



תקן חשבונאות מספר 10

הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

מרס 2019



תוכן עניינים

החל מסעיף

	תקן חשבונאות מספר 10
	הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
	מטרת התקן
1	תחולה
10	הגדרות
11	הפרשות והתחייבויות אחרות
12	הקשר בין הפרשות לבין התחייבויות תלויות
14	הכרה
14	הפרשות
15	מחויבות בהווה
17	אירוע מהעבר
23	תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות
25	אומדן מהימן של המחויבות
27	התחייבויות תלויות
31	נכסים תלויים
36	מדידה
36	האומדן הטוב ביותר
42	סיכונים ואי-וודאויות
45	ערך נוכחי
48	אירועים עתידיים
51	מימוש חזוי של נכסים
53	שיפויים
59	שינויים בהפרשות
61	שימוש בהפרשות
63	יישום כללי ההכרה והמדידה
63	הפסדים תפעוליים עתידיים
66	חוזים מכבידים
70	שינוי מבני
84	גילוי
93	הוראות מעבר
95	מועד תחילה
96	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

תקן חשבונאות מספר 10
הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
מרס 2019

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-108. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. תקן חשבונאות זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 37 (להלן, התקן הבינלאומי), קובע את הטיפול החשבונאי והגילוי לגבי כלל הפרשות, ההתחייבויות התלויות והנכסים התלויים, פרט ל-:

- (1) אלה הנובעים מחוזי ביצוע (executory contracts), למעט חוזים מכבידים (onerous contracts);
- (2) אלה הנובעים מחוזי ביטוח, מנקודת המבט של מבטח;
- (3) אלה הנובעים מחוזי חכירה, למעט חוזי חכירה שהפכו למכבידים;
- (4) אלה הנובעים ממכשירים פיננסיים, למעט ערבויות פיננסיות;
- (5) אלה הנובעים מתמורה מותנית של רוכש בצירוף עסקים; וכן
- (6) אלה הנמצאים בתחולתו של תקן חשבונאות אחר.

הפרשות

ב. התקן מגדיר הפרשות (Provisions) כהתחייבויות (Liabilities) שעיתוי פירעוןן או שסכומן אינם ודאיים. ישות נדרשת לבצע הפרשה כאשר, ורק כאשר:

- (1) לישות מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר,
- (2) צפוי, דהיינו, יותר סביר מאשר לא (Probable, i.e., More likely than not), שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות, וכן
- (3) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

ג. התקן מגדיר מחויבות משתמעת (Constructive Obligation) כמחויבות הנובעת מפעולות הישות כאשר:

- (1) באמצעות דפוס התנהגות המבוסס על ניסיון העבר, מדיניות שפורסמה, או הצהרה עדכנית אחרת ספציפית במידה מספקת, הישות גרמה לצדדים אחרים להבין שהיא תקבל על עצמה אחריות מסוימת, וכן
- (2) כתוצאה מכך, הישות יצרה בקרב אותם צדדים אחרים ציפייה תקפה (Valid Expectation) שהיא תמלא אחריות זו.

ד. הסכום המוכר כהפרשה יהיה האומדן הטוב ביותר של היציאה (Expenditure) הנדרשת לסילוק המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח. במילים אחרות, האומדן לסוף תקופת הדיווח שישות היתה משלמת באופן רצינוני כדי לסלק את המחויבות, או כדי להעבירה לצד שלישי.

ה. התקן מחייב את הישות שבעת מדידת ההפרשה :

(1) תביא בחשבון סיכונים ואי-וודאויות. עם זאת, אי-וודאות אין בה כדי להצדיק הפרשות מוגזמות או דיווח יתר מכוון של התחייבויות.

(2) תמדוד את ההפרשות בערכן הנוכחי, כאשר השפעת ערך הזמן מהותית.

(3) תביא בחשבון אירועים עתידיים, כגון שינויים טכנולוגיים, כאשר קיימות ראיות אוביקטיביות מספיקות שאירועים אלו אכן יתרחשו.

(4) לא תביא בחשבון רווחים ממימוש חזוי של נכסים, אף אם המימוש החזוי קשור באופן הדוק לאירוע הגורם ליצירת ההפרשה.

ו. ישות עשויה לצפות להשבת היציאה הדרושה לסילוק הפרשה, או חלקה (לדוגמה, באמצעות חוזי ביטוח, סעיף שיפוי בחוזה, או אחריות הספק). ישות נדרשת :

(1) להכיר בשיפוי (Reimbursement) אם, ורק אם, צפוי ברמה גבוהה שהשיפוי יתקבל, אם הישות תסלק את מחויבותה. דוגמה למצב בו השיפוי ייחשב כצפוי ברמה גבוהה היא כאשר לישות הסכם חוזי עם גוף מבטח להחזר התשלום בגין ההפרשה ואין סימן מניסיון העבר, או מתוך תנאי ההסכם, או מנסיבות אחרות המעלה ספק סביר בדבר קבלת השיפוי. הסכום שיוכר בגין השיפוי לא יעלה על סכום ההפרשה.

(2) להציג את השיפוי שהוכר כנכס נפרד. בדוח על הרווח הכולל ניתן להציג את ההוצאה בגין ההפרשה נטו בניכוי הסכום שהוכר בגין השיפוי.

ז. הפרשות יבחנו מחדש בסוף כל תקופת דיווח ויותאמו כדי לשקף את האומדן השוטף הטוב ביותר. אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי עוד, ההפרשה תבוטל.

ח. יש לנצל את חשבון ההפרשה רק עבור אותן יציאות שבגינן הוכרה ההפרשה במקורה.

הפרשות-יישומים מיוחדים

ט. אין להכיר בהפרשות בגין הפסדים תפעוליים עתידיים. תחזית להפסדים תפעוליים עתידיים מצביעה על האפשרות שיתכן שנפגם ערכם של נכסים מסוימים של הפעילות. במקרה כזה, על הישות לבחון אם חלה ירידת ערך על פי תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים.

