

הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים - IAS 37

לוודא יישומם של קריטריונים מתאימים להכרה ולבסיסי מדידה להפרשות, להתחייבויות תלויות ולנכסים תלויים, וכי נכלל גילוי מספיק בביאורים לדוחות הכספיים שיאפשר למשתמשים להבין את מהותם, עיתוים וסכומם.

התקן אינו חל במקרים הבאים:

1. מסים על הכנסה (IAS 12)
2. חכירות (IFRS 16) - למעט חוזי חכירה אשר הופכים להיות חוזים מכבידים
3. הטבות לעובדים (IAS 19)
4. חוזי ביטוח (IFRS 17)
5. מכשירים פיננסים ותמורה מותנית של רוכש בצירוף עסקים
6. הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15) - למעט חוזים עם לקוחות אשר הופכים להיות חוזים מכבידים

ירידת ערך נכסים והפרשה לחובות מסופקים אינם מהווים "הפרשה" בהתאם ל IAS 37 אלא

למעשה תיאומים לערך בספרים של נכסים אשר אינם נידונים בתקני חשבונאות אחרים.

הבחנה בין הפרשות להתחייבות

התחייבות - מחויבות בהווה של ישות הנובעת מאירועי עבר, אשר סילוקה חזוי לגרום תזרים שלילי של משאבים של הישות המגלמים הטבות כלכליות.
הפרשה - התחייבות שעיתוי פירעונה או סכומה אינו וודאי.

הבחנה בין הפרשות לבין התחייבויות

חשוב להבחין בין הפרשה לבין התחייבות. לדוגמה:

- חוב לספק שאינו במחלוקת - לרוב עיתוי פירעון החוב וסכום הפירעון וודאי.
- תביעה משפטית טרום התבררותה - לרוב עיתוי פירעון החוב ו\או סכום הפירעון אינם וודאיים.

לעיתים, ההבחנה אינה פשוטה ומצריכה הפעלת שיקול דעת:

- הוצאות לשלם בגין חוזים שניתן למדוד באופן מהימן מהוות התחייבות למרות קיומה של חוסר וודאות זניחה.
- לעומת זאת, תביעה משפטית, הפרשה להחזרות מלקוחות והפרשות להנחות קשה לאמוד באופן מהימן ולכן יהוו הפרשה.

הבחנה בין הפרשות להתחייבויות תלויות

הפרשות

מוכרות כהתחייבות בהתאם להוראות התקן במידה וניתן לאמוד את סכום ההפרשה באופן מהימן.

התחייבויות תלויות

לא מוכרות כהתחייבות בדוחות הכספיים מהסיבות הבאות:

- 1. לא קיימת מחויבות בהווה - לדוגמה, קיומו של חוק עתידי לפירוק ופינוי של תחנות דלק בכל תקופה מסוימת אינו מחייב בהווה. מחויבות חייבת להיות נכון לעכשיו. בגין מחויבות עתידית לא ניצור בגינה הפרשה.**
- 2. מחויבות קיימת שלא מקיימת את הקריטריונים להכרה לפי התקן - לדוגמה, לא צפוי תזרים שלילי (תביעה שסיכויי התממשותה קלושים, לא תהווה הפרשה אלא התחייבות תלויה).**

לאן נזקפת ההפרשה (רווח או הפסד או כתוספת או ניכוי לנכס)?

התקן מספק מידע לגבי הכרה ומדידה אך לא קובע אם השינוי בהפרשה ייזקף לרווח או הפסד או כתוספת או ניכוי לנכס. תקני IFRS אחרים קובעים במקרים מסוימים לאן לזקוף את השפעת ההפרשות. לדוגמה, הפרשה לפירוק פינוי (IFRIC 1) תיזקף במועד ההכרה לראשונה לעלות הרכוש הקבוע.

הקריטריונים להכרה בהפרשה

בהתאם לתקן, יש להכיר בהפרשה כאשר מתקיימים כל התנאים הבאים:

1. לישות מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר
2. צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות
3. ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות

הקריטריונים להכרה בהפרשה - קריטריון 1 - אירוע מהעבר

אירוע מהעבר, המוביל ליצירת מחויבות בהווה, מכונה **אירוע מחייב**. כדי שאירוע יהיה אירוע מחייב, צריך שלישות לא תהיה חלופה מציאותית לסילוק המחויבות שנוצרה על ידי האירוע.

זה המקרה כאשר:

1. כאשר ניתן לאכוף את סילוק המחויבות על פי חוק או;
2. **במקרה של מחויבות משתמעת**, כאשר האירוע יוצר ציפיות תקפות בקרב צדדים אחרים שהישות תפרע את המחויבות.

הערות:

1. אין להתחשב **באירועים עתידיים** כמו כניסת חוק לתוקף בעתיד.
2. אין להכיר בהפרשות בגין עלויות עתידיות. לדוגמה - עלויות מתוכננות של שיפוץ שנערך בפרקי זמן קבועים.
3. בכל סוף תקופת דיווח צריך לבחון את כל הראיות הרלוונטיות כדי לקבוע האם קיימת מחויבות בהווה.
4. אין צורך לדעת את זהות הצד אשר לו חבים את המחויבות. לדוגמה, תביעה ייצוגית בה לא ניתן לזהות את כל הצדדים שכנגד.
5. אירוע שאינו מקיים הגדרה של אירוע מהעבר עלול לקיים את ההגדרה בתקופות עוקבות. לדוגמה, כאשר נחקק חוק חדש שיוצר את האירוע המחייב מהעבר.

