחדים ברוחות התאגיד, שלהם ערבו התאגיד או חברה מאוחדת שלו, וכן סכומי ההתחייבויות שהוכרו ברוחות בעד ערבויות כאמור, תוך הבחנה בין חובות של חברות בשליטה משותפת, חובות של חברות כלולות, חובות של בעלי שליטה, חובות של בעלי עניין שאינם בעלי שליטה וחובות אחרים.

(1א) יצוין מלוא סכום החובות של צדדים שאינם מאוחדים ברוחות התאגיד שלהם ערבה חברה בשליטה משותפת של התאגיד וכן סכומי ההתחייבויות שהוכרו ברוחות החברה בעד ערבויות כאמור, תוך הבחנה בין חובות של חברות בשליטה משותפת, חובות של חברות כלולות, חובות של בעלי שליטה, חובות של בעלי עניין שאינם בעלי שליטה וחובות אחרים.

(ב) ערבו התאגיד, חברה מאוחדת או חברה בשליטה משותפת שלו, שרוחותיה צורפו לרוחות התאגיד בהתאם לתקנה 23, או בערבות שמימושה עלול להעמיד בספק את המשך פעולות התאגיד במתכונתן הקיימת, יובאו פרטים אלה, תוך הבחנה בין ערבויות שערב התאגיד לערבויות שערכו חברה מאוחדת או חברה בשליטה משותפת שלו:

(1) שם הנערב;

(2) שם הנושה;

(3) היקף הערבות;

(4) סך כל ההתחייבויות הנערבות לתאריך הרוח על המצב הכספי;

(5) הערובות שנתקבלו בשל ערבויות אלה;

(6) הוצאות והכנסות התאגיד בשל ערבויות אלה.

(1ב) בוטלה הערבות כאמור בתקנת משנה (ב) לאחר תאריך הרוח על המצב הכספי וטרם פרסום הרוחות הכספיים, ולתאגיד לא נותרה חשיפה מהותית בשלה, תצוין עובדה זו.

(ג) לרוחות התאגיד יצורפו רוחות כספיים מבוקרים של חבר הנערבת כאמור בתקנת משנה (ב), למעט רוחות חברה נערבת שהיא חברה מאוחדת; יושב ראש הרשות או מי שהוא הסמיכו לכך בכתב רשאי לפטור תאגיד מסוים מצירוף רוחות של חבר הנערבת כאמור וכן להתנות את מתן הפטור בציון פרטים על אודותיה.

(ד) ערב התאגיד להתחייבויות בעל השליטה בו שהיקפן עולה על חמישה אחוזים מסך כל נכסי התאגיד (להלן – ערבות מהותית מאור), יובאו הפרטים האמורים בתקנת משנה (ב)(1) עד (6), ויצורפו רוחות החברה הנערבת כאמור בתקנת משנה (ג); יושב ראש הרשות או מי שהוא הסמיכו לכך בכתב רשאי לפטור תאגיד מסוים מצירוף רוחות של חברה נערבת כאמור וכן להתנות את מתן הפטור בציון פרטים עליה.

(ה) רוחות כספיים של חברה נערבת שיש לצרפם לפי תקנה זו, יצורפו כשהם ערוכים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

(1) על אף האמור בתקנת משנה (ה), לעניין מתכונת הצירוף, ניתן לצרף דוחות חברה נערכת כשהם אינם ערוכים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

(1) מערכת כללי החשבונאות שעל פיה נערכו דוחות החברה הנערכת היא מקיפה (Comprehensive);

(2) תוכן המידע בדוחות החברה הנערכת דומה בעיקרו לזה הנדרש על פי כללי החשבונאות המקובלים;

(3) בדוחות החברה הנערכת, או בדוחות התאגיד, ייכלל ביאור התאמה לכללי החשבונאות המקובלים; היו לחברה הנערכת חברות בנות, יובאו הנתונים כאמור, תוך הבחנה בין הנתונים המיוחסים לבעלים של חברת האם, לבין הנתונים המיוחסים לזכויות שאינן מקנות שליטה; לעניין זה, "ביאור התאמה" – הערוך לפי כללי החשבונאות מקובלים לעניין הסבר המעבר לתקני דיווח כספי בין־לאומיים, בשינויים המחויבים.