י. אם לישות חוזה מכביד, המחויבות בהווה על-פי החוזה תוכר ותימדד כהפרשה. חוזה מכביד הוא כזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו.

יא. התקן מגדיר שינוי מבני כתוכנית המתוכננת והנשלטת על ידי ההנהלה ואשר יש בה לשנות באופן מהותי אחד משני אלה :

(1) תכולת העסק המבוצע על ידי הישות, או

(2) את האופן שבו העסק מתנהל.

יב. ישות מכירה בהפרשה לשינוי מבני רק בהתמלא התנאים הכלליים להכרה בהפרשות. בהקשר זה, מחויבות משתמעת לשינוי מבני נוצרת רק כאשר :

(1) לישות יש תוכנית פורמלית מפורטת לשינוי מבני המזהה לפחות את :

- (א) העסק הרלוונטי, או חלק העסק הרלוונטי,
- (ב) המיקומים העיקריים המושפעים,
- (ג) המיקום, התפקוד, והמספר המשוער של העובדים שיפוצו כתוצאה מהפסקת שירותם,
- (ד) היציאות שיידרשו, וכן
- (ה) המועד שבו תיושם התוכנית, וכן
- (2) הישות יצרה ציפייה תקפה, אצל אלה המושפעים מהתוכנית, שתבצע את השינוי המבני, וזאת על ידי התחלת ביצוע התוכנית או על ידי מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה.

התחייבויות תלויות

- יג. התקן מגדיר התחייבות תלויה כ-:
- (1) מחויבות אפשרית הנובעת מאירועים מהעבר, שקיומה יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות, או
- (2) מחויבות בהווה הנובעת מאירועים מהעבר, אך אינה מוכרת היות ש-:
- (א) תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי, או
- (ב) לא ניתן למדוד את סכום המחויבות במידה מספקת של מהימנות.
- יד. ישות לא תכיר בהתחייבות תלויה. ישות נדרשת לתת גילוי להתחייבות תלויה, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות היא קלושה.

נכסים תלויים

- טו. התקן מגדיר נכס תלוי כנכס אפשרי, הנובע מאירועים מהעבר, שקיומו יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות. דוגמה לכך היא תביעה, שהוגשה על ידי הישות ומטופלת באמצעות הליכים משפטיים, כאשר תוצאתה אינה ודאית.
- טז. ישות לא תכיר בנכס תלוי. ייתן גילוי לנכס תלוי כאשר תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הוא צפוי.
- יז. כאשר מימושה של הכנסה הוא צפוי ברמה גבוהה, אזי הנכס המתייחס אינו נכס תלוי וראוי להכיר בו.

תחילה

- יח. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. הוועדה מעודדת יישום מוקדם של התקן.

תקן חשבונאות מספר 10

הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

מטרת התקן

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

תחולה

1. תקן זה ייושם על ידי כלל הישויות לצורכי הטיפול החשבונאי בהפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, פרט ל-:

(א) אלה הנובעים מחוזי ביצוע (executory contracts), למעט חוזים מכבידים (onerous contracts);

(ב) אלה הנובעים מחוזי ביטוח, מנקודת המבט של מבטח;

(ג) אלה הנובעים מחוזי חכירה, למעט חוזי חכירה שהפכו למכבידים¹;

(ד) אלה הנובעים ממכשירים פיננסיים, למעט ערבויות פיננסיות (ראה סעיף 6);

(ה) אלה הנובעים מתמורה מותנית של רוכש בצירוף עסקים; וכן

(ו) אלה הנמצאים בתחולתו של תקן חשבונאות אחר.

2. [בוטל]

3. חוזי ביצוע הם חוזים שבמסגרתם אף לא אחד מהצדדים ביצע חלק כלשהו ממחויבותו, או שהמחויבות בוצעה על ידי הצדדים באופן חלקי שווה. תקן זה אינו חל על חוזי ביצוע, אלא אם הם מכבידים.

4. תקן זה חל על הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים של מבטחים, למעט אלה הנובעים מחוזי ביטוח.

5. כאשר תקן חשבונאות אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי, על ישות ליישם את אותו תקן במקום תקן זה, לדוגמה, סוגי הפרשות מסוימים נידונים בתקנים אחרים:

(א) תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה;

(ב) תקן חשבונאות מספר 4 עבודות על פי חוזה ביצוע;

(ג) תקן חשבונאות מספר 19 מסים על הכנסה;

(ד) תקן חשבונאות מספר 39 הטבות עובד;

(ה) גילוי דעת מספר 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות;

¹ המיעוט לגבי חוזי חכירה שהפכו למכבידים אינו כולל חכירות שבגינן הוכרה התחייבות.

- (ו) גילוי דעת מספר 68, שיטת השווי המאזני (לעניין ערבות שנתנה חברה מחזיקה לחברה כלולה שלה); וכן
- (ז) גילוי דעת מספר 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים (לעניין טיפול עוקב בהתחייבויות תלויות של חברה בת בדוחות הכספיים המאוחדים).
6. יתרת זכות (כגון עמלה) בגין ערבות פיננסית שהוכרה לראשונה כהתחייבות תמדה בכל מועד דיווח עוקב לפי הסכום הגבוה מבין:
- (א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן זה; לבין
- (ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, הפחתה נצברת המוכרת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות, לאורך תקופת הערבות.
7. תקן זה מגדיר הפרשות כהתחייבויות, שעיתוי פירעוןן או שסכומן אינם ודאיים. במקרים מסוימים, נעשה שימוש במונח 'הפרשה' גם בהקשר לפריטים כגון פחת, ירידת ערך נכסים וחובות מסופקים. אלה למעשה תיאומים לערך בספרים של נכסים אשר אינם נדונים בתקן זה.
8. תקני חשבונאות אחרים מפרטים מתי יש לטפל ביציאות (expenditure) כנכסים או כהוצאות. תקן זה אינו דן בסוגיות אלה. בהתאם לכך, תקן זה אינו מחייב ואינו אוסר להוון את העלויות שהוכרו, כאשר בוצעה הפרשה.
9. תקן זה חל על הפרשות בגין שינוי מבני (כולל פעילויות שהופסקו). כאשר שינוי מבני מקיים את ההגדרה של פעילות שהופסקה, עשויים להידרש גילויים נוספים על ידי תקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

