

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14

אירועים לאחר מועד הדיווח

מרץ, 2006

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראלים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 - אירועים לאחר מועד הדיווח

מרץ 2006

תוכן עניינים

סעיף	
	מטרת התקן
1-3	תחולה
4	הגדרות
5-7	אישור הדוחות הכספיים לפרסום
8-15	הכרה ומדידה
9-10	אירועים חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח
11-12	אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח
13-15	דיבידנדים/ חלוקות
16-24	עסק חי
24	שינוי מבני
25-30	גילוי
25-26	גילוי בדבר מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום
27-28	עדכון הגילוי בדבר התנאים ששררו במועד הדיווח
29-30	גילוי לאירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח
31-32	תחילה
	נספח 1 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח
	נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, אירועים לאחר מועד הדיווח

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 - אירועים לאחר מועד הדיווח

מ ר ץ 2 0 0 6

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה הממשלתית הבינלאומית המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות ממשלתי בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1 - 32. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

מטרת התקן היא לקבוע:

- (א) מתי על ישות לבצע התאמה בדוחותיה הכספיים בגין אירועים לאחר מועד הדיווח; וכן,
 - (ב) את הגילוי הנדרש מישות, בדבר המועד בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום ובדבר אירועים לאחר מועד הדיווח.
- בנוסף, קובע התקן, כי ישות לא תערוך את דוחותיה הכספיים על בסיס העסק החי, אם אירועים לאחר מועד הדיווח מצביעים על כך שהנחת העסק החי אינה נאותה.

תחולה

1. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תישם תקן זה לצורך הטיפול החשבונאי וכן לגבי מתן גילוי בדבר אירועים לאחר מועד הדיווח.
2. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
3. ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות לפעול בהתאם לתקני החשבונאות המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. הנחיה מספר 1 של הוועדה הבינלאומית למגזר

הציבורי, דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות, מציינת, כי תקני החשבונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתייכותן למגזר הפרטי או למגזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מספר 1 ממליצה לישויות הממשלתיות העסקיות להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבחינות המהותיות, לכללי החשבונאות הבינלאומיים.

הגדרות

4. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

אירועים לאחר מועד הדיווח (Events after the reporting date) הם אירועים, בעלי משמעות חיובית או שלילית, המתרחשים בתקופה שבין מועד הדיווח לבין המועד בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום. ניתן לזהות שני סוגים של אירועים:

(א) **אירועים המספקים ראיה לתנאים ששררו במועד הדיווח [אירועים חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח (Adjusting events after the reporting date)]**; וכן,

(ב) **אירועים המצביעים על תנאים שהופיעו לאחר מועד הדיווח [אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח (Non - Adjusting events after the reporting date)]**.

מועד הדיווח (Reporting date) משמעותו המועד של היום האחרון של תקופת הדיווח אליה מתייחסים הדוחות הכספיים.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים, והם נכללים במילון המונחים אשר פורסם על ידי הוועדה הבינלאומית למגזר הציבורי.

אישור הדוחות הכספיים לפרסום

5. על מנת לקבוע אלו אירועים עונים להגדרת אירועים לאחר מועד הדיווח, הכרחי לזהות הן את מועד הדיווח והן את מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום. מועד הדיווח הוא המועד של היום האחרון של תקופת הדיווח, אליה מתייחסים הדוחות הכספיים. מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום הוא המועד בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום על ידי היחיד או הגוף, המוסמכים לכך. חוות דעת המבקר ניתנת לגבי אותם דוחות כספיים שאושרו. אירועים לאחר מועד הדיווח הם כל האירועים, בעלי משמעות חיובית או שלילית, המתרחשים בתקופה שבין מועד הדיווח לבין המועד בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום, גם אם אירועים אלה התרחשו לאחר פרסום הודעה בדבר העודף/הגירעון נטו, לאחר אישור דוחותיהם הכספיים של ישות נשלטת, או לאחר פרסום נתונים נבחרים אחרים המתייחסים לדוחות הכספיים.

