



**סיכום פרשנות מספר 14 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי
בינלאומי (IFRIC 14) תקן חשבונאות בינלאומי 19 - המגבלה על נכס
הטבה מוגדרת, דרישות הפקדה מינימליות ויחסי הגומלין ביניהן**

בחודש יולי 2007 פורסמה על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי פרשנות מספר 14, הדנה במגבלה על נכס הטבה מוגדרת, דרישות הפקדה מינימליות ויחסי הגומלין ביניהן.

רקע

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 (להלן - התקן) ישות מכירה בהתחייבות בגין מחויבותה להטבה מוגדרת לעובדיה. ההתחייבות מוצגת בנטו לאחר קיזוז השווי ההוגן של נכסי התוכנית. במקרים מסוימים השווי ההוגן של נכסי התוכנית עולה על ההתחייבות בגין ההטבה המוגדרת. סעיף 58(ב)(ii) לתקן קובע כי ניתן להכיר בנכס בגין תוכנית הטבה מוגדרת רק אם לישות זמינות הטבות כלכליות עתידיות מהנכס בצורה של אפשרות להחזר כספי או להקטנה בהפקדות עתידיות.

הסוגיות

הפרשנות דנה בשלוש סוגיות:

- א. באילו נסיבות החזרים או קיטון בהפקדות עתידיות יחשבו זמינים.
 - ב. כיצד דרישת הפקדה מינימלית עשויה להגביל את יכולתה של הישות להקטין הפקדות עתידיות.
 - ג. מתי דרישת הפקדה מינימלית תהיה מכבידה ולכן תדרוש הכרה בהתחייבות.
- חשוב לציין כי החישובים שמבוצעים על ידי התוכנית לצורך קביעת ההפקדות המינימליות או לצורך קביעת השלמה של הפקדות אלה, עשויים להיות שונים מאלה המבוצעים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 19 ולפיכך עודף בתוכנית אין משמעו בהכרח נכס הטבה מוגדרת נטו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 וחוסר בתוכנית אין משמעו בהכרח התחייבות בגין הטבה מוגדרת נטו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19.

זמינות של החזר או של הקטנה בהפקדות עתידיות

כאמור לעיל, ישות יכולה להכיר בנכס בגין הטבה מוגדרת נטו רק אם לישות יש אפשרות לקבל החזר כספי או להקטין את ההפקדות העתידיות לתוכנית. לישות יש אפשרות לקבל החזר מהתוכנית אם בהתאם לתנאי התוכנית ולדרישות חוקיות, ההחזר אינו מותנה באירוע שאינו בשליטתה של הישות. ההחזר יכול להיות זמין לישות במהלך חיי התוכנית או בעת סילוק

התחייבויות התוכנית. אם לישות זמין החזר מהתוכנית בגובה ההפקדה ששולמה, הסכום של החזר זה מהווה את ההטבה הכלכלית הזמינה לישות והישות תוכל להכיר בנכס בסכום זה אם הוא אינו עולה על עודף הנכסים על ההתחייבויות בהתאם לחישוב החשבונאי. אם לא קיימת דרישת הפקדה מינימלית, ובהתאם לתנאי התוכנית לישות יש אפשרות להקטין את ההפקדות העתידיות, ההטבה הכלכלית הזמינה לישות היא הנמוך מבין העודף בתוכנית לבין סיכום הערך הנוכחי של עלות השירות העתידית לישות לכל שנה על פני התקופה הקצרה מבין אורך החיים הצפוי של התוכנית לבין אורך החיים הצפוי של הישות.

השפעה של דרישות הפקדה מינימליות על ההטבה הכלכלית הזמינה בצורת הקטנה בהפקדות עתידיות

כאשר ישנה דרישת הפקדה מינימלית, יש להבחין בין הפקדות שנדרשות כדי לכסות את הצבירה העתידית של הטבות לבין הפקדות שנדרשות כדי לכסות חוסר קיים בגין שירותי עבר על בסיס ההפקדה המינימלית.

אם ההפקדות נדרשות כדי לכסות את הטבות העתידיות שיצברו, ההטבה הכלכלית הזמינה לישות לאחר ביצוע ההפקדות תהיה בגובה הערך הנוכחי של אומדן עלויות השירות העתידיות פחות אומדן ההפקדות המינימליות הדרושות בגין הצבירה העתידית של הטבות.

אם ההפקדות נדרשות כדי לכסות חוסר קיים בתוכנית בגין שירותים שכבר התקבלו, אין השפעה על ההפקדות העתידיות. אולם, בגין הדרישה להפקדות אלה עלולה להיווצר לישות התחייבות (ראה להלן).

דרישת הפקדה מינימלית יוצרת התחייבות

במקרים בהם ישות נדרשת לבצע הפקדות בהתאם לתוכנית, אך ההפקדות לא יהיו זמינות לישות כחזר או כהקטנת ההפקדות העתידיות, על הישות להכיר בהתחייבות להטבה מוגדרת בגובה הנכס שלא ניתן להכירו. לדוגמה, אם בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 19 קיים לישות נכס חשבונאי נטו של 20 והישות בהתאם לתוכנית נדרשת לבצע הפקדה של 200, אשר לא תהיה זמינה לישות, לאחר ביצוע ההפקדה יהיה לישות נכס הטבה מוגדרת נטו של 220. במקביל, על הישות להכיר בהתחייבות להטבה מוגדרת בסך 220, כך שלאחר ביצוע ההפקדה ההתחייבות להטבה מוגדרת תוצג בדוחות הכספיים באפס.

תחילה והוראות מעבר

הפרשנות חלה על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008 או אחריו. בעת היישום לראשונה, ישות תכיר בכל תיאום הנובע מיישום פרשנות זו ביתרת העודפים לתחילת התקופה.