



תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
דרישה להצגת דוח נוסף על המצב הכספי לתחילת תקופת ההשוואה
המוקדמת ביותר שמוצגת - עדכון לגבי דוחות כספיים לשנת 2010
דצמבר 2010

לפרסומים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - המוסד לתקינה) בנושאי תקני דיווח כספי בינלאומיים אין מעמד של תקן או הבהרה והם אינם מחייבים. פרסום זה נועד להביא לידיעת ציבור המדווחים את העמדות כפי שהתגבשו בדיוני הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה.

רקע

תקן חשבונאות בינלאומי מספר 1 הצגת דוחות כספיים (להלן: IAS 1), תוקן על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בשנת 2007 והגרסה המתקנת חלה על תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009. אחד השינויים המרכזיים שבוצע בגרסה זו הוא בסעיפים 38 ו-39 ל-IAS 1 בהקשר למידע השוואתי הנדרש בדוחות הכספיים.

סעיף 38 ל-IAS 1 קובע כי "ישות תציג מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת לגבי כל הסכומים שמדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, למעט כאשר תקני דיווח כספי בינלאומיים מתירים או דורשים אחרת. ישות תכלול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי כאשר הוא רלוונטי להבנה של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת."

סעיף 39 ל-IAS 1 קובע כי "ישות המציגה מידע השוואתי תציג, לפחות, שני דוחות על המצב הכספי, שני דוחות מכל אחד מהדוחות האחרים, וביאורים קשורים. כאשר ישות מיישמת למפרע מדיניות חשבונאית או מבצעת הצגה מחדש של פריטים בדוחותיה הכספיים, או כאשר היא מסווגת מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים, עליה להציג, לפחות, שלושה דוחות על המצב הכספי, שני דוחות מכל אחד מהדוחות האחרים, וביאורים קשורים. ישות מציגה דוחות על המצב הכספי למועדים הבאים:

(א) סוף התקופה השוטפת

(ב) סוף התקופה הקודמת (שמהווה גם את תחילת התקופה השוטפת), וכן

(ג) תחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת."

(ההדגשות אינן במקור)

בחודש פברואר 2010 פורסם סיכום דיון של הוועדה המקצועית בנושא הדרישה להצגת דוח נוסף על המצב הכספי לתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים כלהלן: "לדעת המשתתפים בדיון, ישות שמועד המעבר שלה ל-IFRS היה 1 בינואר 2007 ואשר יישמה למפרע מדיניות חשבונאית או שביצעה הצגה מחדש או שסיווגה מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים לשנת 2009, אינה נדרשת להציג מאזן נוסף

ליום 1 בינואר 2007. ישות כאמור תציג שלושה מאזנים (31.12.2009, 31.12.2008 ו- 31.12.2007) וכן שלושה דוחות תוצאתיים (לשנים 2009, 2008 ו- 2007).”

בהמשך לסיכום נקבע כי “הדיון והסיכום לעיל מתייחסים לדוחות הכספיים לשנת 2009 בלבד. דיון לגבי דרישות ההצגה של דוחות על המצב הכספי בדוחות הכספיים בשנים הבאות ייערך בעתיד ויתייחס גם לדרישות ההצגה במדינות אחרות.”

כאמור, IAS 1 דורש הצגת שני דוחות על המצב הכספי, שני דוחות על הרווח הכולל, שני דוחות על תזרימי המזומנים ושני דוחות על השינויים בהון. אולם, בישראל, חברות ציבוריות נדרשות בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי״ע - 2010, להציג מספר בלתי שווה של דוחות תוצאתיים ומאזניים, שכן הדרישה בתקנות ניירות ערך הינה להציג שלושה דוחות תוצאתיים ורק שני דוחות על המצב הכספי. לפיכך, מתעוררת הסוגיה לאיזה מועד נדרש דוח נוסף על המצב הכספי כאשר ישות מציגה מספר בלתי שווה של דוחות תוצאתיים ומאזניים.

בחודש ספטמבר 2010 דנה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בשאלה לאיזה מועד נדרש דוח נוסף על המצב הכספי כאשר ישות מציגה מידע השוואתי נוסף של חלק מהדוחות הכספיים, אך לא של כולם, וזאת מעבר לדרישות המינימום אשר קיימות ב- IAS 1. לדוגמה, כאשר ישות מציגה שלושה דוחות על הרווח הכולל, אך רק שני דוחות על המצב הכספי.

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים החליטה טנטטיבית להבהיר את הדרישות ב- IAS 1 לגבי מספרי השוואה ולכלול ב- IAS 1 התייחסות להצגת מידע השוואתי של חלק מהדוחות הכספיים, אך לא של כולם, מעבר לדרישות המינימום. במסגרת זו, הבהירה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים כי הדרישה להצגת דוח נוסף על המצב הכספי תהיה לתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת אשר נדרשת בהתאם ל- IAS 1.

בכוונת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים לכלול הבהרה זו במסגרת טיוטת התקן שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אשר עתידה להתפרסם במחצית השנייה של שנת 2011.

סיכום

בחודש דצמבר 2010 קיימה הוועדה המקצועית דיון בנושא זה. מהמסמך שפורסם, עולה כי כוונת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים היתה מלכתחילה לדרוש הוספת דוח על המצב הכספי לתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת, אשר נדרשת בהתאם ל- IAS 1 וזאת במקרים בהם ישות יישמה למפרע מדיניות חשבונאית או ביצעה הצגה מחדש או סיווג מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים וכי בעת ניסוח IAS 1 (מעודכן 2007) לא הובאה בחשבון האפשרות של הצגת מספר בלתי שווה של דוחות מאזניים ותוצאתיים בהתאם לדרישות של רגולטורים.

לאור זאת, לדעת המשתתפים בדיון ישות אשר יישמה למפרע מדיניות חשבונאית או שביצעה הצגה מחדש או שסיווגה מחדש פריטים בדוחותיה הכספיים לשנת 2010, נדרשת להציג דוח נוסף על המצב הכספי ליום 1 בינואר 2009. ישות כאמור תציג שלושה מאזנים (31.12.2010 ו- 31.12.2009, ו- 1.1.2009) וכן שלושה דוחות תוצאתיים (לשנים 2010, 2009 ו- 2008). ישות כאמור אינה נדרשת להציג דוח על המצב הכספי ליום 1 בינואר 2008.

סגל רשות ניירות ערך ציין כי לא יראה בדוחות כספיים המוגשים בהתאם למסקנה המפורטת בנייר זה כדוחות כספיים שאינם ערוכים לפי ה-IFRS ותקנות ניירות ערך, ובלבד שנלווית אליהם חו"ד בלתי מסויגת של רואה החשבון המבקר, לרבות בהקשר זה.