הגדרות

10. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:
- הפרשה (Provision)** היא התחייבות שעיתוי פירעונה או שסכומה אינם ודאיים.
- התחייבות (Liability)** היא מחויבות (obligation) בהווה של ישות הנובעת מאירועים מהעבר, אשר סילוקה חזוי לגרום תזרים שלילי של משאבים של הישות המגלמים הטבות כלכליות.
- אירוע מחייב (Obligating-Event)** הוא אירוע שיוצר מחויבות משפטית (Legal) או מחויבות משתמעת (Constructive) שכתוצאה ממנו אין לישות חלופה מציאותית אלא לסלק את המחויבות.
- מחויבות משפטית (Legal Obligation)** היא מחויבות הנובעת מ-:
- (א) חוזה (באמצעות תנאיו שנאמרו במפורש או במרומז);
- (ב) חקיקה; או
- (ג) כללי חיוב על פי כל דין.
- מחויבות משתמעת (Constructive Obligation)** היא מחויבות הנובעת מפעולות הישות כאשר:
- (א) באמצעות דפוס התנהגות המבוסס על ניסיון העבר, מדיניות שפורסמה, או הצהרה עדכנית (current) אחרת ספציפית במידה מספקת, הישות גרמה לצדדים אחרים להבין שהיא תקבל על עצמה אחריות מסוימת; וכן

(ב) כתוצאה מכך, הישות יצרה בקרב אותם צדדים אחרים ציפייה תקפה (valid expectation) שהיא תמלא אחריות זו.

התחייבות תלויה (Contingent Liability) היא:

(א) מחויבות אפשרית, הנובעת מאירועים מהעבר, שקיומה יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות; או

(ב) מחויבות בהווה הנובעת מאירועים מהעבר אך אינה מוכרת היות ש-:

(i) תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי; או

(ii) לא ניתן למדוד את סכום המחויבות במידה מספקת של מהימנות.

נכס תלוי (Contingent Asset) הוא נכס אפשרי הנובע מאירועים מהעבר, שקיומו יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות.

חוזה מכביד (Onerous Contract) הוא חוזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על פי החוזה עולות על הטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו.

שינוי מבני (Restructuring) 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.

הפרשות והתחייבויות אחרות

11. הפרשות נבדלות מהתחייבויות אחרות, כגון ספקים והוצאות שנצברו, מאחר שקיים חוסר ודאות לעניין העיתוי או הסכום של היציאה הנדרשת בעתיד לסילוקן. בניגוד לכך:

(א) התחייבויות לספקים הן התחייבויות לתשלום עבור סחורות, או שירותים, שנתקבלו, או שסופקו, ושהוגשו חשבונות בגינן, או שסוכמו באופן פורמלי עם הספק; וכן

(ב) הוצאות שנצברו הן התחייבויות לתשלום עבור סחורות, או שירותים, שהתקבלו, או שסופקו, אך טרם שולמו וטרם הוגשו חשבונות בגינן, או שטרם סוכמו באופן פורמלי עם הספק, כולל סכומים המגיעים לעובדים (לדוגמה, סכומים המתייחסים לדמי חופשה שנצברו). אומנם נידרש לעיתים לאמוד את הסכום או העיתוי של הוצאות שנצברו, אך חוסר הוודאות הוא, בדרך כלל, נמוך בהרבה מאשר לגבי הפרשות.

הוצאות שנצברו מדווחות לעתים קרובות כחלק מספקים וזכאים אחרים, בעוד שהפרשות מדווחות בנפרד.

הקשר בין הפרשות לבין התחייבויות תלויות

12. במובן כללי, כל ההפרשות הן בגדר תלויות מאחר שעיתוין, או שסכומן, אינם ודאיים. אולם, במסגרת תקן זה משתמשים במונח 'תלוי' לתיאור התחייבויות ונכסים שאין להכיר בהם היות שקיומם יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות. בנוסף, השימוש במונח 'התחייבות תלויה' הוא לעניין התחייבויות שאינן מקיימות את הקריטריונים להכרה.

13. תקן זה מבדיל בין :

(א) הפרשות - המוכרות כהתחייבויות (בהנחה שניתן לערוך אומדן מהימן) היות שהן מחויבויות בהווה וצפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלקן; לבין

(ב) התחייבויות תלויות - שאינן מוכרות כהתחייבויות מאחר שהן :

(i) מחויבויות אפשריות, מאחר שעדיין יש לברר אם לישות מחויבות בהווה העלולה להוביל לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות; או

(ii) מחויבויות בהווה שאינן מקיימות את הקריטריונים להכרה שבתקן זה (מאחר שתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי, או שלא ניתן לערוך אומדן מהימן במידה מספקת של סכום המחויבות).

הכרה

הפרשות

14. יש להכיר בהפרשה כאשר :

(א) לישות מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר ;

(ב) צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; וכן

(ג) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

אם תנאים אלה אינם מתקיימים, אין להכיר בהפרשה.

מחויבות בהווה

15. ייתכנו מקרים שבהם, אין זה ברור אם ישנה מחויבות בהווה. במקרים אלה, יש לראות באירוע מהעבר כיוצר מחויבות בהווה אם, בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, יותר סביר מאשר לא (more likely than not) כי קיימת מחויבות בהווה לסוף תקופת הדיווח.