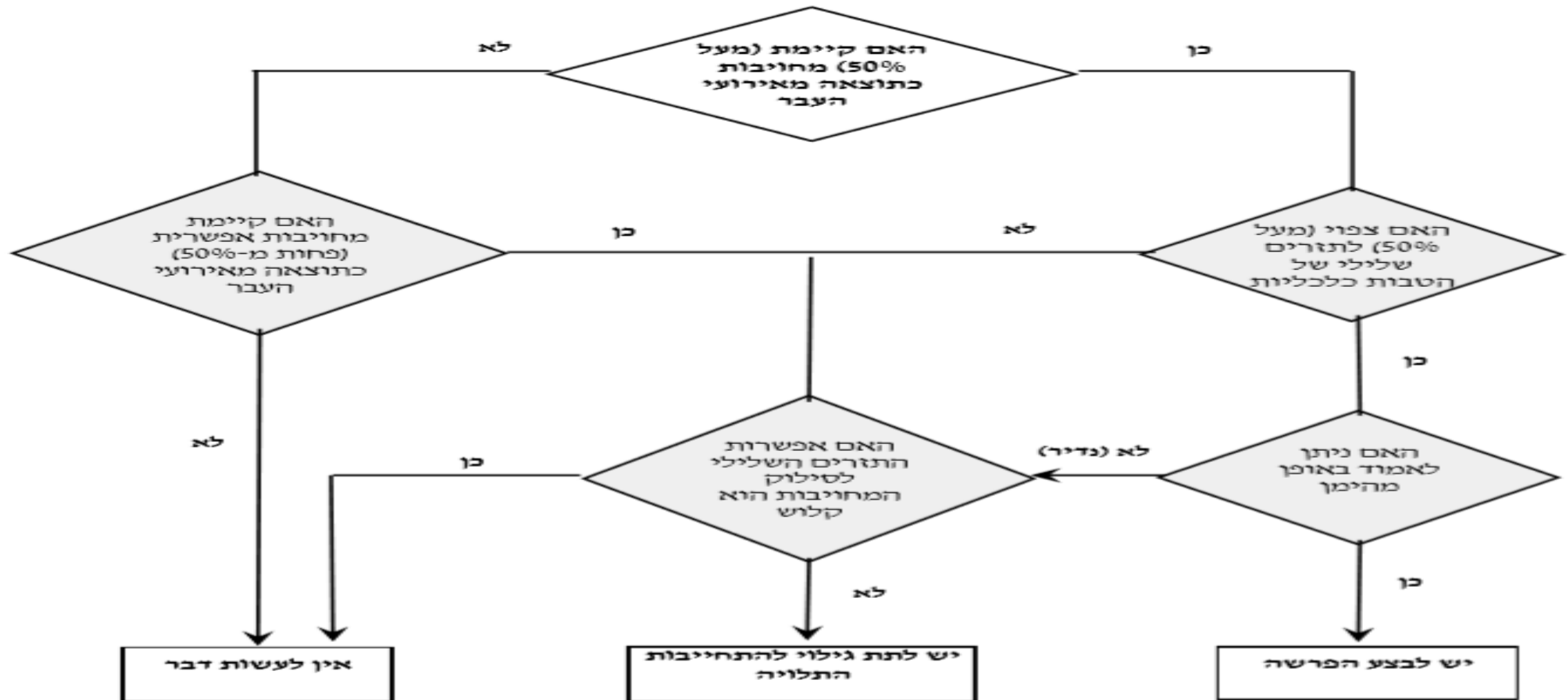
הקריטריונים להכרה בהפרשה - קריטריון 2 - תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות

1. משמעות המונח "צפוי" בתקן - יותר סביר מאשר לא (הסתברות של למעלה מ- 50%).
2. אוכלוסייה של מחויבויות דומות - כאשר קיימות מספר מחויבויות דומות, ההסתברות שיידרש תזרים שלילי תיקבע על ידי בחינת סוג המחויבות בשלמותה. למרות שפריט בודד בתוך סוג המחויבות אינו מקיים את התנאי, הרי שבמידה וצפוי תזרים שלילי בגין סוג המחויבות בכללותה יש ליצור בגינה הפרשה.

הקריטריונים להכרה בהפרשה - קריטריון 3 - אומדן מהימן של המחויבות

ברירת המחדל של התקן היא שניתן לערוך אומדן מהימן של מחויבות. במקרים נדירים ביותר בהם לא ניתן לערוך אומדן מהימן, קיימת התחייבות שלא ניתן להכיר בה (התחייבות תלויה) ויש לתת גילוי בגין העובדה שלא ניתן להכיר בהתחייבות.

הקריטריונים להכרה בהפרשה - תרשים זרימה



מדידה של סכום ההפרשה

1. הפרשה תוכר לפי האומדן הטוב ביותר בסוף תקופת הדיווח.
2. בד"כ אמידת סכום ההפרשה כולל אומדנים רבים ועשוי לכלול מעורבות של מומחה.
3. הפרשה בגין מספר רב של פריטים - כאשר ההפרשה כרוכה באוכלוסייה גדולה של פריטים (לדוגמה אחריות), המחויבות נאמדת על ידי שקלול כל התוצאות האפשריות בהסתברויות המיוחסות אליהן. כלומר, ההתחייבות מוכרת באמצעות תוחלת.

דוגמה

ישות מוכרת סחורות עם אחריות המכסה את הלקוחות בגין עלות התיקונים של ליקויים כלשהם בייצור שיתגלו תוך ששת החודשים הראשונים לאחר הרכישה. אם יתגלו ליקויים קלים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה מיליון ש"ח. אם יתגלו ליקויים חמורים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה 4 מיליון ש"ח. ניסיון העבר של הישות ותחזיות לעתיד מצביעות כי באשר לשנה הבאה ב- 75% מהסחורות שנמכרו לא יהיו ליקויים, ב- 20% מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים קלים וב- 5% מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים חמורים. הישות מעריכה את ההסתברות לתזרים שלילי בגין המחויבות לאחריות בשלמותה. תוחלת התיקונים היא -

$$(0.75 \times 0) + (0.2 \times 1,000,000) + (0.05 \times 4,000,000) = 400,000$$

שי אברמוביץ
קונסולטנט IFRS

מדידה של סכום ההפרשה

5. כאשר ערך הזמן מהותי, ההפרשה תימדד בערך נוכחי (לדוגמה - הפרשה לפירוק פינוי).
שיעור ההיוון צריך להיות לפני מס כדי לשקף הערכות שוק שוטפות לגבי ערך הזמן של הכסף והסיכונים הספציפיים להתחייבות. את שיעור ההיוון יש לעדכן בכל סוף תקופת דיווח.
6. יש לשקף את הסיכון בגין ההתחייבות באמידת תזרימי המזומנים (ולא בשיעור ההיוון).
7. בסכום ההפרשה אין להתחשב באירועים עתידיים העשויים להשפיע על הסכום הנדרש לסילוק המחויבות, אלא אם יש ראיות אובייקטיביות שאירועים כאמור אכן יתרחשו.
8. במדידת סכום ההפרשה, אין להביא בחשבון רווחים ממימוש חזוי של נכסים. לדוגמה, אין להביא בחשבון בהפרשה לפירוק ופינוי של מבנה רווח ממימוש קרקע שעליה ממוקם המבנה.

מדידה עוקבת של ההפרשה

1. הפרשות ייבחנו בסוף כל תקופת דיווח ויותאמו על מנת לשקף את האומדן הטוב ביותר.
2. כאשר ההפרשה נמדדת בערך נוכחי, הערך של ההתחייבות יגדל בכל תקופת דיווח על מנת לשקף את חלוף הזמן.
3. במידה ולא מתקיימים עוד הקריטריונים להכרה בהפרשה היא תבוטל.

הכרה לראשונה:

□ בצירופי עסקים על מנת להכיר בהפרשה יש לעמוד בתנאים 1 ו- 3 של סעיף 14.

□ כלומר, בצירופי עסקים לא נדרש שיהיה צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, כדי לסלק את המחויבות.

מדידה עוקבת:

בהתאם לסעיף 56 ל- IFRS 3, מדידה עוקבת של הפרשה שהוכרה בצירוף עסקים תהיה לפי הסכום הגבוה מבין:

1. הסכום שהיה מוכר בהתאם ל- IAS 37, לבין:
2. הסכום שהוכר לראשונה בניכוי (כאשר מתאים) הפחתה נצברת שהוכרה בהתאם להוראות IFRS 15.