6. התהליך הכרוך בעריכת הדוחות הכספיים ובאישורם לפרסום עשוי להיות שונה בסוגים שונים של ישויות, בין ובתוך אזורי שיפוט שונים. שוני זה יכול להיות תלוי במהות הישות, במבנה הגוף השולט, בדרישות החוקיות המתייחסות לישות ובנהלים המשמשים לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם. האחריות לאישור דוחות כספיים מאוחדים של הממשלה בכללותה, מוטלת במדינת ישראל על החשב הכללי.

7. במקרים מסוימים, כשלב האחרון בתהליך האישור, נדרשת הישות להגיש את דוחותיה הכספיים לגוף אחר (לדוגמה, גוף מחוקק כגון הכנסת). לגוף זה עשוי להיות הכח לדרוש שינויים בדוחות הכספיים המבוקרים. במקרים אחרים, הגשת הדוחות לגוף האחר יכול שתהיה עניין פורמלי בלבד, ולאותו גוף אחר אין סמכות לדרוש שיבוצעו שינויים בדוחות הכספיים. במקרים אלו, הדוחות הכספיים נחשבים ככאלו שאושרו לפרסום כאשר הישות מאשרת להציגם בפני הגוף האחר.

הכרה ומזידה

8. בתקופה שבין מועד הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, נבחרו ציבור/פקידי ממשלה עשויים להודיע על כוונותיה של הממשלה בהקשר לעניינים מסוימים. הקביעה, האם הודעות בדבר כוונותיה של הממשלה דורשות או שאינן דורשות, הכרה כאירועים חייבי התאמה, תלויה בשאלה האם הן מספקות יותר מידע בדבר התנאים ששררו במועד הדיווח, והאם יש ראיות מספקות לכך שכוונות אלה יכולות להיות מיושמות ואכן ייושמו. ברוב המקרים, ההודעה על כוונותיה של הממשלה לא תוביל להכרה באירועים חייבי התאמה, אלא למתן גילוי בדבר אירועים שאינם חייבי התאמה.

אירועים חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח

9. על ישות לבצע התאמה של סכומים שהוכרו בדוחותיה הכספיים, כדי לשקף אירועים חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח.

10. להלן דוגמאות לאירועים חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח, אשר דורשים מישות לבצע התאמה לסכומים שהוכרו בדוחותיה הכספיים, או להכיר בפריטים שלא הוכרו קודם לכן:

(א) יישובה של תביעה משפטית לאחר מועד הדיווח, מאשר שלישות כבר הייתה מחויבות קיימת במועד הדיווח, ולפיכך נדרשת הישות להתאים הפרשה שכבר הוכרה, או להכיר בהפרשה, במקום מתן גילוי בלבד על התחייבות תלויה. הנחיות בדבר הטיפול החשבונאי בהפרשות ובהתחייבויות תלויות ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים¹;

¹ הוועדה הבינלאומית של המגזר הציבורי פרסמה את תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, העוסק ביישום תקן חשבונאות בינלאומי מספר 37 (מתוקן 1998), הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, במגזר הציבורי. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים, כולל אף הוא דרישות להצגת פריטים בדוחות הכספיים ובביאורים לדוחות הכספיים, לרבות הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

(ב) קבלת מידע לאחר מועד הדיווח המצביע על ירידת ערך של נכס למועד הדיווח, או על הצורך בהתאמתו של סכום שהוכר קודם לכן כהפסד מירידת ערך של הנכס. לדוגמה:

(1) פשיטת רגל של חייב, המתרחשת לאחר מועד הדיווח, בדרך כלל מאשרת כי הפסד כבר היה קיים במועד הדיווח בחשבון החייבים, וכי על הישות להתאים את הערך בספרים של חשבון החייבים; וכן,

