



תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
דרישה להצגת דוח נוסף על המצב הכספי לתחילת תקופת השוואה
המוקדמת ביותר שמוצגת
פברואר 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 (להלן - הוועדה הבינלאומית) בשנת 2007 והגרסה המתוקנת 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)

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 ושני דוחות על המצב הכספי בלבד. להלן התקנה הרלוונטית:

”דוחות השוואתיים 7. (א) לצד כל סכום בדוח על המצב הכספי יוצג הסכום המקביל לו בדוח על המצב הכספי של שנת הדיווח הקודמת.

(ב) לצד כל סכום בדוח על הרווח הכולל, בין אם הוצג בדוח יחיד ובין אם הוצג בשני דוחות המציגים בנפרד רכיבי רווח או הפסד ורכיבי רווח כולל אחר, בדוח על השינויים בהון העצמי ובדוח על תזרימי המזומנים, יוצגו הסכומים המקבילים לו בכל אחת משתי שנות הכספים הקודמות.

”...

סוגיות חשבונאיות

האם 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, נדרשת להציג מאזן נוסף ליום 1 בינואר 2007 וזאת בנוסף למאזן הנוסף הנדרש ליום 31 בדצמבר 2007.

דיון

לכאורה, ניתן לטעון כי מאחר שסעיף 39 מתייחס ל- ”תחילת התקופה” ומאחר ודוח על המצב הכספי אינו ערוך לתקופה אלא ליום מסוים, נדרש לראות בתחילת התקופה המוצגת בדוח על הרווח הכולל כתחילת תקופת ההשוואה המוקדמת ביותר, משמע, בשל הצגת מספרי ההשוואה בדוחות הכספיים בצורה בלתי שווה בישראל, יידרש דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2006. התוצאה היא הצגת דוחות על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2009, ליום 31 בדצמבר 2008 וליום 31 בדצמבר 2006. מאחר שקיימת חשיבות לשמירה על רציפות מספרי ההשוואה, תידרש למעשה הצגה של ארבעה דוחות על המצב הכספי, כלומר גם הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2007.

יש לציין את המצב המיוחד שנוצר בישראל בשל המעבר ל- IFRS בשנת 2008, כאשר מועד המעבר היה ביום 1 בינואר 2007. בהתאם להקלה, כפי שהייתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 1, אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים (להלן: IFRS 1), בנוסחו דאז, חברות ישראליות לא נדרשו להציג מאזן ליום 31 בדצמבר 2006 כחלק מהדוחות הכספיים הראשיים, אלא במסגרת ביאור ההתאמה לכללי ה- IFRS בלבד. לפיכך, הצגת מאזן ליום 31 בדצמבר 2006 כדוח ראשי כעת, בשל סעיף 39 ל- IAS 1, היא אינה סבירה.

יתרה מכך, מאחר והדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2006 מעולם לא פורסם כדוח ראשי, אין משמעות להצגתו מחדש בעקבות יישום למפרע, הצגה מחדש או סיווג של פריטים בדוחות הכספיים. כמו כן, מתוך דברי ההסבר ל- IAS 1 המתוקן שצוטטו לעיל, ניתן להבין כי לא הייתה כוונה בתיקון ל- IAS 1 כי יוצגו מחדש דוחות כספיים שלא הוצגו בעבר.

כמו כן, יש לציין כי בבסיס למסקנות של IAS 1, בסעיפים BC31 ו-BC32 צוין כי במקור בטיטה לתיקון של IAS 1 הוצע לדרוש הצגה של שלושה דוחות על המצב הכספי ושני דוחות מכל אחד מהדוחות האחרים. אולם, הוועדה הבינלאומית החליטה לדרוש רק שני דוחות על המצב הכספי, מהנימוק שדוחות כספיים לשנים קודמות זמינים בנקל למשתמשים בדוחות הכספיים, זאת למעט מקרים בהם הדוחות הכספיים הושפעו מיישום למפרע, מהצגה מחדש או סיווג מחדש שאז נדרשים שלושה דוחות על המצב הכספי. לפיכך, נראה כי דרישה להצגת ארבע דוחות על המצב הכספי הינה מעבר לכוונתה המקורית של הוועדה הבינלאומית.

סיכום

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).

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.

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.