הפרשות - דוגמה 1 - מתן אחריות

יצרן מעניק אחריות בגין מוצרים שהוא מוכר ללקוחותיו. בהתאם לתנאי הסכם המכירה מתחייב היצרן להחזיר למצב תקין (החלפה על ידי תיקון או החלפה) ליקויים שהתגלו בתוך שלוש שנים ממועד המכירה. לפי ניסיון העבר צפוי שתהיינה מספר תביעות על-פי הסכם האחריות.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

האירוע המחייב הוא המכירה של המוצר המלווה באחריות המביא לידי מחויבות משפטית.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק

צפי לגבי האחריות בשלמותה.

ניתן למדוד את סכום ההפרשה באופן מהימן

בהעדר נתון סותר ברירת המחדל היא שניתן למדוד את סכום ההפרשה.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של העלויות הקשורות להחזרה למצב תקין, בהתאם לחוזה האחריות, של מוצרים שנמכרו לפני סוף הדיווח.

הפרשות - דוגמה 2 - קרקע שזוהמה

ישות בענף הנפט גורמת לזיהום, אך נוהגת לטהר רק כאשר היא נדרשת לעשות זאת על-פי חוקי המדינה בה היא פועלת. במדינה מסוימת לא קיימת חקיקה המחייבת טיהור והישות זיהמה את הקרקע עליה היא פועלת במשך שנים. ליום 31 בדצמבר 2017 וודאי למעשה שבתחילת שנת 2018 יאושר בכנסת חוק המחייב לטהר את הקרקע.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

האירוע המחייב הוא זיהום הקרקע (שכאמור וודאי למעשה שהישות תהיה מחויבת על פי חוק לטהר אותה).

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק

צפוי

ניתן למדוד את סכום ההפרשה באופן מהימן

בהעדר נתון סותר ברירת המחדל היא שניתן למדוד את סכום ההפרשה.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של העלויות לטיהור הקרקע.

הפרשות - דוגמה 3 - קרקע שזוהמה

ישות בענף הנפט גורמת לזיהום, אך נוהגת לטהר רק כאשר היא נדרשת לעשות זאת על-פי חוקי המדינה בה היא פועלת. במדינה מסוימת לא קיימת חקיקה המחייבת טיהור והישות זיהמה את הקרקע עליה היא פועלת במשך שנים. לישות ישנה מדיניות המפורסמת ברבים בנושא איכות הסביבה לפיה הישות לוקחת על עצמה לטהר כל זיהום שהיא גורמת. הישות נוהגת לכבד את המדיניות המפורסמת כאמור.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

האירוע המחייב הוא זיהום הקרקע, המביא לידי מחויבות משתמעת היות שההתנהגות של הישות יצרה צפייה תקפה בקרב אלה המושפעים ממנה שהישות תטהר את הזיהום

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק

צפוי

ניתן למדוד את סכום ההפרשה באופן מהימן

בהעדר נתון סותר ברירת המחדל היא שניתן למדוד את סכום ההפרשה.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של העלויות לטיהור הקרקע.

הפרשות - דוגמה 4 - שדה נפט בים

ישות מפעילה שדה נפט בים כאשר הסכם הרישוי מחייב אותה לפרק את דוברת הקידוח בתום ההפקה ולשקם את הסביבה. 90% מהעלויות שייווצרו קשורות לפירוק הדוברה ושיקום הנזק שנבע מהקמתה ו- 10% נבעו במהלך הפקת הנפט

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

הקמת דוברת הקידוח יוצרת מחויבות משפטית, על-פי תנאי הרישיון, לפרק את הדוברה ולשקם את סביבת הקידוח, ולפיכך מהווה אירוע מחייב. אולם, בסוף תקופת הדיווח אין מחויבות לתקן את הנזק שייגרם מהליך הפקת הנפט.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק

צפוי

ניתן למדוד את סכום ההפרשה באופן מהימן

בהעדר נתון סותר ברירת המחדל היא שניתן למדוד את סכום ההפרשה.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של 90% מהעלויות שייווצרו בסופו של דבר והקשורות לפירוק דוברת הקידוח ושיקום הנזק שנגרם מהקמתה. 10% מהעלויות הנובעות במהלך הפקת הנפט נכללות כחלק מעלות יוכרו כהתחייבות עם הפקת הנפט.

הפרשות - דוגמה 5 - דרישה חוקית להתקין מסנני עשן

על פי חקיקה חדשה, ישות נדרשת להתקין מסנני עשן לבתי חרושת שלה עד ליום 30 בנובמבר 2018. הישות לא התקינה מסנני עשן.

ניתוח ליום 31 בדצמבר 2017

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

אין מחויבות מאחר שאין אירוע מחייב בגין העלויות של התקנת מסנני עשן או בגין קנסות.

מסקנה - לא תוכר בהפרשה.

ניתוח ליום 31 בדצמבר 2018

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

אין עדיין מחויבות בגין עלויות התקנת מסנני עשן מאחר שלא קרה האירוע המחייב (התקנת מסנני עשן). יחד עם זאת, עשויה לנבוע מחויבות לתשלום קנסות ועונשים על-פי חוק מאחר שהאירוע המחייב התרחש (תפעול בית החרושת בניגוד להוראות החוק).

הפרשות - דוגמה 5 - דרישה חוקית להתקין מסנני עשן

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק

הערכת סבירות התהוות קנסות ועונשים בשל תפעול בלתי חוקי תלויה בפרטי החוק ובנהלי אכיפת החוק.

מסקנה - לא תוכר בהפרשה.

לא מוכרת הפרשה עבור עלויות להתקנת מסנני עשן. עם זאת, יש ליצור הפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של קנסות ועונשים כלשהם שצפוי שיוטלו על הישות.

הפרשות - דוגמה 6 - תביעה משפטית

עשרה אנשים מצאו את מותם, לאחר חתונה שנערכה בשנת 2017 כנראה עקב הרעלת מזון שנמכר ע"י הישות. הליכים משפטיים החלו הכוללים דרישה לדמי נזיקין מאת הישות, אשר חולקת על קיום התחייבות. עד למועד האישור הדוחות הכספיים לשנת 2017 היועצים המשפטיים של הישות בדעה שצפוי שהישות לא חייבת. אולם, במהלך הכנת הדוחות הכספיים לשנת 2018 היועצים המשפטיים בדעה, לאור ההתפתחויות שחלו במקרה הנדון, שצפוי שהישות תמצא חייבת.

דוחות כספיים לשנת 2017

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

על בסיס הראיות הזמינות לעת אישור הדוחות הכספיים, אין מחויבות כתוצאה מאירועי העבר.

מסקנה - לא מוכרת הפרשה. הגילוי לגבי עניין זה ניתן כהתחייבות תלויה אלא אם ההסתברות לתזרים שלילי כלשהו נחשבת כקלושה.

הפרשות - דוגמה 6 - תביעה משפטית

דוחות כספיים לשנת 2018

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר

על בסיס הראיות הזמינות, קיימת מחויבות בהווה.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק

צפוי

ניתן למדוד את סכום ההפרשה באופן מהימן

בהעדר נתון סותר ברירת המחדל היא שניתן למדוד את סכום ההפרשה.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה לפי האומדן הטוב ביותר של הסכום לסילוק המחויבות.