(2) מכירת מלאי לאחר מועד הדיווח עשויה להוות ראיה בדבר שווי המימוש נטו של המלאי במועד הדיווח;

(ג) קביעה, לאחר מועד הדיווח, של עלות נכסים שנרכשו, או של תקבולים ממכירת נכסים לפני מועד הדיווח;

(ד) קביעה, לאחר מועד הדיווח, של סכום ההכנסות שנגבה במהלך תקופת הדיווח ושעל הישות לחלוק אותו עם ממשלה אחרת, על פי הסכם חלוקת הכנסות אשר בתוקף בתקופת הדיווח;

(ה) הקביעה, לאחר מועד הדיווח, של תשלומי בונוס עבור ביצועים שיש לשלם לסגל העובדים, אם לישות הייתה במועד הדיווח מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת לבצע תשלומים כאמור כתוצאה מאירועים שאירעו לפני מועד הדיווח; וכן,

(ו) גילויין של תרמיות או טעויות המצביעות על כך שהדוחות הכספיים היו בלתי נכונים.

אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח

11. ישות לא תבצע התאמה של סכומים שהוכרו בדוחותיה הכספיים כדי לשקף אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח.

12. להלן דוגמאות לאירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח:

(א) כאשר ישות מאמצת מדיניות ביצוע הערכה מחדש, באופן סדיר, של נכס לשוויו ההוגן, וחלה ירידה בשוויו ההוגן של הנכס, בין מועד הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, הירידה בשווי ההוגן כאמור אינה מתייחסת, באופן רגיל, למצב הנכס במועד הדיווח, אלא משקפת נסיבות שהתרחשו בתקופה העוקבת. לפיכך, למרות שלישות יש מדיניות ביצוע הערכה מחדש, באופן סדיר, ישות לא תתאים את הסכומים שהוכרו בדוחותיה הכספיים לגבי נכסים אלה. בדומה, הישות לא תעדכן את הסכומים שניתן להם גילוי לגבי הנכס במועד הדיווח, למרות שיתכן כי תצטרך לתת גילוי נוסף על פי סעיף 29; וכן,

(ב) כאשר ישות, אשר מחויבת להפעיל תכניות שירות מסוימות לקהילה, מחליטה לאחר מועד הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו, לספק/לחלק הטבות נוספות במישרין או בעקיפין למשתתפים באותן תכניות, הישות לא תתאים את ההוצאות שהוכרו בדוחותיה הכספיים לגבי תקופת הדיווח השוטפת. עם זאת, יתכן כי ידרש גילוי בגין ההטבות הנוספות כאירועים שאינם חייבי התאמה על פי סעיף 29.

דיבידנדים/חלוקות

13. אם דיבידנדים או חלוקות דומות מוצעים או מוכרזים לאחר מועד הדיווח, הישות לא תכיר באותן חלוקות כהתחייבות למועד הדיווח.

14. חלוקת דיבידנדים במגזר הציבורי מתרחשת כאשר, לדוגמה, ישות ממשלתית מאחדת את הדוחות הכספיים של ישות ממשלתית עסקית שבשליטתה, אשר זכויות הבעלות בה מוחזקות גם על ידי חיצוניים, להם היא משלמת דיבידנדים. כמו כן, ישויות ממשלתיות מסוימות מאמצות מסגרת ניהול פיננסי, הדורשת מהם לשלם חלוקות הכנסה לישות השולטת בהן, כדוגמת הממשלה.

15. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים דורש מישות לתת גילוי על סכום הדיבידנדים או החלוקות לבעלים אשר הוצעו או הוכרזו לאחר מועד הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום. דיבידנדים וחלוקות דומות אינם כוללים החזר הון. תקן חשבונאות מספר 1 מתיר לישות לתת את הגילוי האמור:

(א) בדוח על המצב הכספי כרכיב נפרד של הנכסים נטו/הון עצמי; או,

(ב) בביאורים לדוחות הכספיים.