16. בדרך כלל, יהיה ברור אם אירוע מהעבר הביא ליצירת מחויבות בהווה. קיימים מקרים, לדוגמה בתביעה משפטית, שבהם תיתכן מחלוקת אם אירועים מסוימים אכן קרו או אם אירועים אלה אכן יצרו מחויבות בהווה. במקרה כזה הישות קובעת אם קיימת מחויבות בהווה לסוף תקופת הדיווח בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, כולל, לדוגמה, חוות דעת של מומחים. בחינת הראיות כוללת גם ראיות נוספות המתקבלות כתוצאה מאירועים שלאחר תקופת הדיווח. על בסיס ראיות אלה :

(א) כאשר יותר סביר מאשר לא שקיימת מחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח על הישות להכיר בהפרשה (אם הקריטריונים להכרה מתקיימים); וכן

(ב) כאשר יותר סביר שלא קיימת מחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח על הישות לתת גילוי להתחייבות תלויה, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות קלושה (remote) (ראה סעיף 86).

אירוע מהעבר

17. 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 רק :

(א) כאשר ניתן לאכוף את סילוק המחויבות על פי חוק; או

(ב) במקרה של מחויבות משתמעת, כאשר האירוע (שיכול להיות פעולה של הישות) יוצר ציפיות תקפות בקרב צדדים אחרים שהישות תפרע את המחויבות.

18. דוחות כספיים עוסקים במצבה הכספי של ישות לתום תקופת הדיווח שלה ולא במצבה האפשרי בעתיד. לפיכך, אין להכיר בהפרשות בגין עלויות שהתהוותן תידרש לצורך פעילות בעתיד. בדוח על המצב הכספי של הישות מוכרות רק אותן התחייבויות הקיימות לסוף תקופת הדיווח.

19. רק אותן מחויבויות, הנובעות מאירועים מהעבר, הקיימות באופן עצמאי מפעולותיה של הישות בעתיד (דהיינו, התנהגות העסק בעתיד), מוכרות כהפרשות. דוגמאות למחויבויות אלה הן קנסות או עלויות טיהור בגין נזק סביבתי בלתי חוקי, באשר שניהם מובילים לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק המחויבות ללא קשר לפעולותיה של הישות בעתיד. בדומה לכך, ישות מכירה בהפרשה בגין עלויות פירוק מתקן נפט או תחנת כוח גרעינית אם הישות מחויבת לתקן נזק שכבר נגרם. בניגוד לכך, כתוצאה מלחצים מסחריים, או דרישות משפטיות, יכול שיהיו לישות כוונה או צורך להוציא כספים כדי לפעול בדרך מסוימת בעתיד (לדוגמה, על ידי התקנת מסנני עשן בבית חרושת מסוים). היות שהישות יכולה להימנע מהיציאה העתידית באמצעות פעולותיה בעתיד, לדוגמה על ידי שינוי שיטת פעולתה, אין לה מחויבות בהווה בגין אותה יציאה עתידית ואין להכיר בהפרשה.

20. מחויבות כרוכה תמיד במעורבותו של צד אחר אשר חבים לו את המחויבות. אולם, אין צורך לדעת את זהותו של אותו צד אשר חבים לו את המחויבות - ואומנם המחויבות יכולה להיות לציבור ככלל. מכך שמחויבות כרוכה תמיד בהתקשרות לצד אחר, עולה שהחלטה של הנהלה או דירקטוריון אינה יוצרת מחויבות משתמעת בסוף תקופת הדיווח, אלא אם כן ההחלטה נמסרה לפני סוף תקופת הדיווח לאלה המושפעים ממנה, באופן ספציפי במידה מספקת, כדי ליצור בקרבם ציפייה תקפה שהישות תמלא את אחריותה.

21. אירוע, שאינו גורם למחויבות מיידית, עשוי לעשות זאת בתאריך מאוחר יותר, בגלל שינויים בחוק או בגלל פעולה (לדוגמה, הצהרה פומבית שהיא ספציפית במידה מספקת) של הישות המביאה לידי מחויבות משתמעת. לדוגמה, כאשר נגרם נזק סביבתי, יתכן שאין מחויבות לתקן את הנזק. אולם, גרימת הנזק תהפוך לאירוע מחייב, כאשר חוק חדש מחייב לתקן את הנזק או כאשר הישות מקבלת על עצמה באופן פומבי אחריות לתיקון הנזק בדרך שיוצרת מחויבות משתמעת. מחויבות משפטית הנובעת מחוק חדש נוצרת רק כאשר החוק חוקק או שחקיקתו הושלמה למעשה עד לסוף תקופת הדיווח.

22. [בוטל]

תזרים שלילי צפוי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות

23. כדי שהתחייבות תהיה כשירה להכרה, הכרחי שתהיה לא רק מחויבות בהווה, אלא שיהיה גם צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק אותה מחויבות. לצורך תקן זה,² תזרים שלילי של משאבים או קרות אירוע אחר ייחשבו כצפויים אם יותר סביר מאשר לא שהאירוע יתרחש, דהיינו ההסתברות שהאירוע יתרחש גבוהה מההסתברות שהאירוע לא יתרחש. כאשר ההסתברות לקיומה של מחויבות בהווה אינה צפויה, הישות נותנת גילוי להתחייבות תלויה, למעט מקרים שבהם האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות קלושה (ראה סעיף 86).

24. כאשר קיימות מספר מחויבויות דומות (לדוגמה, אחריות בגין מוצרים או חוזים דומים) ההסתברות שיידרש תזרים שלילי לצורך סילוק תיקבע על ידי בחינת סוג המחויבויות בכללותו. אף כי הסבירות של תזרים שלילי לצורך סילוק פריט יחיד כלשהו עשויה להיות קטנה, בהחלט ייתכן שצפוי תזרים שלילי כלשהו של משאבים כדי לסלק את סוג המחויבויות בכללותו. אם כך הוא הדבר, הפרשה מוכרת (אם מתקיימים שאר הקריטריונים להכרה).

