

שלומי שוב, רו"ח (*); אמיר סוראיה, רו"ח (**)

כידוע, החל מיום 1 בינואר 2008 חברות ציבוריות (כהגדרתן בתקן חשבונאות ישראלי מס' 29) נדרשות לערוך את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אימוץ מלא של התקינה הבינלאומית דומה להחלפת שפה וכולל שינויים משמעותיים, הן בהיבט ההכרה והמדידה של פריטי הדוחות הכספיים והן בהיבט הגילוי וההצגה של הדוחות הכספיים. מטבע הדברים, למן ההחלטה על אימוץ התקינה הבינלאומית בישראל, מרבית תשומת הלב הופנתה לשינויים הצפויים בהיבטי הכרה ומדידה של פריטי הדוחות הכספיים. ברם, להיקף ולמהות הגילוי בדוחות הכספיים ולאופן הצגתם, עשויים להיות השלכות משמעותיות על אופן עריכת הדוחות הכספיים ועל המידע שמפיקים מהם המשתמשים בדוחות הכספיים.

בתקינה הבינלאומית הנושא של הצגת הדוחות הכספיים מוסדר בתקן בינלאומי מס' 1 (IAS) בדבר הצגת דוחות כספיים, בתקן בינלאומי מספר 7 (IAS) בדבר דוח על תזרימי המזומנים ובתקנים אחרים אשר קובעים את ההצגה והגילוי הנדרשים בנושא בו הם מטפלים (לדוגמה תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 5 (IFRS) בדבר נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות מופסקות).

עם המעבר ליישום ה-IFRS ידרשו החברות הציבוריות בישראל במקביל לדרישות ההצגה שקיימות בתקינה הבינלאומית, להמשיך וליישם את תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג – 1993 (להלן: "התקנות"). יש לציין כי במקרים מסוימים התקנות אינן תואמות לעקרונות ההצגה שנקבעו בתקינה הבינלאומית. בכדי למנוע אי-התאמה לגבי דוחות כספיים הערוכים לפי התקינה הבינלאומית, הובילה לאחרונה רשות ניירות ערך מספר תיקונים לתקנות. במסגרתם בוטלו מספר הוראות סותרות וכן הוספה קביעה כללית לפיה לא יחולו הוראות התקנות שאינן מאפשרות את יישום תקני החשבונאות הבינלאומיים או את המותר על פיהם.

בגיליונות הקרובים נציג במדור זה, מבנה של דוחות כספיים לדוגמה, בהתאם ל-IFRS, ונעמוד על עיקרי השינויים בנושא. המדור הנוכחי מציג את מבנה המאזן, המדורים הבאים יכללו את מבנה יתר הדוחות הכספיים.

דגשים עיקריים בהצגת המאזן

א. מספרי השוואה

בהתאם ל-IFRS נדרשת ישות להציג נתוני השוואה לשנה אחת בלבד. לעומת זאת, חברות ציבוריות, בהתאם לתקנות, נדרשות להציג נתוני השוואה, ביחס לדוחות כספיים לתקופה, לשנתיים (תקנה 6 לתקנות). על מנת להקל על יישום המעבר ל-IFRS, במסגרת תיקון לתקנות, הוענקה הקלה כך שבשנת המעבר נדרשת חברה להציג נתוני השוואה לשנה אחת בלבד.

ב. דוחות "סולו"

התקינה הבינלאומית אינה מחייבת להציג דוחות כספיים של הישות ("סולו") בנוסף לדוחות כספיים מאוחדים. מנגד, קיימת דרישה של התקנות להצגת דוחות "סולו" לצד הדוחות המאוחדים. יתכן כי בעתיד הקרוב רשות ניירות ערך בישראל תידרש לנושא ויינתנו הקלות בדמות הצגת דוחות כספיים "סולו" במתכונת תמציתית בלבד.

ג. מבנה המאזן

בגוף המאזן נדרשת הבחנה בין פריטים (נכסים והתחייבויות) שוטפים ולא שוטפים, אלא אם כן הצגה על פי סדר נזילות מספקת מידע מהימן ורלבנטי יותר. במקרה כאמור, נדרש התאגיד לערוך הבחנה כאמור בביאורים לדוחות הכספיים.

ד. הצגה נפרדת של סעיפים

בהתאם ל-IFRS יש להציג בנפרד במאזן סעיפים מסוימים שעד כה לא הוצגו בנפרד. לדוגמה, נדל"ן להשקעה, מיסים שוטפים, מסים נדחים, נכסים מוחזקים למכירה והפרשות. בהתאם ל-IFRS פריטים נוספים וסיכומי ביניים יוצגו במידה והם רלוונטיים להבנת המצב הכספי של התאגיד.