עסק חי

16. הקביעה האם הנחת העסק החי נאותה צריכה להיבחן על ידי כל ישות. בכל אופן, הערכת העסק החי תהיה רלוונטית יותר לישויות בודדות מאשר לממשלה בכללותה. לדוגמה, ישות ממשלתית בודדת עשויה לא להוות עסק חי מאחר והממשלה, החליטה להעביר את כל פעילויותיה לישות ממשלתית אחרת. למרות זאת, שינוי מבני זה אינו משפיע על הערכת העסק החי של הממשלה עצמה.

17. ישות לא תערוך את דוחותיה הכספיים על בסיס הנחת העסק החי אם האחראים לעריכת הדוחות הכספיים שלה או הגורם השולט בה, קובעים לאחר מועד הדיווח כי ישנה כוונה לחסל את הישות או להפסיק את פעילותה, או כשאינן כל אפשרות מציאותית אחרת אלא לעשות כן.

18. בהערכה האם הנחת העסק החי נאותה עבור ישות בודדת, צריכים האחראים לעריכת הדוחות הכספיים ו/או הגורם השולט בה, לשקול טווח רחב של גורמים. גורמים אלה יכללו בין היתר, ביצועים נוכחיים וחזויים של הישות, שינויים מבניים של יחידות ארגוניות שהוכרו עליהם ופוטנציאליים, הסבירות להמשך מימון ממשלתי וכן, אם נדרשים, מקורות פוטנציאליים של מימון חלופי.
19. נושא העסק החי, במקרה של ישויות שפעילויותיהן ממומנות בעיקר מתקציב, מתעורר לרוב, רק אם הממשלה מודיעה על כוונתה להפסיק לממן את הישות.
20. ישויות מסוימות, למרות שאינן ישויות ממשלתיות עסקיות, נדרשות לממן את פעילותן, באופן מלא או ניכר, ממקורות עצמיים, ולכסות את עלות הסחורות והשירותים על ידי חיוב המשתמשים. לגבי כל ישות כזאת, הידרדרות בתוצאות הפעילות ובמצב הכספי לאחר מועד הדיווח, עלולה להצביע על הצורך לבחון האם הנחת העסק החי עדיין נאותה.
21. אם הנחת העסק החי אינה נאותה יותר, תקן זה דורש מהישות לשקף זאת בדוחותיה הכספיים. ההשפעה של שינוי כאמור תלויה בנסיבותיה הספציפיות של הישות, לדוגמה האם פעילויותיה יועברו לישות ממשלתית אחרת, ימכרו או יחוסלו. יש להפעיל שיקול דעת, על מנת לקבוע האם נדרש לבצע שינויים בערך בספרים של נכסים והתחייבויות.
22. כאשר הנחת העסק החי אינה נאותה יותר, הכרחי אף לשקול האם השינוי בנסיבות מוביל ליצירתן של התחייבויות נוספות או מפעיל סעיפים בהתחייבויות חוזיות, המובילים לסיווג מחדש של חובות מסוימים כהתחייבויות שוטפות.
23. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש גילויים מסוימים אם:
- (א) הדוחות הכספיים אינם ערוכים על בסיס הנחת העסק החי. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש כי כאשר הדוחות הכספיים אינם ערוכים על בסיס העסק החי, יש לתת גילוי לעובדה זו, יחד עם ציון הבסיס החשבונאי על פיו ערוכים הדוחות הכספיים והסיבה בגינה הישות אינה יכולה להיחשב עוד כעסק חי; או,
- (ב) האחראים לעריכת הדוחות הכספיים מודעים לאי ודאויות מהותיות המתייחסות לאירועים או לתנאים העלולים להטיל ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך לפעול כעסק חי. האירועים או התנאים, הדורשים גילוי, עשויים להתרחש, לאחר מועד הדיווח. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש מתן גילוי בדבר אי ודאויות אלו.