² פירוש המושג probable בתקן זה כ- 'יותר סביר מאשר לא' אינו מיושם בהכרח בתקני חשבונאות אחרים.

אומדן מהימן של המחויבות

25. השימוש באומדנים מהווה מרכיב חיוני בעריכת הדוחות הכספיים ואינו מערער את מהימנותם. הדבר נכון במיוחד לעניין הפרשות, שבמהותן הן פחות ודאיות מיתר הפריטים בדוח על המצב הכספי. למעט במקרים נדירים, הישות תוכל לקבוע טווח של תוצאות אפשריות (outcomes) ולכן יכולה לבצע אומדן של המחויבות שהוא מהימן במידה מספקת כדי לשמש להכרה בהפרשה.
26. במקרה הנדיר שבו לא ניתן לערוך אומדן מהימן דיו, קיימת התחייבות שלא ניתן להכיר בה. להתחייבות זו ניתן גילוי כהתחייבות תלויה (ראה סעיף 86).

התחייבויות תלויות

27. ישות לא תכיר בהתחייבות תלויה.
28. להתחייבות תלויה ניתן גילוי, כנדרש על פי סעיף 86, אלא אם כן האפשרות לתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות קלושה.
29. כאשר ישות אחראית ביחד ולחוד למחויבות, חלק המחויבות שחזוי להיות מסולק על ידי צדדים אחרים מטופל כהתחייבות תלויה. הישות מכירה בהפרשה בגין חלק המחויבות שלגביו צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, פרט לנסיבות הנדירות שבהן לא ניתן לבצע אומדן מהימן.
30. התחייבויות תלויות עשויות להתפתח בצורה שלא נחזתה מלכתחילה. לפיכך, הן מוערכות בהתמדה כדי לקבוע אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות הפך לצפוי. אם הצורך בתזרים שלילי של הטבות כלכליות עתידיות בגין פריט, שקודם לכן טופל כהתחייבות תלויה, הפך לצפוי, הפרשה מוכרת בדוחות הכספיים לתקופה שבמהלכה חל השינוי בהסתברות (למעט בנסיבות הנדירות שבהן לא ניתן לערוך אומדן מהימן).

נכסים תלויים

31. ישות לא תכיר בנכס תלוי.
32. נכסים תלויים נובעים, בדרך כלל, מאירועים בלתי מתוכננים, או אירועים בלתי חזויים אחרים, היוצרים את האפשרות לתזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות. דוגמה לכך היא תביעה שהוגשה על ידי הישות ומטופלת באמצעות הליכים משפטיים, כאשר תוצאתה אינה ודאית.
33. נכסים תלויים אינם מוכרים בדוחות הכספיים מאחר שהדבר יכול להביא לידי הכרה בהכנסה שייתכן שלעולם לא תתממש. אולם, כאשר המימוש של ההכנסה הוא צפוי ברמה גבוהה, אזי הנכס המתייחס אינו נכס תלוי וראוי להכיר בו.
34. לנכס תלוי ניתן גילוי, כנדרש בסעיף 89, כאשר תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הוא צפוי.
35. נכסים תלויים מוערכים בהתמדה כדי להבטיח שהתפתחויות משתקפות באופן נאות בדוחות הכספיים. אם תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הפך לצפוי ברמה גבוהה, הנכס וההכנסה הקשורה מוכרים בדוחות הכספיים לתקופה שבה חל השינוי. אם תזרים חיובי של הטבות כלכליות לישות הפך לצפוי, הישות נותנת גילוי לנכס התלוי (ראה סעיף 89).

מדידה

האומדן הטוב ביותר

36. הסכום המוכר כהפרשה יהיה האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.

37. האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק מחויבות בהווה הוא הסכום שישות היתה משלמת, באופן רציונלי, כדי לסלק את המחויבות בסוף תקופת הדיווח או כדי להעבירה לצד שלישי באותו תאריך. לעיתים קרובות יהיה זה בלתי אפשרי, או יקר מידי, לסלק מחויבות בסוף תקופת הדיווח או להעבירה. אולם, אומדן הסכום, שישות היתה משלמת, באופן רציונלי כדי לסלק מחויבות או להעבירה, משקף את האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק מחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.

38. האומדנים לגבי תוצאה והשפעה כספית נקבעים לפי שיקול הדעת של הנהלת הישות, תוך הסתמכות על הניסיון שנצבר בעסקאות דומות, ובמקרים מסוימים תוך הסתמכות על דוחות של מומחים בלתי תלויים. הראיות הנבחנות כוללות כל ראיה נוספת המתקבלת מאירועים לאחר תקופת הדיווח.

39. אי-וודאויות הקשורות לסכום שיוכר כהפרשה מטופלות על ידי אמצעים שונים בהתאם לנסיבות. כאשר ההפרשה הנמדדת כרוכה באוכלוסייה גדולה של פריטים, המחויבות נאמדת על ידי שקלול כל התוצאות האפשריות בהסתברויות המיוחסות אליהן. אומדן סטטיסטי זה נקרא 'תוחלת'. ההפרשה, לכן, תהיה שונה אם ההסתברות להפסד של סכום נתון היא, לדוגמה, 60 אחוז או 90 אחוז. כאשר ישנו טווח רציף של תוצאות אפשריות, וכל תוצאה בטווח זה היא אפשרית כמו כל תוצאה אחרת, יש להשתמש בחציון הטווח.

