

פנייה מקדמית בקשר עם יישום מוקדם של IFRS 9

מחלקה מקצועית - אוגוסט 2011

בתאריך ה-8 באוגוסט 2011 התקבלה תשובה לפנייה מקדמית שהגישה חברת "כור תעשיות בע"מ" (להלן - "החברה") לסגל הרשות שעניינה אופן היישום המוקדם של הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 9, מכשירים פיננסיים (IFRS 9), להלן - "התקן". כמתואר בהרחבה להלן, סגל הרשות סבור כי אימוץ מוקדם של IFRS 9, לאחר 31 בדצמבר 2010, אפשרי רק בהתייחס לתקופות שנתיות (ואין אפשרות לקבוע את מועד תחילת תקופת הדיווח כתחילת רבעון אשר אינו הרבעון הראשון של שנת הדיווח). בנוסף, לעמדת סגל הרשות, IFRS 9 אינו מאפשר ייעוד וולונטרי או ביטול של ייעוד קודם באופן רטרואקטיבי של נכס פיננסי לקטגוריית מדידה כלשהי והחלטת ייעוד וולונטרי כאמור צריכה להתקבל, הלכה למעשה, במועד היישום הראשונה (דהיינו, ליום 1 בינואר של שנת הדיווח). יצוין כי עמדתה של הרשות כאמור מנוגדת לעמדות 4 הפירמות הגדולות לראיית חשבון (PWC, DELOITTE, KPMG ו-YOUNG & ERNST).

רקע

לחברה השקעה במניות חברה מוחזקת המסווגת כ"נכס פיננסי זמין למכירה" וזאת בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה (להלן - "IAS 39").

במסגרת פנייתה, ביקשה החברה לאמץ מוקדם את IFRS 9 במהלך הרבעון השני של שנת 2011, ולייעד, באופן רטרואקטיבי לאחר תחילת אותו רבעון ובתוקף ליום תחילתו, את השקעתה במניות המוחזקת כנכס פיננסי בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר (להלן - "נכס פיננסי לפי FVTOCI") הווה אומר, החברה מעוניינת באפשרות שמעניק התקן לזקוף לצמיתות את השינויים בשווי ההוגן של ההשקעה לקרן הון (במסגרת הרווח הכולל האחר). היינו, גם בנסיבות בהן מדובר בהפסד מירידת ערך של ההשקעה טרם מימושה (שלפי IAS 39 נזקף לרווח והפסד) וגם במקרה של מימוש ההשקעה (שלפי IAS 39 נזקף אף הוא לרווח והפסד), בהתאם להוראות IFRS 9, השינויים בשווי ההוגן של נכס פיננסי לפי FVTOCI לא יזקפו לעולם לרווח והפסד אלא לכל היותר יועברו ישירות לעודפים בעת מימוש ההשקעה.

במילים אחרות, מבחינה חשבונאית, החברה ניסתה להימנע מלהכיר בהפסדים מירידת ערך בגין השקעתה ברווח והפסד במסגרת הדוחות הכספיים לשנת 2011 (ככל שחלה ירידת ערך כאמור) באמצעות אימוץ מוקדם של IFRS 9.

סוגיה ראשונה: מועד האימוץ המוקדם - "תחילת תקופת הדיווח"

כאשר מיישמים את התקן לראשונה בתקופת ביניים שאיננה הרבעון הראשון, מהו "מועד היישום לראשונה", לאור העובדה שמועד היישום לראשונה נקבע בתקן כ"תחילת תקופת הדיווח". היינו, כאשר מדובר בתקופת ביניים עולה השאלה האם מדובר בתחילת הרבעון בו בוצע היישום לראשונה (במקרה לעיל, תחילת רבעון שני של 2011) או בתחילת השנה (1 בינואר 2011)?

לעמדת החברה, בעת אימוץ מוקדם של התקן במהלך בתקופת ביניים שאיננה הרבעון הראשון, "תחילת תקופת הדיווח הראשונה" הינה תחילת הרבעון (במקרה דנן ביום 1 באפריל 2011).

לעמדת סגל הרשות, אימוץ מוקדם של התקן, לאחר 31 בדצמבר 2010, אפשרי רק בהתייחס לתקופות שנתיות, ואין אפשרות לקבוע את מועד תחילת תקופת הדיווח כתחילת רבעון שאיננו הרבעון הראשון של שנת הדיווח. היינו, מועד תחילת תקופת הדיווח הראשונה בה מיושמות הוראות התקן למבקשים ליישם את IFRS 9 באימוץ מוקדם בשנת 2011 הינו 1 בינואר 2011.

סוגיה שנייה: האפשרות לבצע ייעוד רטרואקטיבי של השקעה כנכס לפי FVTOCI

האם בעת יישום לראשונה של IFRS 9 חברה יכולה לבצע ייעוד באופן וולונטרי או לבטל ייעוד קודם, כפי שמתאפשר תחת התקן, באופן רטרואקטיבי וללא שנעשה ייעוד אקטיבי ב"מועד היישום לראשונה"?