שינוי מבני

24. בהתאם לתקן זה, יש לתת גילויים מתאימים, כאשר שינוי מבני הוכרז לאחר מועד הדיווח, ועונה להגדרת אירוע שאינו חייב התאמה. הנחיות לעניין ההכרה בהפרשות המיוחסות לשינויים המבניים, ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. שינוי מבני הכולל מימוש רכיב של הישות, אינו מעלה כשלעצמו את השאלה בדבר יכולתה של הישות להמשיך לפעול כעסק חי. עם זאת, כאשר שינוי מבני שהוכרז לאחר מועד הדיווח, מעיד על כך שהישות כבר אינה עסק חי, יכולים לחול שינויים במהות ובסכום הנכסים וההתחייבויות שהוכרו.

גילוי

גילוי בדבר מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום

25. על ישות לתת גילוי בדבר המועד בו אושרו הדוחות הכספיים לפרסום ועל ידי מי אושרו. אם לגוף אחר יש סמכות לשנות את הדוחות הכספיים לאחר פרסומם, על הישות לתת גילוי לעובדה זו.

26. חשוב למשתמשים לדעת מתי אושרו הדוחות הכספיים לפרסום, מאחר והדוחות הכספיים אינם משקפים אירועים לאחר מועד זה. למשתמשים חשוב אף לדעת מהן הנסיבות הנדירות, בהן לאנשים או לארגונים מסוימים יש את הסמכות לשנות את הדוחות הכספיים לאחר פרסומם. דוגמאות ליחידים או לגופים שעשויים להיות בעלי הסמכות לשנות את הדוחות הכספיים לאחר פרסומם, הן: שרים, הממשלה והכנסת. אם נעשים שינויים, הדוחות הכספיים המתוקנים מהווים מערכת חדשה של דוחות כספיים.

עדכון הגילוי בדבר התנאים ששררו במועד הדיווח

27. אם הישות מקבלת מידע לאחר מועד הדיווח, אך לפני מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, בדבר תנאים ששררו במועד הדיווח, על הישות לעדכן את הגילויים המתאימים לתנאים אלו, לאור המידע החדש.

28. במקרים מסוימים, על ישות לעדכן את הגילויים בדוחותיה הכספיים, כדי לשקף בהם מידע שהתקבל לאחר מועד הדיווח אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום, גם אם המידע אינו משפיע על הסכומים שבהם הישות מכירה בדוחותיה הכספיים. דוגמה למקרה בו יש צורך לעדכן גילויים, היא כאשר לאחר מועד הדיווח, ראייה בדבר התחייבות תלויה שהייתה קיימת במועד הדיווח, נעשית זמינה. בנוסף לכך שעל הישות לשקול האם להכיר כעת בהפרשה, עליה לעדכן את הגילויים בדבר ההתחייבות התלויה לאור ראייה זו.

גילוי לאירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח

29. כאשר אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח הם בעלי חשיבות כזו, שאי מתן גילוי בגינם עלול להשפיע על יכולתם של המשתמשים בדוחות הכספיים לבצע הערכות ולקבל החלטות נכונות, על הישות לתת לגבי כל סוג משמעותי של אירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח, גילוי בדבר המידע הבא:

(א) מהות האירוע; וכן,

(ב) אומדן ההשפעה הכספית של האירוע, או ציון כי לא ניתן לבצע אומדן כאמור.