(11) על אף האמור בתקנות משנה (ה) ו־ו), לעניין מתכונת הצירוף, ניתן לצרף דוחות חברה נערכת כשהם ערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) אם יושב ראש הרשות או מי שהוא הסמיכו לכך בכתב אישור זאת; יושב ראש הרשות או מי שהוא הסמיכו לכך בכתב רשאי להתנות אישור זה בתנאים.

(21) נערכו דוחות החברה הנערכת בתקופות דיווח קודמות לפי תקנת משנה (1) או (11), וביקשה החברה הנערכת לאמץ לראשונה את כללי החשבונאות המקובלים, רשאי התאגיד לצרף את דוחות החברה הנערכת אם היא מאמץ לראשונה, כמשמעותו בכללי החשבונאות המקובלים, כשנכללות בהם תקופות ההשוואה הנדרשות מכוח כללי החשבונאות המקובלים בלבד, ובלבד שבשנת הדיווח הקודמת צורפו לדוחות התאגיד דוחות החברה הנערכת כשהם ערוכים לפי תקנת משנה (1) או (11).

(31) דוחות חברה נערכת יהיו מבוקרים לפי תקני ביקורת מקובלים בישראל או לפי מערכת של תקני ביקורת זרים שהיא מקיפה.

(41) לדוחות החברה הנערכת יצורף דוח רואה חשבון מבקר, ובו יצוינו, בין השאר, כללי החשבונאות שלפיהם נערכו הדוחות ותקני הביקורת שלפיהם נעשתה ביקורת הדוחות.

(51) אם שפת דוחות החברה הנערכת אינה עברית או אנגלית, יצורף גם תרגום של הדוחות לעברית, לרבות אישור המתרגם על נאותות התרגום ובו הסכמתו לצירוף התרגום והאישור האמור; אם הדוחות המתורגמים לעברית תומכים כדין, צירוף הדוחות בשפת המקור אינו נדרש; לעניין זה, "דוחות החברה הנערכת" – לרבות דוח רואה החשבון המבקר.

(1) הוראות תקנת משנה (ג) לא יחולו –

(1) על דוחות של חברה נערכת שסעיף 36 לחוק חל עליה;

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

(2) במקרה שבו בוטלה הערבות כאמור בתקנת משנה (ב) לאחר תאריך הרוח על המצב הכספי וטרם פרסום הרוחות הכספיים, ולתאגיד לא נותרה חשיפה מהותית בשלה.

(ה) בתקנה זו, "ערבות" – לרבות התחייבות לשיפוי ומשכון להבטחת חיובו של

אחר.

(תיקון התשע"ה) 20–21. (בוטלו).

פרק ג': פרטים בדבר חברות מוחזקות של התאגיד

22. (בוטלה).
השקעות בחברות מוחזקות (תיקון התשע"ה)

23. (א) לרוחות התאגיד יצורפו רוחות כספיים של חברה כלולה, לשנת הדיווח, כאמור בתקנות משנה (ד) עד (ט), אם נתקיים אחד מאלה:
צירוף דוחות חברה כלולה (תיקון התשע"ה)

(1) השקעת התאגיד בחברה הכלולה, מהווה, בערכה המוחלט, עשרים אחוזים או יותר מסך הנכסים ברוח על המצב הכספי של התאגיד;

(2) הסכום שנכלל ברווח או הפסד בשל השקעת התאגיד בחברה הכלולה, מהווה, בערכו המוחלט, עשרים אחוזים או יותר מן הרווח או הפסד של התאגיד, בערכו המוחלט;

(3) החברה הכלולה היא בעלת חשיבות ניכרת לעסקי התאגיד או לפעילותו במתכונתם הקיימת או במתכונתם המתוכננת לעתיד;

(4) תנאי כאמור בפסקאות (1) או (2) התקיים בשנת הדיווח הקודמת, וצפוי כי תנאי כאמור באותן פסקאות יתקיים גם בשנת הדיווח הבאה;

(5) החברה נעשתה חברה כלולה של התאגיד לאחר תאריך הרוח על המצב הכספי והתקיים האמור בפסקה (3).

(ב) על אף האמור בתקנת משנה (א), רוחות כספיים של חברה כלולה לא יצורפו לרוחות התאגיד בהתקיים אחד מאלה:

(1) רוחות החברה הכלולה הם חסרי משמעות ביחס לרוחות התאגיד;

(2) לא התקיים האמור בתקנת משנה (א)(3) עד (5), ובשנת הדיווח הקודמת לא התקיים האמור בתקנת משנה (א)(1) או (2) ולא צפוי כי גם בשנת הדיווח הבאה יתקיים האמור בפסקאות אלה;

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

(3) לאחר תאריך הדוח על המצב הכספי, החברה חדרה מלהיות חברה כלולה של התאגיד.