1. נכס שיפוי יוכר אם ורק אם **ודאי למעשה (הסתברות של מעל 90%)** שהשיפוי יתקבל אם הישות **תסלק את המחויבות** שבגינה יינתן השיפוי.
2. הסכום שיוכר בגין השיפוי לא יעלה על סכום ההפרשה.
3. אין לקזז בדוח על המצב הכספי בין הפרשה לבין נכס שיפוי.
4. בדוח על הרווח הכולל ניתן לקזז בין ההוצאות בגין ההפרשה לבין ההכנסות בגין נכס השיפוי.

במפעל התעשייתי של חברת "ון חל" (להלן: "החברה") פרצה בתחילת שנת 2018 דלקה, אשר התפשטה לשטחים סמוכים וגרמה נזקים מהותיים לצדדים שלישיים. בעקבות זאת, הוגשו כנגד החברה מספר תביעות על ידי צדדים שלישיים שניזוקו מן השריפה. להערכת היועצים המשפטיים של החברה, הסכום שיידרש לסילוק תביעות אלה כ- 2 מיליון ש"ח. לחברה היה ביטוח מסחרי כנגד נזקי אש לצד שלישי. פוליסת הביטוח כללה סעיף השתתפות עצמית בסכום של 100,000 ש"ח.

חברת הביטוח מודה בחובתה לשיפוי החברה בגין סכומי התביעות שישולמו לצד שלישי, אך טוענת שבשל קיום תת ביטוח, עליה לשפות את החברה רק בגין 60% מהנזק (לפני הפעלת סעיף ההשתתפות העצמית). לדעת החברה ויועציה המשפטיים, טענה זו של חברת הביטוח בדבר קיום תת ביטוח, אינה נכונה, והחברה תובעת מחברת הביטוח להשתתף במלוא סכום התביעות שייפסק כנגדה. לטענת יועציה המשפטיים של החברה, סיכויי ההצלחה בתביעה מול חברת הביטוח עולים על 50%.

נדרש:

מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בתביעות שהוגשו כנגד החברה, ובתביעת החברה מחברת הביטוח בדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2018?

- בהתאם להערכת היועצים המשפטיים של החברה יש להכיר בהפרשה בגין תביעה בסך 2 מיליון ש"ח.
- במקביל יש להכיר בנכס שיפוי בסך $1,100,000 = 2,000,000 \times 60\% - 100,000$.
- אין לקזז את נכס השיפוי וההפרשה בדוח על המצב הכספי.
- ניתן לקזז בדוח על הרווח הכולל את ההוצאה בגין ההפרשה בסך 2,000,000 ש"ח מההכנסה בגין שיפוי ביטוחי בסך 1,100,000 ש"ח.

בנתוני הדוגמה הבסיסית יש להניח שביום 31 בדצמבר 2018 החליטה חברת הביטוח לשפות את החברה בסכום של 2.2 מיליון ש"ח.

נדרש:

מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בתביעות שהוגשו כנגד החברה, ובתביעת החברה מחברת הביטוח בדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 2018?

במקרה האמור, תוכר הפרשה בסך 2,000,000 ש"ח ובנכס שיפוי בסך 2,000,000 ש"ח. לא ניתן להכיר בהכנסה לקבל בסך 2.1 מיליון ש"ח שכן יש מגבלה לפיה נכס השיפוי יוכר עד לגובה ההפרשה שבגינה הוא ניתן.

נכס תלוי (Contingent Asset)

נכס תלוי (Contingent Asset) - הוא נכס אפשרי הנובע מאירועי העבר, שקיומו יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי וודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות.

1. נכס תלוי לא יוכר בדוח על המצב הכספי.
2. על מנת להכיר בנכס נדרשת רמת ודאות גבוהה יותר לעומת הכרה בהתחייבות. בהתחייבות מעל ל- 50% (צפוי) לעומת נכס מעל ל- 90% (ודאי למעשה).
3. כל תקופת דיווח יש לבחון האם כללי ההכרה בנכס מתקיימים לגבי נכס תלוי.

תביעות משפטיות ואירועים לאחר תאריך הדיווח

1. תביעות משפטיות שהישות נתבעת (הפרשות) - בהתאם להוראות סעיף 9(א) ל- IAS 10 וסעיף 16 ל- IAS 37 יש להביא בחשבון בעת מדידת הפרשה בגין תביעה מידע נוסף שאירע לאחר תאריך הדיווח ועד למועד פרסום הדוחות הכספיים. לדוגמה - יש להביא בחשבון בעת מדידת ההפרשה בגין תביעה פסק דין שניתן לאחר תאריך הדיווח ולפני מועד פרסום הדוחות הכספיים.
2. תביעות משפטיות שהישות תובעת (נכס תלוי) - בהתאם להוראות סעיף 35 ל- IAS 37 יש להכיר בנכס בגין תביעה כאשר תזרים חיובי של הטבות כלכליות הפך לוודאי למעשה. כלומר, התבררות תביעה לאחר תאריך הדיווח היא לא אירוע מחייב התאמה לצד התובע וכן אירוע מחייב התאמה לצד הנתבע.

תביעות משפטיות ואירועים לאחר תאריך הדיווח - דוגמה

חברה א' (להלן - "החברה") עוסקת ביבוא ושיווק של שנאים. בחודש דצמבר 2013, הוגשה נגד החברה תביעה בסכום של 1 מיליון ש"ח, על ידי לקוח שרכש ממנה שנאי. ממכתב התביעה עולה כי פגם בייצור השנאי גרם לקצר חשמלי ולשריפה במפעל של הלקוח. מבדיקות שערכו מהנדסי החברה בתחילת שנת 2014, ועוד לפני פרסום הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2013, נמצא שאכן טענת הלקוח הינה מוצדקת. לפיכך, עורכי הדין של החברה בדעה שבמשא ומתן מול הלקוח ניתן יהיה להפחית את סכום התביעה ל- 850,000 ש"ח. החברה ויועציה המשפטיים סבורים כי מאחר שהאשם העיקרי בתקלה הוא הספק בחו"ל, לחברה יש עילה מוצדקת לתבוע ממנו את מלוא סכום התביעה ואף פיצוי נוסף בשל פגיעה במוניטין של החברה. סוכם עם הספק בחודש נובמבר 2014, כי הוא יפצה את החברה ב- 80% מהסכום שייפסק לטובת הלקוח (לרבות הוצאות ריבית והפרשי הצמדה). **הסכמה זו מותנית בכך שהחברה תמצה את ההליכים המשפטיים, ולא תתפשר לפני מתן פסק דין.** כמו-כן, דרש הספק כי המשך הטיפול בתביעה יהיה ע"י משרד עורכי דין שהוא ימנה. החברה הסכימה לתנאים אלו של הספק. לימים 31 בדצמבר 2013 ו- 2014 היועצים המשפטיים של הלקוח בדעה שהלקוח יקבל כ- 1.2 מיליון ש"ח בהסתברות של 70%.

