

**פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות  
של דיווח כספי בינלאומי**

**זכויות בקרן למימון מחויבויות  
לפירוק, לשחזור ולשיקום  
סביבתי**

**IFRIC Interpretation 5**

**Rights to Interests arising  
from Decommissioning,  
Restoration and  
Environmental  
Rehabilitation Funds**

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר  
פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר  
2017.*

**תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017**

פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי והמסמכים הנלווים אליה תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים* (פורסם בנובמבר 2009, באוקטובר 2010, בנובמבר 2013 וביוני 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

## תוכן עניינים

החל  
מסעיף

**פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות של  
דיווח כספי בינלאומי  
זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק,  
לשחזור ולשיקום סביבתי**

	הפניות
1	רקע
4	תחולה
6	סוגיות
7	עמדה מוסכמת
7	טיפול חשבונאי בזכות בקרן
10	טיפול חשבונאי במחויבויות להפקיד הפקדות נוספות
11	גילוי
14	מועד תחילה
15	הוראות מעבר

נספח:

תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים:  
הכרה ומדידה<sup>†</sup>

בסיס למסקנות\*

\* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> בספר זה שולבו התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 39 הנובעים מנספח זה בתקן חשבונאות בינלאומי 39.

**פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי**  
**זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי**

פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי (IFRIC 5), מפורטת בסעיפים 1-15 ובנספח. פרשנות מספר 5 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי בסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בסעיף 2 ובסעיפים 7-16 בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

## הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות
- תקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה (כפי שעודכן בשנת 2003)

## רקע

1. קרנות למימון מחויבויות לפירוק, שחזור ושיקום סביבתי, להלן "קרנות למימון מחויבויות לפירוק", או "קרנות", נועדו להקצות (segregate) נכסים כדי לממן את כל עלויות הפירוק של מתקן (כגון מתקן גרעיני) או של ציוד מסוים (כגון מכונות), או חלק מעלויות אלה, או לצורך ביצוע שיקום סביבתי (כגון טיהור של מים מזהמים או שיקום של קרקע ששימשה כמכרה), אשר יכוננו להלן ביחד כ"פירוק".

2. יתכן שהפקדות לקרנות אלה יעשו בהתנדבות, ויתכן שהן ידרשו בתקנה או בחוק. יתכן שהקרנות יוקמו באחד או יותר מהמבנים הבאים:

(א) קרנות אשר מוקמות על ידי מפקיד יחיד כדי לממן את מחויבויות הפירוק שלו, בגין אתר ספציפי, או בגין מספר אתרים המפוזרים גיאוגרפית.

(ב) קרנות אשר מוקמות עם מספר מפקידים כדי לממן את מחויבויות הפירוק הנפרדות או המשותפות שלהם, כאשר המפקידים זכאים לשיפוי עבור הוצאות פירוק עד לסכום התרומות שלהם בתוספת רווחים כלשהם שהושגו בפועל על תרומות אלה, בניכוי חלקם בעלויות הניהול של הקרן. יתכן שלמפקידים תהיה מחויבות להפקיד הפקדות נוספות, לדוגמה, במקרה של פשיטת רגל של מפקיד אחר.

(ג) קרנות אשר מוקמות עם מספר מפקידים כדי לממן את מחויבויות הפירוק הנפרדות או המשותפות שלהם כאשר הרמה הנדרשת של ההפקדות מבוססת על הפעילות השוטפת של מפקיד וההטבה המתקבלת על ידי אותו מפקיד מבוססת על פעילותו בעבר. במקרים כאלה קיים חוסר התאמה פוטנציאלי בין סכום ההפקדות שהופקדו על ידי מפקיד (המבוסס על הפעילות השוטפת) לבין הערך שניתן להשיב מהקרן (המבוסס על הפעילות בעבר).

3. קרנות כאלה מאופיינות בדרך כלל על ידי התכונות הבאות:

(א) הקרן מנוהלת בנפרד על ידי נאמנים (trustees) בלתי תלויים.

(ב) ישויות (מפקידים) מעבירות לקרן הפקדות, המושקעות במגוון של נכסים אשר עשויים לכלול גם מכשירי חוב וגם מכשירים הונניים, אשר הינם זמינים כדי לעזור לשלם את עלויות הפירוק של המפקידים. הנאמנים קובעים איך ההפקדות יושקעו, במסגרת המגבלות שנקבעו במסמכי הניהול של הקרן ובחקיקה כלשהי שחלה או בתקנות אחרות כלשהן שחלות.