דוגמה
<p>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. אם יתגלו ליקויים חמורים בכל המוצרים שנמכרו, עלות התיקונים תהיה 4 מיליון. ניסיון העבר של הישות ותחזיות לעתיד מצביעות כי באשר לשנה הבאה, ב- 75 אחוז מהסחורות שנמכרו לא יהיו ליקויים, ב- 20 אחוז מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים קלים וב- 5 אחוזים מהסחורות שנמכרו יהיו ליקויים חמורים. בהתאם לסעיף 24, הישות מעריכה את ההסתברות לתזרים שלילי בגין המחויבות לאחריות בכללותה. תוחלת התיקונים היא:</p> $(0.75 \times 0) + (0.2 \times 1,000,000) + (0.05 \times 4,000,000) = 400,000$

40. כאשר נמדדת מחויבות בודדת, התוצאה היחידה הסבירה ביותר יכולה להיות האומדן הטוב ביותר של ההתחייבות. אולם, אפילו במקרה זה, הישות בוחנת תוצאות אפשריות אחרות. כאשר תוצאות אפשריות אחרות הן בעיקר גבוהות יותר או בעיקר נמוכות יותר מאשר התוצאה הסבירה ביותר, האומדן הטוב ביותר יהיה סכום גבוה יותר או סכום נמוך יותר. לדוגמה, אם על ישות לתקן תקלה רצינית במתקן משמעותי שהקימה עבור לקוח, התוצאה היחידה הסבירה ביותר יכולה להיות שהתיקון יצליח בניסיון הראשון בעלות של 1,000, אולם תיעשה הפרשה בסכום גבוה יותר אם יש סבירות משמעותית לכך שיידרשו ניסיונות נוספים.

41. ההפרשה נמדדת לפני מס, היות והשלכות המס של ההפרשה, והשינויים בה, מטופלים לפי תקן חשבונאות מספר 19.

סיכונים ואי-וודאויות

42. כדי להגיע לאומדן הטוב ביותר של הפרשה יש להביא בחשבון את הסיכונים ואי-וודאויות אשר בהכרח קשורים באירועים ובנסיבות רבים.

43. סיכון מתאר השתנות של התוצאות. תיאום עבור סיכון עשוי להגדיל את הסכום שלפיו נמדדת התחייבות. נדרשת זהירות כאשר שיקול דעת נעשה בתנאי-אי-וודאות, כך שהכנסה או נכסים לא ידווחו ביתר והוצאות או התחייבויות לא ידווחו בחסר. אולם, אי-וודאות אינה מצדיקה יצירת הפרשות מוגזמות או דיווח יתר מכוון של התחייבויות. נדרשת זהירות כדי למנוע כפילות בתיאומים בגין סיכון ואי-וודאות אשר תוצאתה דיווח של הפרשה ביתר.

44. הגילוי בדבר אי-וודאויות, הקשורות לסכום היציאה, ניתן בהתאם לסעיף 85(ב).

ערך נוכחי

45. כאשר ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית, סכום הפרשה צריך להיות הערך הנוכחי של היציאות החזיות שידרשו לסילוק המחויבות.
46. בשל ערך הזמן של כסף, הפרשות המתייחסות לתזרימי מזומנים שליליים בסמוך לאחר תקופת הדיווח מכבידות יותר מאלה שתזרימי המזומנים השליליים של אותו סכום יחולו במועד מאוחר יותר. לכן, מבוצע היוון של הפרשות, כאשר ההשפעה היא מהותית.
47. שיעור ההיוון (שיעורי ההיוון) חייבים להיות שיעור (או שיעורים) לפני מס המשקף (המשקפים) הערכות שוק שוטפות לגבי ערך הזמן של הכסף והסיכונים הספציפיים להתחייבות. שיעור ההיוון לא ישקף (שיעורי ההיוון לא ישקפו) סיכונים שבגינם בוצעה כבר התאמת האומדנים של תזרימי המזומנים העתידיים.

אירועים עתידיים

48. יש לשקף בסכום של הפרשה אירועים עתידיים העשויים להשפיע על הסכום הנדרש לסילוק מחויבות כאשר ישנן ראיות אובייקטיביות מספיקות לכך שאירועים אלה אכן יתרחשו.
49. אירועים עתידיים חזויים עשויים להיות חשובים במיוחד במדידת הפרשות. לדוגמה, ישות עשויה להאמין שעלות טיהורו של אתר בתום תקופת חייו תקטן כתוצאה משינויים טכנולוגיים בעתיד. הסכום המוכר מבטא תחזית סבירה של משקפים אובייקטיביים בעלי כישורים טכניים, תוך התחשבות בכל הראיות הניתנות להשגה באשר לטכנולוגיה שתהיה ניתנת להשגה במועד הטיהור. לכן, יש מקום לכלול, לדוגמה, תחזית להפחתת עלויות המיוחסות לניסיון שייצבר ביישום טכנולוגיה קיימת, או לעלות החזויה של יישום טכנולוגיה קיימת לפעולות טיהור נרחבות יותר או מורכבות יותר מאשר בוצעו בעבר. אולם, ישות לא חוזה מראש את פיתוחה של טכנולוגית טיהור חדשה לחלוטין, אלא אם היא נתמכת בראיות אובייקטיביות מספיקות.

50. [בוטל]

מימוש חזוי של נכסים

51. במדידת הפרשה, אין להביא בחשבון רווחים ממימוש חזוי של נכסים.
52. רווחים ממימוש חזוי של נכסים אינם מובאים בחשבון במדידת הפרשה, אף אם המימוש החזוי קשור באופן הדוק לאירוע הגורם ליצירת הפרשה. במקום זאת, הישות מכירה ברווחים ממימוש חזוי של נכסים במועד המוגדר בתקן הרלוונטי לאותם נכסים.