ביום 1 בפברואר 2015 (לפני אישור הדוחות הכספיים לשנת 2014) ניתן פסק דין בו חויבה החברה לשלם ללקוח סכום של 900,000 ש"ח (כולל החזר הוצאות משפטיות, ריבית והפרשי הצמדה).

נדרש:

מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בתביעה בדוחות הכספיים של החברה ושל הלקוח לימים 31 בדצמבר 2013 ו- 2014

שי אברמוביץ
תקן IFRS 37
ההאמה?

תביעות משפטיות ואירועים לאחר תאריך הדיווח - דוגמה

חברה א'

2013 - תוכר הפרשה ע"פ הערכת היועצים המשפטיים של החברה (850,000 ש"ח). ליום 31 בדצמבר 2013 טרם וודאי למעשה שיתקבל שיפוי ולכן לא יוכר נכס שיפוי.

2014 - תוכר הפרשה בסך 900,000 ש"ח ע"פ פסק הדין שהתברר לאחר תאריך הדיווח. במקביל, השיפוי מהספק בשיעור של 80% הינו וודאי למעשה החל משנת 2014 ולכן יש להכיר בנכס שיפוי בסך 720,000 ש"ח.

הלקוח

2013 ו- 2014 - מכיוון שהתזרים החיובי אינו וודאי למעשה בשנים הללו אין להכיר בנכס. בשנת 2015 כאשר התבררה התביעה התזרים הפך לוודאי למעשה ויש להכיר בנכס בסך 900,000 ש"ח.

- אין ליצור הפרשה להפסדים תפעוליים חזויים, היות ובמקרים אלה לא התהוותה התחייבות כהגדרתה.
- במיוחד, לא מתקיים הכלל הראשון להכרה בהפרשה "מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר".
- עם זאת, הפסדים תפעוליים חזויים יכולים להעיד על פגימה בערכי נכסים, לפיכך נדרש לבצע בדיקה לירידת ערך נכסים.
- קיימים תקני חשבונאות אחרים שדורשים הכרה בהפסד תפעולי שטרם התהוו למרות שלא קיימת מחויבות בהווה:
- 1. מלאי IAS 2 - נדרשת הכרה בהפסד במידה והשווי מימוש נטו של המלאי נמוך מערכו בספרים.
- 2. IAS 36 - נדרשת הכרה בהפסד מירידת ערך במידה והסכום בר השבה של הנכס או יחידה מניבה מזומנים נמוך מהערך בספרים.

חוזים מכבידים (Onerous Contracts)

- ❑ **חוזה מכביד מוגדר** כחוזה, אשר העלויות הבלתי נמנעות הנדרשות על מנת לעמוד בתנאיו, עולות על ההטבות הכלכליות הצפויות להתקבל בגינו.
- ❑ יצוין כי חוזה הניתן לביטול מבלי לשלם פיצוי לצד שני, אינו טומן בחובו התחייבות, ולפיכך אינו יכול להיות חוזה מכביד.
- ❑ במידה ולישות יש חוזה מכביד, המחויבות בהווה על פי החוזה תוכר ותימדד כהפרשה.
- ❑ **העלויות הבלתי נמנעות על פי החוזה משקפות את העלות נטו הקטנה ביותר שהיא:**
 - א- עלות קיום החוזה.
 - ב- פיצויים וקנסות הנובעים מאי עמידה בחוזה.

דוגמאות לחוזים מכבידים

- ❑ חוזה עם לקוח להקמת מבנה מסחרי שצפוי להסתכם בהפסד.
- ❑ חוזה עם ספק לרכישת מוצרים שמשקף הפסד.
- ❑ חוזה חכירה בתקופות קצרות משנה שהחוכר החליט ליישם את ההקלה שב- IFRS 16 ולטפל בחכירה על בסיס צבירה.

חוזים מכבידים - אילו עלויות נכללות בעת בחינת אם חוזה הוא מכביד

חוזה מכביד מוגדר כחוזה, אשר העלויות הבלתי נמנעות הנדרשות על מנת לעמוד בתנאיו, עולות על ההטבות הכלכליות הצפויות להתקבל בגינו.

נשאלת השאלה אילו עלויות יש לכלול במסגרת הבחינה אם חוזה הוא מכביד? התקן אינו מספק הנחיות בנושא ולכן ישנן מספר גישות שמיושמות בפרקטיקה.

קיימת הצעה לתיקון התקן שלפיה ייכללו כל העלויות שניתן לייחס במישרין לחוזה. ההצעה לתיקון של התקן כוללת דוגמאות לעלויות כאמור:

1. עבודה ישירה (לדוגמה, משכורות ושכר של עובדים המספקים את השירותים שהובטחו במישרין ללקוח)

2. חומרים ישירים (לדוגמה, חומרי עזר המשמשים במתן השירותים שהובטחו ללקוח)

3. הקצאות של עלויות המתייחסות במישרין לחוזה או לפעילויות של החוזה (לדוגמה, עלויות של ניהול ופיקוח, ביטוח ופחת של כלים וציוד המשמשים לקיום החוזה)

4. עלויות בהן ניתן באופן מפורש לחייב את הלקוח בהתאם לחוזה.

5. עלויות אחרות המתבונות רק מאחר ושונות הפקועה בחוזה (לדוגמה - כרלנו מושנה)

דוגמה - חוזה עם לקוח להקמת מבנה מסחרי

ביום 1 בינואר 2018 חתמה חברה א' על חוזה עם לקוח לפיו היא תבנה ללקוח מבנה מסחרי. סך התמורה בחוזה הינה 10,000 אלפי ש"ח. כמו כן, נקבע בחוזה כי על חברה א' לסיים את הפרויקט עד תום שנת 2020.
להלן נתונים על עלויות הפרויקט (באלפי ש"ח):

מצב נכון ליום	עלויות מצטברות שהתהוו	עלויות צפויות להשלמה
31/12/2018	4,000	8,000
31/12/2019	10,000	3,000
31/12/2020	12,000	--

בהתאם לחוזה עם הלקוח, הפרה מהותית של החוזה (לרבות הפסקת הפרויקט לפני השלמתו) תחייב את הצד שהפר את החוזה לשלם לצד השני סך של 5,000 אלפי ש"ח. חברה א' אינו צופה כי היא תפר את החוזה.

חברה א' אומדת את ההתקדמות לקראת השלמת המחויבות **בשיטה המבוססת על תשומות**, בהתאם ליחס בין העלויות שהושקעו בבנייה לבין סך העלויות הצפויות להיות מושקעות בבנייה.
יש להניח שהחוזה עם הלקוח עונה להגדרת חוזה לפי IFRS 15 ומחויבות הביצוע היא בניית בניין.

נדרש:

להשווים פקודות יומן בספרי חברה א' בגין השנים 2018-2020.