לעמדת החברה, התקן אינו מחייב קבלת החלטת ייעוד פוזיטיבית במועד יישומו לראשונה, אלא החלטה כאמור יכולה להיעשות בכל מועד מתחילת התקופה בה יושם לראשונה התקן ועד למועד אישור הדוחות הכספיים לאותה התקופה. לעמדתה, ניתן לבצע ייעוד כאמור באופן רטרואקטיבי, בהתייחס ליום תחילת התקופה בה יושם התקן לראשונה, ובלבד שתעשה זאת על סמך העובדות והנסיבות ששררו לאותו המועד.

לעמדת סגל הרשות, IFRS 9 אינו מאפשר ייעוד רטרואקטיבי, והחלטת הייעוד צריכה להתקבל, הלכה למעשה, במועד היישום לראשונה. דהיינו, חברה המבקשת לאמץ מוקדם את IFRS 9 בשנת 2011 נדרשת לקבל החלטת ייעוד פוזיטיבית לכל המאוחר ביום 1 בינואר 2011, ובאופן דומה חברה שתבקש לאמץ מוקדם את IFRS 9 בשנת 2012 תידרש לקבל החלטת ייעוד פוזיטיבית לכל המאוחר ב-1 בינואר 2012.

סיכום עמדת סגל הרשות

לאור האמור לעיל, ככל שהחברה מעוניינת ליישם את הוראות IFRS 9 כבר בשנת 2011, לא תוכל החברה לייעד את השקעתה במניות המוחזקות כנכס פיננסי לפי FVTOCI, שכן לא קיבלה החלטת ייעוד פוזיטיבית לכל המאוחר ביום 1 בינואר 2011, ותידרש להמשיך וליישם לגבי השקעה זו את כללי IAS 39 לרבות לעניין הכרה בהפסד מירידת ערך ברווח והפסד. היה ותהיה החברה מעוניינת להציג השקעה זו כנכס פיננסי לפי FVTOCI, תוכל לעשות זאת רק ככל שתאמץ מוקדם את IFRS 9 אך זאת רק החל משנת 2012, ותקבל החלטת ייעוד פוזיטיבית לכל המאוחר ביום 1 בינואר 2012.

המשמעות הפרקטית של האמור הינה, שבמסגרת הדוחות הכספיים ביניים לרבעון שני לשנת 2011 יהיה על החברה להכיר בהפסדים מירידת ערך בדוח רווח והפסד (ככל שחלה ירידת ערך כאמור בהתאם להוראות IAS 39), והיא לא תוכל לבטל הפסד זה במסגרת דוחות הרבעון השלישי או הדוחות השנתיים לשנת 2011 באמצעות אימוץ מוקדם של IFRS 9. באם החברה תאמץ מוקדם את IFRS 9 בשנת 2012 ותבצע ייעוד כנכס פיננסי לפי FVTOCI לכל המאוחר ביום 1 בינואר 2012, בהתאם להוראות IFRS 9 תידרש החברה להציג מחדש את נתוני שנת 2011 שייכללו כמספרי השוואה בדוחות שנת 2012, ולקוקף את כל השינויים בשווי ההוגן של ההשקעה (לרבות בגין ירידת הערך) לקרן הון במקום לרווח והפסד, זאת לעומת דוחות 2011 השוטפים (לרבות הדוחות הרבעוניים השוטפים לשנת 2011) אשר ישקפו כאמור את ההפסד שהוכר ברווח והפסד.

להורדת הפנייה המקדמית שנשלחה לסגל הרשות בפורמט PDF לחץ/י כאן.

להורדת תשובת סגל הרשות לפנייה המקדמית בפורמט PDF לחץ/י כאן.

אנו עומדים לרשותכם לצורך בחינת מכלול השיקולים הרלוונטיים בעת כוונה לאימוץ מוקדם אפשרי של IFRS 9. זאת, בשל מורכבות היישום לראשונה של IFRS 9 שקיבלה משנה תוקף עם פרסום עמדת סגל הרשות בנושא. יודגש כי תכנון ראוי של אימוץ מוקדם כאמור, דורש לקחת בחשבון את כל ההיבטים הרלוונטיים, לרבות דרישות התקן עצמו ואת עמדת סגל הרשות (תוך שימת דגש על הצורך לקבל החלטות בדבר ייעוד פוזיטיבי של מכשירים פיננסיים לכל המאוחר ביום 1 בינואר 2012) וזאת בכדי להבטיח יישום מוצלח ואפקטיבי בדוחות הכספיים. זה המקום לציין כי בתחילת אוגוסט 2011, פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB), טיוטת הצעה לתיקון (exposure draft) של IFRS 9, אשר מציעה דחייה של שנתיים

למועד התחילה המנדטורי של התקן ליום 1 בינואר 2015 (נכון להיום מועד התחילה המחייב הינו 1 בינואר 2013). באם
ההצעה תתקבל, העקרונות לעיל יהיו רלוונטיים, ככל הנראה, גם בגין שנות הדיווח 2013 ו-2014 (אשר יהיו בבחינת אימוץ
מוקדם של התקן).

בברכה,

המחלקה המקצועית