

IFRIC's Agenda Decision

גילוי של שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

(תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים)

ספטמבר 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה ממשתמשים בדוחות הכספיים (משקיעים) לגבי דרישות גילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 7 אשר מתייחסות לשינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון. בפרט, המשקיעים שאלו אם דרישות הגילוי בסעיפים 44ב-44א לתקן חשבונאות בינלאומי 7 הן מספיקות על מנת לדרוש מישות לספק גילויים שמקיימים את המטרה בסעיף 44א לתקן חשבונאות בינלאומי 7.

קיום מטרת הגילוי (סעיף 44א לתקן חשבונאות בינלאומי 7)

סעיף 44א לתקן חשבונאות בינלאומי 7 דורש מישות לספק "גילויים אשר יאפשרו למשתמשים בדוחות כספיים להעריך שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל הן שינויים הנובעים מתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם במזומנים".

במידת הצורך, על מנת לקיים את המטרה בסעיף 44א, סעיף 44ב קובע שישות תיתן גילוי לשינויים הבאים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון:

- (א) שינויים מתזרימי מזומנים ממימון;
- (ב) שינויים הנובעים מהשגת שליטה או מאיבוד שליטה על חברות בנות או עסקים אחרים;
- (ג) השפעת השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ;
- (ד) שינויים בשווי הוגן; וכן
- (ה) שינויים אחרים.

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) הסבירה בסעיף 16 לבסיס למסקנות שהיא פיתחה את מטרת הגילוי בסעיף 44א על מנת לשקף את הצרכים של משקיעים, כולל אלה שתוארו בתמצית בסעיף 10 לבסיס למסקנות. הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) גם ציינה בסעיף 18 לבסיס למסקנות שבעת הפעלת שיקול דעת אם הישות קיימה את המטרה בסעיף 44א, ישות תביא בחשבון את המידה שבה המידע לגבי שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון מספק מידע רלוונטי למשקיעים, תוך הבאה בחשבון את הצרכים של המשקיעים שתוארו בתמצית בסעיף 10 לבסיס למסקנות. צרכים אלה של משקיעים הם:

- (א) לבדוק את ההבנה שלהם של תזרימי המזומנים של הישות ולהשתמש בהבנה זו על מנת לשפר את האמון שלהם בביצוע תחזית לתזרימי המזומנים העתידיים של הישות;
- (ב) לספק מידע לגבי מקורות המימון של הישות וכיצד מקורות אלה שימשו לאורך זמן;
- (ג) לסייע להם להבין את החשיפה של הישות לסיכונים הקשורים למימון.

התאמה בין יתרות הפתיחה לבין יתרות הסגירה של ההתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

סעיף 44ד לתקן חשבונאות בינלאומי 7 קובע ש"דרך אחת לקיים את דרישת הגילוי בסעיף 44א היא על ידי מתן התאמה בין יתרות הפתיחה ויתרות הסגירה בדוח על המצב הכספי להתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל השינויים שזוהו בסעיף 44ב."

מקום שבו ישות נותנת גילוי להתאמה שכזאת, הישות מספקת מידע המאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים לקשור פריטים הכלולים בהתאמה לתחומים אחרים של הדוחות הכספיים. בעשותה כן, הישות מיישמת את:

- א. סעיף 44ג על מנת לזהות התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון ולהשתמש בהם כבסיס להתאמה. סעיף 44ג מגדיר התחייבויות אלה כ"התחייבויות שלגביהן תזרימי מזומנים סווגו, או תזרימי מזומנים עתידיים יסווגו, בדוח על תזרימי המזומנים כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון." אם ישות בוחרת גם להגדיר ולבצע התאמה של מידה אחרת של "חוב נטו", בחירה זו אינה מסירה את הדרישה מישות לזהות את התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון כהגדרתן בסעיף 44ג.
- ב. סעיף 44ה על מנת לתת גילוי לשינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון בנפרד משינויים בכספים והתחייבויות אחרים.
- ג. סעיף 44ד על מנת לספק מידע מספיק על מנת לאפשר למשקיעים לקשור את הפריטים הכלולים בהתאמה לסכומים המדווחים בדוח על המצב הכספי ובדוח על תזרימי המזומנים או בביאורים המתייחסים. ישות מפתחת גילויים על מנת לאפשר למשקיעים לקשר בין (i) יתרות הפתיחה והסגירה של ההתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון שדווחו בהתאמה, לבין (ii) סכומים שדווחו בדוח על המצב הכספי של הישות (או בביאורים המתייחסים) ביחס להתחייבויות אלה.

הוועדה (IFRIC) העירה שישות מפעילה שיקול דעת בקביעת המידה שבה היא מפצלת ומסבירה את השינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון הכלולים בהתאמה על מנת לקיים את המטרה בסעיף 44א. בהקשר זה, הוועדה (IFRIC) ציינה את הבאים:

- (א) בפיצול התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, ושינויים בהתחייבויות אלה, במזומן ושינויים במזומן, ישות מיישמת את סעיף 44ב לתקן חשבונאות בינלאומי 7 ואת סעיף 30א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגה של דוחות כספיים. סעיף 30א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 קובע שישות "לא תפחית מהמובנות של הדוחות הכספיים שלה... על ידי קיבוץ פריטים מהותיים שיש להם מהות שונה או מאפיין פעילות שונה." בהתאם לכך, ישות תיתן גילוי לכל הפריטים המהותיים בפני עצמם בנפרד במסגרת ההתאמה. פריטים כאלה כוללים קבוצות מהותיות של התחייבויות (נכסים) הנובעות (הנובעים) מפעילויות מימון ופריטי התאמה מהותיים (כלומר שינויים במזומן ושינויים שאינם במזומן).
- (ב) במתן הסבר להתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון ושינויים במזומן ושינויים במזומן בהתחייבויות אלה, ישות מיישמת את סעיף 44ב לתקן חשבונאות בינלאומי 7 ואת סעיף 112ג לתקן חשבונאות בינלאומי 1. סעיף 112ג לתקן חשבונאות בינלאומי 1 דורש מישות לתת גילוי "למידע נוסף שלא מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, אבל הוא רלוונטי להבנה של כל אחד מהם." בהתאם לכך, ביישום סעיפים 44א-44ה, ישות קובעת את המבנה המתאים להתאמה שלה כולל הרמה המתאימה של פיצול. לאחר מכן, הישות קובעת אם יש צורך בהסבר נוסף על מנת לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 44א. ישות תסביר כל קבוצה של התחייבויות (נכסים) הנובעות (הנובעים) מפעילויות מימון שנכללה במסגרת ההתאמה וכל פריט התאמה בדרך ש (i) מספקת מידע לגבי מקורות המימון שלה, (ii) מאפשרת למשקיעים לבדוק את ההבנה שלהם לגבי תזרימי המזומנים של הישות, וכן (iii) מאפשרת למשקיעים לקשר פריטים לדוח על המצב הכספי ולדוח על תזרימי המזומנים או לביאורים מתייחסים.

בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים לישות לתת גילוי למידע לגבי שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון אשר יאפשר למשקיעים להעריך שינויים אלה. בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שדרישות הגילוי בסעיפים 44-ב-44 לתקן חשבונאות בינלאומי 7 יחד עם הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הן מספיקות על מנת לדרוש מישות לספק גילויים אשר מקיימים את המטרה בסעיף 44 לתקן חשבונאות בינלאומי 7. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/disclosure-of-changes-in-liabilities-arising-from-financing-activities/ias-7-disclosure-of-changes-in-liabilities-arising-from-financing-activities-september-2019.pdf>