שי אברהם
IFRS 15

חוזים מכבידים - דוגמה

פרטים	חובה (זכות)	הערות
<u>שנת 2018</u>		
שיעור השלמה	33.33%	$4,000/12,000 =$
<u>בדיקה האם החוזה מכביד</u>		
הכנסות	10,000	
עלויות	(12,000)	$8,000 + 4,000 =$
הפסד צפוי	(2,000)	
<u>לחברה יש שתי אלטרנטיבות:</u>		
1. קיום של החוזה - במקרה כאמור צפוי הפסד של 2,000 אלפי ש"ח.		
2. הפסקת החוזה - במקרה זה, החברה תפסיד את החלק היחסי לפי ההתקדמות בפרויקט בתוספת הקנס בסך 5,000 אלפי ש"ח. בהתאם להוראות התקן יש להכיר בהפרשה לפי העלות הקטנה ביותר - היינו 2,000 אלפי ש"ח.		
לקוח - הכנסות לקבל/מזומן	3,333	$10,000 \times 33.33\% =$
הכנסות	(3,333)	
עלות המכירות	5,333	$3,333 + 2,000 =$
מזומן/ספקים	(4,000)	
הפרשה לחוזה מכביד	(1,333)	

חוזים מכבידים - דוגמה

פרטים	חובה (זכות)	הערות
<u>שנת 2019</u>		
שיעור השלמה	76.9%	$10,000/13,000 =$
<u>בדיקה האם החוזה מכביד</u>		
הכנסות	10,000	
עלויות	(13,000)	$3,000 + 10,000 =$
הפסד צפוי	(3,000)	
<u>לחברה יש שתי אלטרנטיבות:</u>		
1. קיום של החוזה - במקרה כאמור צפוי הפסד של 3,000 אלפי ש"ח.		
2. הפסקת החוזה - במקרה זה, החברה תפסיד את החלק היחסי לפי ההתקדמות בפרויקט בתוספת הקנס בסך 5,000 אלפי ש"ח. בהתאם להוראות התקן יש להכיר בהפרשה לפי העלות הקטנה ביותר - היינו 3,000 אלפי ש"ח.		
לקוח - הכנסות לקבל/מזומן	4,359	$10,000 \times 76.92\% - 3,333 =$
הכנסות	(4,359)	
עלות המכירות	5,359	$10,000 \times 76.92\% + 3,000 - 5,333 =$
מזומן/ספקים	(6,000)	
הפרשה לחוזה מכביד	641	

חוזים מכבידים - דוגמה

הערות	חובה (זכות)	פרטים
		<u>שנת 2020</u>
$12,000/12,000 =$	100%	שיעור השלמה
$10,000 - 10,000 \times 76.92\% =$	2,308	לקוח - הכנסות לקבל/מזומן
	(2,308)	הכנסות
$12,000 - 10,692 =$	1,308	עלות המכירות
	(2,000)	מזומן/ספקים
$1,333 - 2,000 =$	(692)	הפרשה לחוזה מכביד

רווח והפסד רב שנתי				
<u>2018</u>	<u>2019</u>	<u>2020</u>	<u>סה"כ</u>	
3,333	4,359	2,308	10,000	הכנסות
(5,333)	(5,359)	(1,308)	(12,000)	עלות המכירות
(2,000)	(1,000)	1,000	(12,000)	רווח

חוזים מכבידים מול הפסדים תפעוליים עתידיים

יש להבחין בין הפסדים תפעוליים עתידיים לבין חוזים מכבידים.

סעיף	הפסדים תפעוליים עתידיים	חוזים מכבידים
מחויבות בהווה הנובעת מאירועי עבר	לא קיימת שכן הישות יכולה להפסיק את פעילותה ולהימנע	קיימת. האירוע המחייב הוא החתימה על החוזה.
סממנים לירידת ערך	הפסדים תפעוליים חזויים מהווים זממן לירידת ערך	חוזה מכביד שלעצמו אינו מהווה סממן לירידת ערך.

הגדרה:

שינוי מבני הוא תוכנית המתוכננת ונשלטת על ידי ההנהלה ואשר יש בה לשנות באופן מהותי אחד משני אלה:

- א- את תכולת העסק המבוצע על ידי הישות, או
- ב- את האופן שבו העסק מתנהל.

דוגמאות לשינוי מבני

1. מכירת תחום פעילות עסקית או חיסולו.
2. סגירת אתרים עסקיים במדינה או אזור או העברת פעילויות עסקיות למדינה או אזור אחרים.
3. שינויים במבנה ההנהלה. לדוגמה מיזוג תפעולי.
4. ארגון מחדש יסודי שיש לו השפעה מהותית על המהות והמיקוד של פעילויות הישות. לדוגמה, שינוי תחום פעילות או פיצול הפעילות.

הפרשה בגין שינוי מבנה תוכר בהתאם לקריטריונים בסעיף 14. יחד עם זאת ישנם מספר מאפיינים ייחודיים לשינוי מבני.

שינוי מבני - מתי נוצרת מחויבות משתמעת לשינוי מבני?

תנאי א' - לישות יש תכנית פורמלית מפורטת לשינוי מבני המזהה לפחות את:

1. העסק הרלוונטי או חלק ממנו (שיושפע מהשינוי).
2. המיקומים העיקריים המושפעים (מחלקות, תחומים או מיקומים).
3. המיקום, התפקוד והמספר המשוער של העובדים שיפוצו כתוצאה מהפסקת שירותם.
4. היציאות שיידרשו (יציאה תזרימית - כמה יעלה השינוי המבני).
5. המועד בו תיושם התוכנית

תנאי ב' - הישות יצרה ציפייה תקפה אצל אלה המושפעים מהתוכנית וזאת על ידי התחלת ביצוע התוכנית או על ידי מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה.

התנאים למחויבות משתמעת הם מצטברים.

שינוי מבני - מתי נוצרת מחויבות משתמעת לשינוי מבני? - הערות

הערות

1. ראיות ל "התחלת ביצוע התוכנית" (חלק תנאי ב'):
 - פירוק, פינוי והעבר של נכסים בגין פעילות שהוחלט לבצע בה רה ארגון.
 - פרסום דיווח מיידי מפורט וברור בגין מרכיביה העיקרים של התוכנית לשינוי מבני.
2. **אורך התוכנית שינוי מבנה** - על מנת שתוכנית לשינוי מבני תיצור ציפייה תקפה אצל המושפעים ממנה היא צריכה להיות בתקופת זמן סבירה. תוכנית לשינוי מבני שאורכה הוא בלתי סביר מהווה סממן לכך שלא נוצרה צפייה תקפה אצל המושפעים ממנה.
3. **התקיימות התנאים לשינוי מבני לאחר תאריך הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים** - במקרה כאמור יש לתת גילוי במידה והשינוי המבני הוא מהותי.

שינוי מבני - מהן העלויות שבגינן יש ליצור הפרשה לשינוי מבני?

הפרשה בגין שינוי מבני כוללת רק את היציאות הישירות הנובעות מהשינוי המבני והמקיימות את שני התנאים הבאים:

1. הן כרוכות בהכרח בשינוי המבני ; וכן
2. הן אינן מיוחסות לפעילויות הממשיכות של הישות.

דוגמאות לעלויות שלא נכללות בהפרשה לשינוי מבני:

1. הכשרה מחדש של צוות עובדים קיים או העברתו לאתר חדש.
2. עלויות שיווק.
3. השקעה במערכות חדשות וברשתות הפצה.