(ג) ברוחות התאגיד יפורטו שמות החברות הכלולות שרוחותיהן צורפו לרוחות התאגיד; לא צורפו דוחות חברה כלולה בשל האמור בתקנת משנה (ב), יפורטו שם החברה הכלולה והסיבה שבשל לא צורפו דוחות החברה הכלולה.

(ד) דוחות חברה כלולה יצורפו כשהם ערוכים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

(ה) על אף האמור בתקנת משנה (ד) לעניין מתכונת הצירוף, יחולו הוראות תקנה 19(ו) עד(ז) בשינויים המחוייבים;

(ו) הוצגו דוחות החברה הכלולה במטבע שאינו המטבע שבו הוצגו דוחות התאגיד, יצוין שער החליפין של המטבע שבו הוצגו דוחות החברה הכלולה למטבע שבו הוצגו דוחות התאגיד, לתאריך הדוח על המצב הכספי, ויצוין השינוי שחל בו בשנת הדיווח.

(ז) דוחות חברה כלולה יהיו מבוקרים בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, או בהתאם לתקנים הבינלאומיים בביקורת, או בהתאם למערכת תקני ביקורת זרים שהיא מקיפה (Comprehensive).

(ח) לרוחות החברה הכלולה יצורף דוח רואה חשבון מבקר, ובו יצוינו, בין השאר, כללי החשבונאות שבהתאם להם נערכו הדוחות ותקני הביקורת שבהתאם להם נעשתה ביקורת הדוחות.

(ט) לא היתה שפת דוחות החברה הכלולה עברית או אנגלית, יצורף גם תרגום של הדוחות לעברית, לרבות אישור המתרגם על נאותות התרגום ובו הסכמתו לצירוף התרגום והאישור האמור; היו הדוחות המתורגמים לעברית חתומים כדין, צירוף הדוחות בשפת המקור אינו נדרש; לעניין זה, "דוחות" – לרבות דוח רואה חשבון מבקר.

(י) יושב ראש הרשות או מי שהוא הסמיכו לכך בכתב רשאי לפטור תאגיד מסוים מצירוף דוחות של חברה שנתקיים בה האמור בתקנת משנה (א), וכן להתנות את מתן הפטור בציון פרטים על אודותיה.

(יא) הוראות תקנה זו לא יחולו על חברה כלולה שהיא כשלעצמה תאגיד מדווח או שהיא תאגיד שהוראות פרק ה'3 לחוק חלות עליו.

(יב) בתקנה זו, "רווח" – רווחי או הפסדי התאגיד המיוחסים לבעלים של החברה האם, בניכוי רווח או הפסד מפעילות שהופסקה ובניכוי סכומים שנזקפו לרווח או הפסד בגין השפעת שינוי במדיניות חשבונאית ככל שנקבעה בכללי החשבונאות המקובלים הוראה ולפיה ייוקף סכום השינוי לרווח או הפסד בתקופת הדיווח.

24–29. (בוטלו).

(תיקון התשע"ה)

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

פרק ה': פרטים בדבר הדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר של התאגיד¹

30. דוח על הרווח הכולל (תיקון התשע"ה) (בוטלה).
31. מתכונת ניתוח ההוצאות שהוכרו ברווח או הפסד (תיקון התשע"ה) נבחרה מתכונת הניתוח של ההוצאות וההכנסות שהוכרו ברווח או הפסד לפי שיטת סיווג המבוסס על מהות ההוצאות, יפורטו הנימוקים למתכונת הניתוח שנבחרה.
32. פירוט נתונים הנכללים בדוח רווח או הפסד ורווח כולל אחר (תיקון התשע"ה) נכלל בדוח רווח או הפסד ורווח כולל אחר יפורטו מרכיביו העיקריים של הסעיף.
33. עלות המכר (תיקון התשע"ה) הציג התאגיד דוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר בסיווג המבוסס על מאפיין הפעילות של ההוצאות, יכלול פירוט סכומי עלות המכר, לגבי כל סוג של הכנסה שלה ניתן גילוי לפי כללי החשבונאות המקובלים; עלות המכר, העבודות והשירותים תפורט לפי מרכיביה, בהתאם לנסיבות העניין.
- 34-37. (בוטלו). (תיקון התשע"ה)
38. (א) יצוינו שיעורי המס החלים על התאגיד. (ב) היה התאגיד זכאי לפטור או להקלה במסים – יפורטו פרטי הפטור או ההקלה, לרבות מועד תחילתם ופקיעתם; היו הפטור או ההקלה מותנים במילוי תנאים מסוימים – יפורטו התנאים ויצוין אם עמד בהם התאגיד עד לתאריך אישור הדוחות. (ג) תצוין שנת המס האחרונה שבשלה קיבלו התאגיד וחברות הבת שלו שומות מס סופיות.

