

12 בפברואר 2016

תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 7 – יוזמת הגילויים

בחודש ינואר 2016 פרסמה המועצה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים (IAS 7), אשר מוסיפים דרישות גילוי שיאפשרו למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון.

רקע

התיקונים ל-IAS 7 מהווים חלק מפרויקט יוזמת הגילויים, שהינו פרויקט מסגרת של ה-IASB הכולל מספר פרויקטים לשיפור עקרונות ודרישות ההצגה והגילוי בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים¹. הפרויקט לתיקון IAS 7 נועד לשפר את המידע שניתן בדוחות הכספיים לגבי פעילויות המימון של ישות, כמענה לדרישה של משתמשים לגילויים משופרים לגבי החוב של ישות, לרבות שינויים בחוב במהלך תקופת הדיווח. הפרויקט כלל גם גילויים לגבי נזילות הישות, אולם בעקבות התגובות שהתקבלו על טיוטת התיקונים שפורסמה בדצמבר 2014, הוחלט לטפל בגילויים לגבי נזילות בנפרד, ולהמשיך בפרויקט רק עם התיקונים בדבר פעילויות המימון.

פעילויות מימון מוגדרות ב-IAS 7 כ"פעילויות שתוצאתן היא שינויים בהיקף ובהרכב ההון המושקע בישות והאשראי שנטלה".

עיקרי התיקונים

מטרת הגילוי

התיקונים מוסיפים **מטרת גילוי**, לפיה ישות נדרשת לספק גילויים שיאפשרו למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון של הישות, הן שינויים שנבעו מתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם במזומן (להלן: "דרישות הגילוי החדשות").

גילויים אלה יכללו את השינויים הבאים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון (ככל שהדבר נדרש כדי לקיים את דרישות הגילוי החדשות):

- (א) שינויים כתוצאה מתזרימי מזומנים מפעילות מימון;
- (ב) שינויים הנובעים מהשגת שליטה או מאיבוד שליטה בחברות בנות או בעסקים אחרים;
- (ג) השפעת השינויים בהפרשי שער;
- (ד) שינויים בשווי הוגן, וכן
- (ה) שינויים אחרים.

דרך אפשרית לקיום דרישות הגילוי החדשות היא באמצעות התאמה בין יתרת הפתיחה לבין יתרת הסגירה בדוח על המצב הכספי של ההתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל השינויים שצוינו לעיל². אם ישות בוחרת לתת גילוי להתאמה כזו, עליה לספק מספיק מידע כך שיהיה ניתן לקשר בין הפריטים שנכללו בהתאמה לבין הדוח על המצב הכספי והדוח על תזרימי המזומנים.

בהתאם לתיקונים, אם ישות מספקת את הגילויים בהתאם לדרישות הגילוי החדשות ביחד עם גילויים על שינויים בנכסים אחרים ובהתחייבויות אחרות, עליה לתת את הגילוי לשינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון **בנפרד** משינויים באותם נכסים ובאותן התחייבויות.

התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

התיקונים מגדירים התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון כ"התחייבויות שתזרימי המזומנים בגין סווגו או שתזרימי המזומנים העתידיים בגין יסווגו בדוח על תזרימי המזומנים כתזרימי מזומנים מפעילות מימון".

בנוסף, דרישות הגילוי החדשות חלות גם על שינויים בנכסים פיננסיים אם תזרימי המזומנים מאותם נכסים נכללו או יכללו בעתיד בתזרימי מזומנים מפעילויות מימון (לדוגמה, נכסים שמגדרים התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון).

¹ במסגרת יוזמת הגילויים פורסמו בדצמבר 2014 תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים. למידע נוסף, ראה חוזר המחלקה המקצועית - לחץ כאן.

² יצוין כי בטיטת התיקונים מדצמבר 2014 הוצע לחייב גילוי להתאמה כאמור.

דוגמה להמחשה – התאמה של התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

31.12.20X2	שינויים אחרים			תזרים מזומנים נטו מפעילויות מימון	31.12.20X1	
	הפרשי שער	שינויים בשווי ההוגן	צירופי עסקים			
9,700	200	-	-	(500)	10,000	אשראי לזמן קצר
21,000	-	-	-	(1,000)	22,000	הלוואות מבנקים
3,500	-	-	300	(800)	4,000	התחייבויות בגין חכירות מימוניות
(550)	-	(25)	-	150	(675)	נכסים המגדרים הלוואות מבנקים
<u>33,650</u>	<u>200</u>	<u>(25)</u>	<u>300</u>	<u>(2,150)</u>	<u>35,325</u>	סה"כ התחייבויות נטו מפעילויות מימון

נקודות למחשבה

כאמור לעיל, אם ישות בוחרת לתת גילוי להתאמה של התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, עליה לספק מספיק מידע כך שיהיה ניתן לקשר בין הפריטים שנכללו בהתאמה לבין הדוח על המצב הכספי והדוח על תזרימי המזומנים. ייתכנו מקרים בהם קיום דרישה זו עשוי שלא להיות ברור מאליו, והישות תידרש להפעיל שיקול דעת לגבי האופן שבו יינתן הגילוי להתאמה. להלן פירוט של מספר דוגמאות לכך.