דוגמאות לעלויות שנכללות בהפרשה לשינוי מבני:

1. עלויות בגין סיום העסקה של עובדים.
2. עלות חוזה מכביד.
3. עלויות פירוק, פינוי ושינוע.

דוגמה - שינוי מבני

חברת "פליפ-פלופ בע"מ" (להלן: "החברה") עוסקת בייצור נעליים. לחברה שני פסי ייצור, האחד לכפכפי גומי והאחר לסנדלי שורש. לצורך ייצור כפכפי הגומי, התקשרה החברה ביום 1 בינואר 2013 בחוזה שאינו ניתן לביטול עם חברת גומיגם לרכישת מלאי גומי לתקופה של חמש שנים, בתמורה לתשלום בסך 400,000 ש"ח בכל שנה (הנח כי סכום התשלום הקבוע משולם כל 1 בינואר החל משנת 2013). על פי תנאי החוזה, במידה והחברה תפר את החוזה היא תחויב בתשלום קנס חד-פעמי בסך 300,000 ש"ח.

בשל קיטון הביקוש למוצרי גומי בגין התחזקות המגמה לשמירה על איכות הסביבה, ביום 25 בנובמבר 2015 נערכה ישיבת הנהלה בה גיבשה ההנהלה תכנית סופית ומפורטת לשינוי מבני, במסגרתה החליטה החברה על שינוי אסטרטגי לפיו תתמקד בייצור סנדלי השורש וכן תסגור את קו ייצור כפכפי הגומי. ביום 31 בינואר 2016, טרם פרסום דוחותיה הכספיים של החברה, הודיעה החברה, לצדדים הנוגעים לכך, על השינוי המבני.

החברה צופה כי השינוי המבני יחל ב- 1 במאי 2016 ויסתיים ביום 31 בדצמבר 2016.

דוגמה - שינוי מבני - המשך

להלן סכומים שונים הצפויים להתהוות לחברה בשל השינוי המבני:

1. השקעה בקו ייצור נוסף של סנדלי שורש בסך 1,000,000 ש"ח.
2. החברה מעסיקה בקו ייצור כפכפי הגומי 100 עובדים, מתוכם 70 עובדים יפוטרו וישולם לכל אחד מהם מענק בסך 50,000 ש"ח, ואילו 30 העובדים הנותרים יעברו לעבוד בפס ייצור סנדלי השורש. עלות הכשרת כל עובד מועבר הינה 10,000 ש"ח.
3. מסע פרסום של סנדלי השורש, אשר עלותו נאמדת ב- 150,000 ש"ח.
4. רווח הון ממכירת המכונות ששימשו בפס הייצור של כפכפי הגומי בסך 60,000 ש"ח.
5. החברה מעריכה שהיא תוכל למכור את חומרי הגלם שהיא רוכשת מחברת גומיגם תמורת 60% מעלותם. ברבעון 1 לשנת 2016 לא בוצעו מכירות של סנדלי גומי.

יש להניח ששיעור ההיוון הינו זניח.

נדרש:

מה סכום ההפרשה שיוכר (אם בכלל) בדוח על המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 2015 ו- 31 במרס 2016.

דוגמה - שינוי מבני - המשך

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - יש לבחון את כלל זה בנסיבות הספציפיות לשינוי מבני.

תנאי א' - לישות יש תכנית פורמלית מפורטת לשינוי מבני המזהה לפחות את:

1. העסק הרלוונטי או חלק ממנו (שיושפע מהשינוי) - מתקיים, הוחלט לסגור את ייצור סנדלי הגומי ולהתמקד בייצור סנדלי שורש.
2. המיקומים העיקריים המושפעים (מחלקות, תחומים או מיקומים) - מתקיים, המיקום המושפע הוא תחום ייצור סנדלי גומי בעיקר.
3. המיקום, התפקוד והמספר המשוער של העובדים שיפוצו כתוצאה מהפסקת שירותם - מתקיים, החברה צופה לפטר 70 עובדים מקו הייצור של סנדלי הגומי.
4. היציאות שיידרשו (יציאה תזרימית - כמה יעלה השינוי המבני) - מתקיים.
5. המועד בו תיושם התוכנית - מתקיים.

תנאי ב' - הישות יצרה ציפייה תקפה אצל אלה המושפעים מהתוכנית וזאת על ידי התחלת ביצוע התוכנית או על ידי מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה - מתקיים החל מ- 31 בינואר 2016.

מסקנה - ליום 31 דצמבר 2015 אין ליצור הפרשה לשינוי מבני. עם זאת, יש לתת גילוי לשינוי המבני במידה והוא מהותי. ליום 31 במרס 2016 יש ליצור הפרשה לפי האומדן הטוב ביותר של החברה.

שינוי מבני - דוגמה

דוגמה - שינוי מבני - המשך

מידת ההפרשה לשינוי מבני ליום 31 במרס 2016:

<u>סעיף</u>	<u>נכלל בהפרשה לשינוי מבני</u>	<u>לא נכלל בהפרשה לשינוי מבני (*)</u>	<u>הערות</u>
השקעה בקו ייצור סנדלי שורש	--	1,000,000	מדובר בעלות שקשורה לפעילות ממשיכה של החברה
מענק בגין עובדים שיפוטרו	3,500,000	--	עלות ישירה לשינוי המבני.
הכשרת עובדים ממשיכים	--	300,000	מדובר בעלות שקשורה לפעילות ממשיכה של החברה
מסע פרסום של סנדלי השורש	--	150,000	מדובר בעלות שקשורה לפעילות ממשיכה של החברה
רווחי הון ממכירת מכונות	--	60,000	בהתאם להוראות המדידה של הפרשות אין להביא בחשבון רווח חזוי ממימוש נכסים.
חוזה מכביד (**)	300,000	--	
סה"כ	3,800,000	1,510,000	

(*) העלויות ורווחים יוכרו במועד שבו יתקבל השירות או הסחורות.

(**) הנמוך מבין (1) עלות קיום חוזה – $320,000 = 400,000 \times 2 \times 40\%$ (2) עלות סיום חוזה – 300,000 ש"ח.

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21)

הפרשנות עוסקת במועד ההכרה לראשונה וכן מדידה של היטלים.

לצורך הפרשנות, היטל הוא תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, אשר מוטל על ישויות על ידי ממשלות (לרבות - סוכנויות ממשלתיות וגופים דומים בין אם מקומיים, לאומיים או בינלאומיים בהתאם לחקיקה), למעט:

- א- תזרימים שליליים של משאבים אשר נמצאים בתחולת תקנים אחרים (כגון מסים על הכנסה) וכן
- ב- קנסות או עונשים אחרים אשר מוטלים בשל הפרות חקיקה.
- ג- תשלום ששולם לרכישת נכס, או עבור שירותים, במסגרת הסכם חוזי עם ממשלה.