30. להלן דוגמאות לאירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח, שעשויים להיות בעלי חשיבות כזו, שאי גילויים יכול להשפיע על יכולתם של המשתמשים בדוחות הכספיים לבצע הערכות ולקבל החלטות נכונות:

(א) ירידה חריגה בגודלה, בערכם של נכסים הרשומים בשווי הוגן, כאשר ירידה זו אינה קשורה למצב של הנכסים במועד הדיווח, אלא בשל נסיבות שנוצרו לאחר מועד הדיווח;

(ב) הישות מחליטה לאחר מועד הדיווח לספק/לחלק בעתיד, במישרין או בעקיפין, הטבות משמעותיות נוספות למשתתפים בתכניות שירות לקהילה שהיא מפעילה, ולהטבות נוספות אלה ישנה השפעה משמעותית על הישות;

(ג) רכישה או מימוש של ישות נשלטת משמעותית, או מיקור חוץ של כל הפעילויות המבוצעות בתקופה השוטפת על ידי הישות, או של עיקרן, לאחר מועד הדיווח;

(ד) הכרזה על תכנית להפסקה של פעילות או של תכנית משמעותית, מימוש של נכסים או יישוב התחייבויות שניתן לייחס לפעילות מופסקת² או לתכנית משמעותית מופסקת, או התקשרות בהסכמים מחייבים למכירת נכסים כאמור או ליישוב

² הוועדה הבינלאומית של המגזר הציבורי טרם דנה בנושא פעילויות מופסקות, אשר נדון כיום בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, פעילויות מופסקות. באופן עקבי להגדרה שבתקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, השימוש במונח פעילות מופסקת בתקן זה מתייחס לרכיב של ישות, אשר:

(א) הישות, על פי תכנית אחת:

(1) מממשת אותו למעשה בשלמות, כגון בדרך של מכירת המרכיב בעסקה אחת, בדרך של הפרדה (demerger) או פיצול (spin-off) של הבעלות על הרכיב והעברתו לבעליה של הישות;

(2) מממשת אותו בשלבים, כגון על ידי מכירה של נכסי הרכיב וסילוק התחייבויותיו באופן נפרד;

(3) מביאה לידי סיומו בדרך של נטישה;

(ב) מייצג פעילות משמעותית נפרדת/ קו עסקים משמעותי נפרד או איזור גיאוגרפי משמעותי נפרד של פעילויות;

(ג) ניתן להפרידו תפעולית ולצורכי דיווח כספי.

התחייבויות כאמור. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, פעילויות מופסקות, מספק הנחיות בדבר הטיפול והגילוי המתייחסים לפעילויות מופסקות;

- (ה) רכישות ומימושים משמעותיים של נכסים;
- (ו) הרס של מבנה משמעותי עקב שריפה לאחר מועד הדיווח;
- (ז) הכרזה על, או התחלת יישום של, שינוי מבני משמעותי (הנחיות לטיפול החשבונאי בהפרשות המיוחסות לשינוי מבני ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים);
- (ח) הנהגת חקיקה למחילת הלוואות שניתנו לישויות או ליחידים, כחלק מתכנית;
- (ט) שינויים חדים במחירי נכסים או בשערי חליפין של מטבע חוץ לאחר מועד הדיווח;
- (י) בנוגע לישויות החייבות במס הכנסה או במס דומה אחר, שינויים בשיעורי המס או בחוקי המס, אשר נחקקו או הוכרזו לאחר מועד הדיווח והם בעלי השפעה משמעותית על נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים (תקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, מסים על ההכנסה, כולל הנחיות לטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה);
- (יא) כניסה למחויבויות משמעותיות, או התחייבויות תלויות משמעותיות, לדוגמה מתן ערבויות משמעותיות לאחר מועד הדיווח; וכן,
- (יב) התדיינות משפטית משמעותית הנובעת אך ורק כתוצאה מאירועים שהתרחשו לאחר מועד הדיווח.

תחילה

31. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007, או לאחריה. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

32. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם, בדוחותיה הכספיים השנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריה.