פרק ו': עסקאות התאגיד עם בעלי עניין ובעלי שליטה

39. התחייבויות התאגיד והחברות המאוחדות שלו לבעל עניין בתאגיד ירוכזו בביאור לפי פרטים אלה: (תיקון התשע"ה) התחייבויות התאגיד לבעל עניין

1. פרק ד' (תקנות 26-29) בוטל בתיקון התשע"ה.

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

- (1) יציגו סכומי ההתחייבויות לזמן ארוך לפני ניכוי החלויות השוטפות, בקבוצות לפי נסיבות העניין, ויפורטו שיעורי הריבית, בסיסי ההצמדה, מועדי הפירעון ושאר תנאיהן העיקריים; סך כל החלויות השוטפות יצוין בנפרד;
- (2) יציגו ההתחייבויות השוטפות, למעט חלויות שוטפות של ההתחייבויות לזמן ארוך, ויפורטו שיעורי הריבית ובסיסי ההצמדה.

40. מידע על השקעות התאגיד והחברות המאוחדות שלו כבעל עניין בתאגיד ירוכז בביאור לפי פרטים אלה:

השקעות התאגיד
כבעל עניין
(תיקון התשע"ה)

(1) השקעות כבעל עניין או במי שהיה בעל עניין בעת שנעשתה ההשקעה, הלוואות וחובות שלו לפי פרטים אלה:

(א) השקעות במניות, בתעודות המקנות זכות לרכישת מניות, בתעודות התחייבות הניתנות להמרה במניות והשקעות אחרות, למעט השקעה בחברה מוחזקת שהיא בעל עניין בתאגיד;

(ב) השקעות התאגיד בתעודות התחייבות שאינן ניתנות להמרה;

(ג) סכומי הלוואות והחובות לזמן ארוך של בעל עניין, לפני ניכוי החלויות השוטפות של הלוואות והחובות לזמן ארוך, שיעורי הריבית, בסיסי ההצמדה, מועדי הפירעון ושאר תנאיהן העיקריים; סך כל החלויות השוטפות יצוין בנפרד;

(ד) סכומי הלוואות והחובות השוטפים של בעל עניין בתאריך הדוח על המצב הכספי והיתרה הגבוהה ביותר בתקופה של שנים עשר החודשים שלפני תאריך הדוח על המצב הכספי;

(2) ערכו התאגיד או חברה מוחזקת שלו לחוב של בעל עניין או של מי שהיה בעל עניין בעת מתן הערבות או שיעברו התאגיד או חברה מוחזקת שלו נכס מנכסיו להבטחת חוב כאמור, יחולו הוראות אלה:

(א) הוגבלה הערבות בסכום, יצוין סכום הערבות, יפורטו הערובות שקיבלו התאגיד או חברה מוחזקת שלו בשל הערבות ויתרת החוב אשר לו ערכו התאגיד או חברה מוחזקת שלו, בהבחנה בין חוב שוטף לבין חוב שאינו שוטף;

(ב) לא הוגבלה הערבות בסכום, יחולו הוראות תקנה 19(ב), (ג) ו-(ה) בשינויים המחויבים;

(ג) שיעברו התאגיד או חברה מוחזקת שלו נכס מנכסיהם להבטחת חוב של בעל עניין, יצוין סוג השעבוד, יתואר הנכס המשועבד ותצוין יתרת החוב.