(ג) מחויבותם של המפקידים לשלם את עלויות הפירוק נשמרת. אולם, המפקידים יכולים להשיג שיפוי בגין עלויות פירוק מהקרן עד לסכום הנמוך מבין עלויות הפירוק שהתהוו לבין חלקו של המפקיד בנכסי הקרן.

(ד) יתכן שתהיה למפקידים גישה מוגבלת, או שלא תהיה להם כל גישה, לעודף כלשהו של נכסי הקרן מעבר לנכסים שמשמשים כדי לעמוד בעלויות פירוק כשירות.

## תחולה

4. פרשנות זו חלה על הטיפול החשבונאי בדוחות כספיים של מפקיד בזכויות בקרנות למימון מחויבויות לפירוק, אשר יש להן את שני המאפיינים הבאים:

(א) הנכסים מנוהלים בנפרד (על ידי כך שהם מוחזקים בישות משפטית נפרדת או על ידי כך שהם מוחזקים כנכסים מופרדים בישות אחרת); וכן

(ב) הזכות של המפקיד לגשת לנכסים מוגבלת.

5. זכות שייר בקרן המשתרעת מעבר לזכות לשיפוי, כגון זכות חוזית לחלוקות מהמועד שבו הושלם הפירוק כולו, או בעת סגירת הקרן, עשויה להיות מכשיר הוני שנמצא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 39 ואינה בתחולת פרשנות זו.

## סוגיות

6. הסוגיות הנידונות בפרשנות זו הינן:

(א) איך מפקיד יטפל בזכות שלו בקרן?

(ב) כאשר למפקיד קיימת מחויבות להפקיד הפקדות נוספות, לדוגמה, במקרה של פשיטת רגל של מפקיד אחר, איך מחויבות זו תטופל?

## עמדה מוסכמת

### טיפול חשבונאי בזכות בקרן

7. המפקיד יכיר במחויבות שלו לשלם את עלויות הפירוק כהתחייבות ויכיר בנפרד בזכות שלו בקרן, אלא אם למפקיד אין מחויבות לשלם את עלויות הפירוק, גם במצב שבו הקרן לא עומדת בתשלום.

8. המפקיד יקבע אם יש לו שליטה או שליטה משותפת או השפעה מהותית על הקרן, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, תקן דיווח כספי בינלאומי 11 ותקן חשבונאות בינלאומי 28. אם יש לו

שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית על הקרן, המפקיד יטפל בזכות שלו בקרן בהתאם לתקנים אלה.

9. אם אין למפקיד שליטה או שליטה משותפת, או השפעה מהותית על הקרן, עליו להכיר בזכות לקבל שיפוי מהקרן כשיפוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37. שיפוי זה ימדד לפי הנמוך מבין:

(א) הסכום של מחויבות הפירוק שהוכרה; לבין

(ב) חלקו של המפקיד בשווי ההוגן של הנכסים נטו של הקרן שניתן ליחסם למפקידים.

שינויים בערך השוטף של הזכות לקבל שיפוי, מלבד הפקדות לקרן ותקבולים מהקרן, יוכרו ברווח או הפסד בתקופה שבה שינויים אלו התרחשו.

## **טיפול חשבונאי במחויבויות להפקיד הפקדות נוספות**

10. כאשר קיימת למפקיד מחויבות להפקיד הפקדות פוטנציאליות נוספות, לדוגמה, במקרה של פשיטת רגל של מפקיד אחר או אם הערך של נכסי ההשקעה המוחזקים על ידי הקרן יורד כך שהם אינם מספיקים כדי לעמוד במחויבויות השיפוי של הקרן, מחויבות זו הינה התחייבות תלויה הנמצאת בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 37. המפקיד יכיר בהתחייבות רק אם צפוי שיופקדו הפקדות נוספות.

## **גילוי**

11. מפקיד ייתן גילוי למהות של זכותו בקרן ולהגבלות כלשהן על הגישה לנכסים בקרן.

12. כאשר קיימת למפקיד מחויבות להפקיד הפקדות פוטנציאליות נוספות, שלא הוכרה כהתחייבות (ראה סעיף 10), עליו לתת את הגילויים הנדרשים לפי סעיף 86 של תקן חשבונאות בינלאומי 37.

13. כאשר מפקיד מטפל בזכות שלו בקרן בהתאם לסעיף 9, עליו לתת את הגילויים הנדרשים לפי סעיף 85(ג) של תקן חשבונאות בינלאומי 37.

## מועד תחילה

14. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחריה. יישום מוקדם של הפרשנות מומלץ. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2006, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
- 14א. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
- 14ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 8 ו-9. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11.
- 14ג. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
- 14ד. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

## הוראות מעבר

15. שינויים במדיניות חשבונאית יטופלו בהתאם לדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8.