שיפויים

53. כאשר חזוי שיתקבל שיפוי מצד אחר בגין יציאה, כולה או חלקה, הנדרשת לסילוק הפרשה, יש להכיר בשיפוי אם, ורק אם, צפוי ברמה גבוהה שהשיפוי יתקבל אם הישות תסלק את המחויבות. השיפוי יטופל כנכס נפרד. הסכום שיוכר בגין השיפוי לא יעלה על סכום הפרשה.
54. בדוח על הרווח הכולל, ניתן להציג את ההוצאה המתייחסת להפרשה לאחר ניכוי הסכום שהוכר בגין השיפוי.
55. לעתים, ישות יכולה לצפות שצד אחר ישלם חלק או את כל היציאה הנדרשת לסילוק הפרשה (לדוגמה, באמצעות חוזי ביטוח, סעיפי שיפוי בחוזה, או אחריות ספקים). ייתכן שהצד האחר ישפה את הישות בגין סכומים ששולמו על ידה או ישלם את הסכומים ישירות.
56. במרבית המקרים, תישאר הישות אחראית עבור מלוא הסכום המדובר, כך שהישות תצטרך לסלק את מלוא הסכום אם הצד השלישי לא ישלם מסיבה כלשהי. במצב זה מוכרת הפרשה

בגין מלוא סכום ההתחייבות, ומוכר נכס נפרד בגובה השיפוי החזוי, כאשר צפוי ברמה גבוהה שהשיפוי יתקבל אם הישות תסלק את ההתחייבות.³

57. במקרים מסוימים, הישות לא תהיה אחראית עבור העלויות הנדונות, אם הצד השלישי לא ישלם. במקרה כזה אין לישות התחייבות בגין עלויות אלה והן לא נכללות בהפרשה.

58. כמצוין בסעיף 29, מחויבות שבגינה הישות אחראית ביחד ולחוד היא התחייבות תלויה בגין החלק של המחויבות שחזוי להיות מסולק על ידי הצדדים האחרים.

שינויים בהפרשות

59. הפרשות יבחנו מחדש בסוף כל תקופת דיווח ויותאמו כדי לשקף את האומדן השוטף הטוב ביותר. אם תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחויבות אינו צפוי עוד, ההפרשה תבוטל.

60. כאשר מבוצע היוון, הערך בספרים של ההפרשה גדל בכל תקופה על מנת לשקף את חלוף הזמן. גידול זה מוכר כעלות אשראי.

שימוש בהפרשות

61. ההפרשה תנוצל רק בגין יציאות שעבורן הוכרה ההפרשה במקורה.

62. רק יציאות הקשורות להפרשה המקורית ייזקפו כנגד ההפרשה. זקיפת יציאות כנגד הפרשה, שהוכרה במקורה עבור מטרה אחרת, יש בה כדי להסוות את ההשפעה של שני אירועים שונים.

יישום כללי ההכרה והמדידה

הפסדים תפעוליים עתידיים

63. אין להכיר בהפרשות בגין הפסדים תפעוליים עתידיים.

64. הפסדים תפעוליים עתידיים אינם מקיימים את הגדרת התחייבות בסעיף 10 ואת הקריטריונים הכלליים להכרה בהפרשות המפורטים בסעיף 14.

65. תחזית להפסדים תפעוליים עתידיים מהווה סימן לכך שייתכן שנפגם ערכם של נכסים מסוימים של הפעילות. הישות בוחנת ירידת ערך של נכסים אלה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) *ירידת ערך נכסים*.

חוזים מכבידים

66. אם לישות חוזה מכביד, המחויבות בהווה על פי החוזה תוכר ותימדד כהפרשה.

67. חוזים רבים ניתנים לביטול (לדוגמה, הזמנות קנייה שגרתיות) מבלי לשלם פיצוי לצד האחר, ולכן אין מחויבות. חוזים אחרים קובעים הן זכויות והן חובות לכל אחד מהצדדים לחוזה. כאשר אירועים הופכים את החוזה למכביד, החוזה הוא בתחולת תקן זה וקיימת התחייבות, אשר מוכרת. חוזי ביצוע שאינם מכבידים הינם מחוץ לתחולת תקן זה.

68. תקן זה מגדיר חוזה מכביד כחוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על-פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו. העלויות הבלתי נמנעות על-

³ דוגמה למצב בו השיפוי ייחשב כצפוי ברמה גבוהה היא כאשר לישות הסכם חוזי עם גוף מבטח להחזר התשלום בגין ההפרשה ואין סימן מניסיון העבר, או מתוך תנאי ההסכם, או מנסיבות אחרות המעלה ספק סביר בדבר קבלת השיפוי.

פי חוזה משקפות את העלות נטו הקטנה ביותר של יציאה ממנו, שהיא עלות מילוי החוזה או פיצויים וקנסות הנובעים מאי-עמידה בו, הנמוך שבהם.

69. לפני שנוצרת הפרשה נפרדת בגין חוזה מכביד, ישות מכירה בהפסד מירידת ערך שהתרחש בגין נכסים שיוחדו לחוזה זה (ראה תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009)).

שינוי מבני

70. להלן דוגמאות לאירועים העשויים להיכלל בהגדרה של שינוי מבני:

(א) מכירת תחום פעילות עסקית או חיסולו;

(ב) סגירת אתרים עסקיים במדינה או אזור, או העברה של פעילויות עסקיות ממדינה או אזור למדינה או אזור אחרים;

(ג) שינויים במבנה ההנהלה, לדוגמה, ביטול שכבה ניהולית; וכן

(ד) ארגון מחדש יסודי שיש לו השפעה מהותית על המהות והמיקוד של פעולות הישות.

71. הפרשה בגין עלויות לשינוי מבני מוכרת רק כאשר מתקיימים הקריטריונים הכלליים להכרה בהפרשות המפורטים בסעיף 14. סעיפים 72-83 מפרטים כיצד הקריטריונים הכלליים להכרה מיושמים לגבי שינויים מבניים.