נספח 1 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 14 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפניה בתקן הבינלאומי לתקנים הנאותים העוסקים בטיפול החשבונאי בנושא כלשהו הוחלפה בתקן זה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי רלוונטי לנושא.
3. ההתייחסות בתקן הבינלאומי למועצה מקומית (local council) וכן לגוף הנבחרים (elected body), הושמטה בתקן זה.
4. ההפניות בתקן הבינלאומי לסוכנות ממשלתית הוחלפו בתקן זה בהפניות לישות ממשלתית.
5. ההתייחסות בתקן הבינלאומי לממשלה שהישות מהווה חלק ממנה הוחלפה בתקן זה בממשלה.
6. סעיף 6 לתקן הבינלאומי הותאם למצב הקיים במדינת ישראל, כך שצוין כי האחריות לאישור הדוחות הכספיים והצגתם מוטלת על החשב הכללי במקום לציין, כי האחריות לאישור הדוחות הכספיים של סוכנויות ממשלתיות בודדות עשויה להיות מוטלת על מנכ"ל משרד האוצר (או נושא משרה בכיר בתחום הכספים/ ממונה חשבונאות כגון החשב או החשב הכללי) וכי האחריות לאישור הדוחות הכספיים המאוחדים של כלל הממשלה יכול שתהיה מוטלת במשותף על מנכ"ל משרד האוצר (או החשב הכללי) וכן שר האוצר (או המקביל לו).
7. ההדגמה בסעיף 7 לתקן הבינלאומי של הפרלמנט, הוחלפה בתקן זה בהדגמה של הכנסת. כמו כן, הקביעה בסעיף 7 לתקן הבינלאומי לפיה מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום ייקבע בהתאם לתחום השיפוט המסוים, הוחלפה בתקן זה בקביעה כי במקרים המתוארים בסעיף, הדוחות הכספיים נחשבים ככאלו שאושרו לפרסום כאשר הישות מאשרת להציגם בפני הגוף האחר.

8. הדוגמה בסעיף 14 לתקן הבינלאומי, אשר לפיה אימוץ מסגרת ניהול פיננסי, יכולה להיעשות באמצעות מודלים של "מספק לרוכש" (purchaser provider), הושמטה מתקן זה.
9. הערת שוליים מספר 2 בתקן הבינלאומי, אשר מתייחסת לפרויקט הקיים בוועדה של המגזר הציבורי, בנושא ירידת ערך נכסים, הושמטה בתקן זה.
10. בהערת שוליים מספר 3 בתקן הבינלאומי, קיימת התייחסות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 8 (מתוקן 1993) אשר דן בעבר בפעילויות מופסקות, התייחסות זו הושמטה בתקן זה (הערת שוליים מספר 2).

נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 (מתוקן 1999), אירועים לאחר מועד הדיווח

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 14. הבדלים אלה מפורטים בנספח 1.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, אירועים לאחר מועד הדיווח. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10:

1. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 מציין כי במקרים שהנחת העסק החי אינה נאותה יותר, נדרש להפעיל שיקול דעת בקביעת השפעת השינוי על הערך בספרים של הנכסים וההתחייבויות המוכרים בדוחות הכספיים (סעיף 21), התייחסות זו אינה מופיעה בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10.
2. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 כולל פרשנות נוספת לקביעת מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום (סעיפים 5, 6 ו-7).
3. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 נכללה פרשנות נוספת לזו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות על ידי ישויות ממשלתיות.
4. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מאלו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10. הדוגמאות המשמעותיות ביותר, הן שימוש במונחים כגון הכנסות נטו/הון עצמי ומועד הדיווח בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 14; המונחים המקבילים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10 הם ישות, הכנסה, מאזן, הון.
5. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14 כולל הגדרה של מועד הדיווח, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, אינו כולל הגדרה של מועד הדיווח.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יגאל גוזמן

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

ד"ר אייל סולגניק, רו"ח

מר יוסי שטראוס

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר

רו"ח איריס אלדר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח ניר זיכלינסקי

צוות מקצועי אד-הוק

מר שלומי אלעזר

רו"ח רם גב

רו"ח רן טל

רו"ח רויטל מדר דונסקוי

רו"ח אביחי רוזוג