דוגמאות להיטלים בישראל

1. היטלי פיתוח (סלילה, תיעול, ביוב, צנרת ומים וכדומה)
2. היטלי השבחה
3. ארנונה (לרבות היטלי שמירה)
4. מס רכישה

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - עקרונות בהפרשות להיטלים

- **האירוע המחייב** - האירוע המחייב אשר בגינו נדרשת התחייבות לשלם היטל הוא הפעילות שגרמה לתשלום ההיטל, כפי שהיא זוהתה על ידי החקיקה. לדוגמה - בארנונה האירוע המחייב הוא שימוש בנכס בתקופת זמן מוגדרת.
- **אירוע מחייב שטרם התקיים** - אין ליצור הפרשה להיטל בגין מחויבות אפשרית עתידית.
- **התחייבות להיטל שנוצרת על פני זמן** - יש להכיר בהפרשה בגין היטלים באופן הדרגתי במידה והאירוע המחייב מתרחש על פני זמן.

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - מועד ההכרה בהפרשה

<u>אופן החיוב בגין ההיטל</u>	<u>האירוע המחייב</u>	<u>אופן ההכרה בהפרשה</u>
הישות מחויבת בהיטל בגין הפקת הכנסות	הפקת הכנסות בתקופת זמן מוגדרת	ההפרשה מוכרת על פני זמן בהתאם לקצב הפקת ההכנסות
הישות מחויבת בהיטל בסכום מוגדר במידה והיא מפיקה הכנסות בשנת קלנדרית	הפקת הכנסות לראשונה בשנה הרלוונטית	ההפרשה מוכרת במלואה כאשר הישות הפיקה הכנסות לראשונה
הישות מחויבת בהיטל בגין הפקת הכנסות מעל לסכום מוגדר	הפקת הכנסות מעל לסכום מוגדר	ההפרשה תוכר רק כאשר החברה מגיעה לסכום המוגדר.

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - דוגמה

דוגמה

חברה א' הוקמה ביום 1 בינואר 2019. בהתאם לחוק במדינה הרלוונטית, חברה א' חייבת בהיטל בגין הכנסותיה שהופקו.

להלן נתונים אודות ההכנסות של החברה בשנת 2019:

1. החברה הפיקה הכנסות לראשונה ביום 10 בפברואר 2019.
2. הכנסות החברה ברבעון 1 לשנת 2019 הסתכמו ב- 10 מיליון ש"ח.
3. הכנסות החברה בשנת 2019 הסתכמו ב- 50 מיליון ש"ח.

נדרש:

- מה ההפרשה שתוכר בימים 31 במרס ו-31 בדצמבר 2019 תחת 3 ההנחות הבלתי תלויות הבאות:
- א- סכום ההיטל הוא 1% מתוך ההכנסות שהחברה הפיקה בשנת 2019 (החל מהשקל הראשון).
 - ב- סכום ההיטל הוא 100,000 ש"ח במידה והחברה הפיקה הכנסות בשנת 2019.
 - ג- סכום ההיטל הוא 2% מתוך ההכנסות שהחברה הפיקה בשנת 2019 (החל מהכנסות בסך 20 מיליון ש"ח).

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - דוגמה

דוגמה - המשך

הנחה א' - סכום ההיטל הוא 1% מתוך ההכנסות שהחברה הפיקה בשנת 2019 (החל מהשקל הראשון).

$$10,000,000 \times 1\% = 100,000 \quad - \quad 31/03/2019$$

$$50,000,000 \times 1\% = 500,000 \quad - \quad 31/12/2019$$

הנחה ב' - סכום ההיטל הוא 100,000 ש"ח במידה והחברה הפיקה הכנסות בשנת 2019.

$$100,000 \quad - \quad 31/03/2019$$

$$100,000 \quad - \quad 31/12/2019$$

הנחה ב' - סכום ההיטל הוא 2% מתוך ההכנסות שהחברה הפיקה בשנת 2019 (החל מהכנסות בסך 20 מיליון ש"ח).

31/03/2019 - במועד זה אין מחויבות בהווה שכן חברה א' לא הגיעה לסכום המינימאלי.

$$(50,000,000 - 20,000,000) \times 2\% = 600,000 \quad - \quad 31/12/2019$$

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - היטלי השבחה

על פי החוק בישראל, כאשר מתקבל אישור לזכויות בניה נוספות או לשינוי תב"ע (תוכנית בניית העיר) ביחס לנדל"ן קיים, עולה חבות לתשלום היטל השבחה בהתייחס לזכויות הנוספות שהתקבלו (בגובה 50% מהשווי של הזכויות הנוספות במועד קבלת האישור, כולל הפרשי הצמדה עד מועד התשלום בפועל).

לפי החוק, החבות נוצרת במועד קבלת האישור, אך תשלום היטל ההשבחה בפועל נדחה עד למועד מימוש הזכויות הנוספות, קרי קבלת היתר בניה בהתאם לזכויות הנוספות או מכירת הנכס.

הסוגיות -

1. האם היטל השבחה הינו בתחולת IFRIC 21?
2. במידה וההיטל בתחולת הפרשנות, מה עיתוי ההכרה בהפרשה בגין היטלי השבחה?
3. האם יש לכלול היטל השבחה במדידת שווי הוגן של נכס (נדל"ן להשקעה או רכוש קבוע)?

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - היטלי השבחה

1. האם היטל השבחה הינו בתחולת IFRIC 21?

- ✓ היטל השבחה הוא תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות
- ✓ היטל השבחה מול על ידי ממשלות.

✓ היטל השבחה אינו נובע מחוזה ולכן לא בתחולת IFRS 9 ולא נגזר מההכנסה החייבת של החברה ולכן לא בתחולת IAS 12.

✓ היטל השבחה לא מהווה קנס או עונש אשר מוטל בשל הפרות חקיקה.

✓ היטל השבחה לא מהווה תשלום ששולם לרכישת נכס או שירותים אלא תשלום לממשלה בגין אישור שימוש בנכס קיים באופן שונה מהשימוש הנוכחי בו.

מסקנה - היטלי השבחה בתחולת הפרשנות.

2. במידה וההיטל בתחולת הפרשנות, מה עיתוי ההכרה בהפרשה בגין היטלי השבחה?

✓ האירוע המחייב בהיטלי השבחה הוא מועד "מימוש הזכויות", כלומר, קבלת היתר בניה בהתאם לזכויות הנוספות או מכירת הנכס.

✓ אין להכיר בהפרשה לפני כן, מכיוון שהאירוע המחייב הינו בשליטת הישות. כלומר לישות אין מחויבות בהווה לתשלום ההיטל כל עוד לא התקבל היתר בניה או לא מכרה את הנכס.

הפרשות בגין היטלים (IFRIC 21) - היטלי השבחה

3. האם יש לכלול היטל השבחה במדידת שווי הוגן של נכס (נדל"ן להשקעה או רכוש קבוע)?
- ✓ נראה כי יש לכלול את התזרים השלילי הצפוי בגין היטל ההשבחה במדידת השווי ההוגן של הנכס, בדומה לעלויות הובלה הנלקחות בחשבון בעת מדידת השווי ההוגן של נכס לפי IFRS 13.
 - ✓ כאשר תוכר ההפרשה בגין ההיטל יש להפסיק לכלול במדידת השווי ההוגן של הנכס את התזרים השלילי בגין היטלי ההשבחה.