הבחנה בין שוטף לבין לא שוטף בדוח על המצב הכספי

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים, החלק השוטף של התחייבויות פיננסיות לא שוטפות מסווג בדוח על המצב הכספי כהתחייבות שוטפת. לעומת זאת, בדוח על תזרימי המזומנים, תקבולי/תשלומי המזומנים בגין התחייבויות כאמור מוצגים בסכום אחד (לדוגמה, נטילת הלוואות ופירעון הלוואות).

קיבוץ ופיצול בדוח על המצב הכספי ובדוח על תזרימי המזומנים

לא תמיד תזרים מזומנים שמוצג בנפרד בדוח על תזרימי המזומנים מתייחס להתחייבות שמוצגת בנפרד בדוח על המצב הכספי (לדוגמה, ישות שמציגה בדוח על תזרימי המזומנים פירעון של התחייבויות בגין חכירות מימוניות בסכום נפרד ובדוח על המצב הכספי מציגה את ההתחייבויות בגין החכירות המימוניות בסעיף "התחייבויות פיננסיות אחרות" ביחד עם התחייבויות פיננסיות נוספות), ולהיפך.

ריבית ששולמה

IAS 7 מאפשר לסווג ריבית ששולמה כתזרים מזומנים מפעילות מימון או כתזרים מזומנים מפעילות שוטפת. כאשר המדיניות החשבונאית של הישות היא לסווג ריבית ששולמה במסגרת הפעילות השוטפת, עשויה לעלות שאלה כיצד ובאיזו מידה יש לתת לכך ביטוי במסגרת ההתאמה.

התחייבויות פיננסיות מורכבות

בדוח על המצב הכספי, התחייבות פיננסית מורכבת מפוצלת בין רכיב ההתחייבות, שמסווג כהתחייבות פיננסית, לבין רכיב ההמרה, שמסווג כהון. לעומת זאת, בדוח על תזרימי המזומנים, התקבולים מהנפקת ההתחייבות מוצגים כתזרימים מזומנים בסכום יחיד, שלמעשה כולל גם תזרים בגין פריט שאינו התחייבויות הנובעת מפעילויות מימון.

פעילויות שהופסקו

בהתאם לסעיף 33(ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, יש לתת גילוי ל"תזרימי המזומנים נטו שניתן לייחסם לפעילויות השוטפות, לפעילויות ההשקעה ולפעילויות המימון של הפעילויות שהופסקו. ניתן להציג את אותם גילויים בביאורים או בדוחות הכספיים."

כאשר ישות מציגה את תזרימי המזומנים של הפעילויות שהופסקו במסגרת הביאורים, תזרימי המזומנים בגין התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון של הפעילויות שהופסקו מוצגים בדוח על תזרימי המזומנים ביחד עם תזרימי המזומנים בגין התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון של הפעילויות הנמשכות. לעומת זאת, בדוח על המצב הכספי, התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון של הפעילויות שהופסקו נכללות בסעיף יחיד שמציג את סך ההתחייבויות של הפעילויות שהופסקו.

דוחות כספיים לתקופות ביניים

התיקונים ל-7 IAS לא כללו תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים (IAS 34). דרישות הגילוי החדשות אינן חלק מהדוח על תזרימי המזומנים, אלא מהוות דרישות גילוי נלוות. לפיכך, בהיעדר דרישה מפורשת, לא נדרש לתת את הגילויים הללו בדוחות כספיים לתקופות ביניים.

אף על פי כן, ייתכן וישות תידרש לתת את הגילויים הללו בדוחות הכספיים הביניים בכפוף לעקרונות הכלליים של IAS 34 (כלומר, כאשר הם מהווים הסבר לגבי אירועים ועסקאות שהם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי ובביצועי הישות מאז סוף תקופת הדיווח השנתית האחרונה).

מועד תחילה והוראות מעבר

התיקונים ל-7 IAS ייושמו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריה. יישום מוקדם אפשרי. בתקופת היישום לראשונה, **לא נדרש** להציג מידע השוואתי לתקופות קודמות.

BDO Israel, an Israeli partnership, is a member of BDO Network, a UK company limited by guarantee, and forms part of the international BDO network of independent member firms. BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms.

פרסום זה נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. במקרה של סתירה בין האמור בפרסום זה ובין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, בפרסומי רשות ניירות ערך, בתקינה חשבונאית וכיו"ב, נוסח האחרונים גובר.