ה. זכויות מיעוט

עד כה זכויות המיעוט הוצגו בין התחייבויות לזמן ארוך לבין ההון העצמי. בהתאם ל-IFRS, זכויות המיעוט מהוות הון עצמי, ולפיכך, תוצגנה במסגרת ההון העצמי.

ו. מסים נדחים

מיסים נדחים (נכס מיסים נדחים או התחייבות מיסים נדחים) מוצגים כיום כפריט לזמן קצר או לזמן ארוך, לפי העניין. בהתאם ל-IFRS, מיסים נדחים יסווגו כפריט לזמן ארוך, ללא תלות במועד מימושם הצפוי.

ז. אמות מידה פיננסיות

בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל עד כה, התחייבות לזמן ארוך הניתנת לפירעון מידי בשל הפרה של מגבלה או אמות מידה פיננסיות (covenants), לא תסווג כהתחייבות לזמן קצר אם עד לתאריך אישור הדוחות הכספיים הישות הגיעה להסכם מימון מחדש או קיבלה "ויתור" (waiver) או "תקופת חסד", כך שההתחייבות אינה עשויה להיפרע במהלך שנה ויותר מתאריך המאזן. בהתאם ל-IFRS, התחייבות כאמור תסווג כהתחייבות לזמן קצר. לאמור, יש לבחון את התנאים לסיווג ההתחייבות, כהתחייבות לזמן קצר או כהתחייבות לזמן ארוך, ליום המאזן.

להלן דוגמה למאזן מאוחד בהתאם ל- IFRS:

חברה לדוגמה בע"מ
מאזנים

מאוחד			
ליום 31 בדצמבר			
2007	2008		
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח		
		נכסים	
		<u>נכסים שוטפים</u>	
		מזומנים ושווי מזומנים	
		לקוחות (*)	
		חייבים אחרים (*)	
		מלאי	
		ניירות ערך ונגזרים לפי שווי הוגן	
		מיסים שוטפים	
		נכסים המוחזקים למכירה	
		סה"כ נכסים שוטפים	
		<u>נכסים בלתי שוטפים</u>	
		השקעות בניירות ערך	
		הלוואות ופיקדונות	
		השקעה בחברות מוחזקות	
		רכוש קבוע	
		נדל"ן להשקעה	
		נכסים בלתי מוחשיים	
		נכס מס נדחה	
		סה"כ נכסים בלתי שוטפים	
		סה"כ נכסים	

(*) ההבחנה בין לקוחות וחייבים אחרים נדרשת בהתאם לתקנות.

חברה לדוגמה בע"מ
מאזנים (המשך)

מאוחד	
ליום 31 בדצמבר	
2007	2008
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח

התחייבויות

התחייבויות שוטפות

XXX	XXX	משיכת יתר (*)
XXX	XXX	הלוואות ואשראי
XXX	XXX	ספקים (**)
XXX	XXX	זכאים אחרים (**)
XXX	XXX	הכנסות נדחות
XXX	XXX	הפרשות
XXX	XXX	התחייבויות המוחזקות למכירה
XXX	XXX	דיבידנד לשלם (**)
XXX	XXX	

סה"כ התחייבויות שוטפות

התחייבויות שאינן שוטפות

XXX	XXX	אגרות חוב (**)
XXX	XXX	הלוואות מתאגידים בנקאיים (**)
XXX	XXX	התחייבויות אחרות לזמן ארוך (**)
XXX	XXX	התחייבויות בגין הטבות לעובדים (*)
XXX	XXX	הכנסות נדחות
XXX	XXX	הפרשות
XXX	XXX	מיסים נדחים
XXX	XXX	
XXX	XXX	

סה"כ התחייבויות שאינן שוטפות

סה"כ התחייבויות

הון עצמי

XXX	XXX	הון מניות
XXX	XXX	פרמיה (*)
XXX	XXX	קרנות הון (*)
XXX	XXX	יתרת עודפים
XXX	XXX	

סה"כ הון עצמי המיוחס לבעלי המניות

זכויות מיעוט

XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX

סה"כ הון עצמי

סה"כ התחייבויות והון עצמי

(*) אין דרישה להצגה נפרדת. לגבי משיכת היתר, מומלץ לעשות כן לצורכי הדוח על תזרימי המזומנים. לגבי התחייבות בגין הטבות לעובדים, נראה כי ראוי בכל מקרה להציג אותה בנפרד.
(**) ההבחנה בין ספקים, זכאים ויתרות זכות ודיבידנד לשלם נדרשת בהתאם לתקנות. כמו כן, ההבחנה בין אגרות חוב, הלוואות מתאגידים בנקאיים והתחייבויות אחרות לזמן ארוך נדרשת בהתאם לתקנות.

(*) יו"ר הועדה לדיווח כספי הלכה למעשה ומחבר הספר חשבונאות פיננסית חדשה: IFRS (בהוצאת

גלובס).

(**) חבר הועדה לדיווח כספי הלכה למעשה; סוראיה ושות'.