המסמך הוכן עבור רשות ניירות ערך על ידי הוצאת הלכות בע"מ. כל הזכויות שמורות

תגמול והטבות
לבעל עניין
ועסקאות איתו
(תיקון התשע"ה)

41. (א) מידע על תגמול וכל הטבה אחרת שנתנו התאגיד והחברות המאוחדות שלו לבעל עניין בתאגיד ועל עסקאות עם בעל עניין ירוכו בכיבוד לפי פרטים אלה:

(1) תגמול וכל הטבה אחרת שנתנו התאגיד, חברה מאוחדת שלו בשנת הדיווח, בהבחנה בין בעל עניין המועסק בתאגיד או מטעמו, לבין דירקטור שאינו מועסק כאמור ולבין בעל עניין אחר שאינו מועסק כאמור, ויצוין מספר האנשים בכל אחת משלוש קבוצות אלה; לגבי כל תגמול והטבה אחרת יפורטו גם שווים, הדרך שבה נקבע השווי וההנחות ששימשו בחישובו; ניתנו תגמול או כלהטבה אחרת שאינם ניתנים להערכה כספית, יתוארו תנאיהם;

(2) קיימת התחייבות מותנית למתן תגמול וכל הטבה אחרת שלגביה לא בוצעה הפרשה או קיימת התקשרות ולפיה עשויים להינתן תגמול וכל הטבה אחרת, יתוארו ההתחייבות או ההתקשרות ותנאיה;

(3) יישא התאגיד במסים בשל מתן תגמול וכלהטבה אחרת, יצוין הדבר ויפורטו סכומי המסים שבהם יישא התאגיד, ואם הדבר אפשרי, סך כל סכומי המסים הצפויים לחול;

(4)–(6) (בוטלו);

(1א) יתוארו עסקאות שבין התאגיד או חברה מאוחדת שלו, לבין בעל עניין, בין שנעשו במישרין ובין שנעשו בעקיפין, בציון סכומי העסקאות, דרכי קביעת המחירים, תנאי האשראי והתנאים האחרים לפי נסיבות העניין; כמו כן, תצוין השפעת העסקאות על מצבו העסקי של התאגיד ועל תוצאות פעולותיו, לגבי כל עסקה בנפרד.

(2א) קיימת התקשרות לביצוע עסקה כאמור בתקנת משנה (1א), יצוינו הפרטים לפי תקנת המשנה האמורה, בשינויים המחויבים.

(3א) על אף האמור בתקנות משנה (1א) ו-(2א), תאגיד יהיה רשאי שלא לתת את הפרטים לגבי עסקה כאמור בהן, למעט עסקה חריגה כהגדרתה בחוק החברות, אם התקיים בה אחד משני אלה:

(1) העסקה זניחה; על התאגיד לציין את הסוגים והמאפיינים של העסקאות שהוא רואה אותן כזניחות, תוך פירוט העובדות, הנימוקים וההסברים לכך;

(2) העסקה אינה זניחה, והתאגיד נתן תיאור כללי שלה, של מאפייניה והיקפה וכן של היקף כלל העסקאות מסוגה עם אותו בעל עניין.

(ב) הוראות תקנה זו יחולו גם ביחס למי שלבעל שליטה יש עניין אישי בהתקשרות עמו; במקרים כאמור, תפורט נוסף על כך גם מהות העניין האישי כאמור.

42. (בוטלה).

התקשרות נמשכת
בתמורה שונה
(תיקון התשע"ה)

פרק ז': הוראות שונות

- ביטול** 43. תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993 (להלן – תקנות עריכת דוחות) – בטלות.
- תחולה** 44. תקנות אלה יחולו לגבי דוחות כספיים שיש להגיש מיום י"ד בטבת התש"ע (31 בדצמבר 2009) ואילך.
- הוראות מעבר** 45. על אף האמור בתקנה 43, בשתי שנות הדיווח הראשונות שלאחר יום תחילתן של תקנות אלה, רשאי תאגיד, לעניין תקנה 23, לצרף דוחות של חברה כלולה שחלים עליה תקני החשבונאות והכללים החשבונאיים המפורסמים על ידי המוסד לתקינה חשבונאית בישראל, כשהם ערוכים לפי הוראות תקנות עריכת דוחות.

תוספת

(תקנות 5 ו-6)

מטבעות הצגת דוחות כספיים:

- (1) שקל חדש;
- (2) דולר ארצות הברית (US Dollar);
- (3) אירו (EURO).

כ' בטבת התש"ע (6 בינואר 2010)

יובל שטייניץ
שר האוצר