72. מחויבות משתמעת לשינוי מבני מתעוררת רק כאשר:

(א) **לישות יש תוכנית פורמלית מפורטת לשינוי מבני המזהה לפחות את:**

(i) העסק הרלוונטי, או חלק העסק הרלוונטי;

(ii) המיקומים העיקריים המושפעים;

(iii) המיקום, התפקוד, והמספר המשוער של העובדים שיפוצו כתוצאה מהפסקת שירותם;

(iv) היציאות שיידרשו; וכן

(v) המועד שבו תיושם התוכנית; וכן

(ב) **הישות יצרה ציפייה תקפה אצל אלה המושפעים מהתוכנית, שתבצע את השינוי המבני, וזאת על ידי התחלת ביצוע התוכנית או על ידי מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה.**

73. ראיות לכך שישות החלה לבצע תוכנית לשינוי מבני הן, לדוגמה, פירוק מתקן או מכירת נכסים או הודעה פומבית בדבר מרכיביה העיקריים של התוכנית. הודעה פומבית בדבר תוכנית מפורטת לשינוי מבני מהווה מחויבות משתמעת לשינוי מבני, רק אם היא נעשית בצורה ובפירוט במידה מספקת (דהיינו, הצגת מרכיביה העיקריים של התוכנית) היוצרים אצל צדדים אחרים, כגון לקוחות, ספקים, ועובדים (או נציגיהם), ציפיות תקפות שהישות תבצע את השינוי המבני.

74. כדי שתוכנית תהיה מספקת על מנת להביא למחויבות משתמעת בעת מסירת הודעה עליה למושפעים ממנה, יישומה חייב להיות מתוכנן להתחיל מוקדם ככל האפשר ולהסתיים במסגרת זמן באופן שיהפוך לבלתי סבירה את האפשרות לשינויים משמעותיים בתוכנית. אם חזוי עיכוב ממושך עד לתחילת השינוי המבני או שהשינוי המבני אמור להתפרס על פני פרק זמן ארוך במידה בלתי סבירה, לא יהיה זה סביר שהתוכנית תעורר ציפייה תקפה אצל אחרים

שהישות מחויבת בהווה לשינוי המבני, היות שמסגרת הזמן מאפשרת לישות הזדמנויות לשנות את תכניתה.

75. החלטה של הנהלה או דירקטוריון לשינוי מבני שנתקבלה לפני סוף תקופת הדיווח אינה יוצרת מחויבות משתמעת בסוף תקופת הדיווח אלא אם הישות, לפני סוף תקופת הדיווח:

(א) החלה ליישם את התוכנית לשינוי מבני; או

(ב) מסרה הודעה ספציפית במידה מספקת, לאלה המושפעים ממנה, על המרכיבים העיקריים של התוכנית לשינוי מבני, עד כדי יצירת ציפייה תקפה בקרבם שהישות אכן תבצע את השינוי המבני.

אם הישות מתחילה ליישם תוכנית לשינוי מבני, או מודיעה, לאלה המושפעים ממנה, על מרכיביה העיקריים רק לאחר תקופת הדיווח, גילוי על כך נדרש בהתאם לתקן חשבונאות מספר 7 אירועים לאחר תקופת הדיווח, אם השינוי המבני הוא מהותי ואי גילוי אודותיו עשוי להשפיע על החלטות הכלכליות של המשתמשים, המתבססות על הדוחות הכספיים.

76. אף כי מחויבות משתמעת אינה נוצרת על ידי החלטת הנהלה כשלעצמה, תיתכן יצירת מחויבות כתוצאה מאירועים אחרים קודמים ביחד עם החלטה כזאת. לדוגמה, משא ומתן עם נציגי עובדים על תשלומים בגין פיטורים, או עם קונים פוטנציאליים על מכירת פעילות, ייתכן שסוכמו בכפוף לאישור הדירקטוריון בלבד. ברגע שהושג אישור והודעה על כך נמסרה לצדדים האחרים, לישות ישנה מחויבות משתמעת לשינוי מבני, אם מתקיימים התנאים שבסעיף 72.

77. במספר מדינות, הסמכות העליונה מוקנית לדירקטוריון שבין חבריו ישנם נציגים המייצגים אינטרסים שאינם של הנהלה (לדוגמה עובדים) או שיתכן שנדרשת הודעה לנציגים כאלה לפני שתתקבל החלטה של הדירקטוריון. היות שהחלטה על ידי דירקטוריון כזה כרוכה בדיווח לנציגים אלה, דיווח כזה יכול שיצור מחויבות משתמעת לשינוי מבני.

78. לא נוצרת מחויבות למכירה של פעילות עד אשר הישות מחויבת למכירה, דהיינו, קיים הסכם מכירה מחייב.

79. גם כאשר ישות קיבלה החלטה למכור פעילות ומסרה הודעה פומבית על כך, היא אינה מחויבת למכירה עד אשר מזוהה קונה וקיים הסכם מכירה מחייב. עד אשר יהיה הסכם מכירה מחייב, תוכל הישות לשנות את דעתה, וכמובן יהיה עליה לנקוט בדרך פעולה אחרת אם לא ניתן לאתר קונה בתנאים קבילים. כאשר מתעוררת האפשרות למכירת פעילות במסגרת שינוי מבני, נסקרת ירידת ערך של הנכסים של הפעילות, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009). כאשר מכירה היא רק חלק משינוי מבני, יכולה להתעורר מחויבות משתמעת בגין החלקים האחרים של השינוי המבני לפני שקיים הסכם מכירה מחייב.

80. הפרשה בגין שינוי מבני חייבת לכלול רק את היציאות הישירות הנובעות מהשינוי המבני, והמקיימות את שני התנאים הבאים:

(א) כרוכות בהכרח בשינוי המבני; וכן

(ב) אינן מיוחסות לפעילויות הממשיכות של הישות.

81. הפרשה בגין שינוי מבני לא תכלול עלויות כגון:

(א) הכשרה של צוות העובדים הקיים או העברתו לאתר חדש;

(ב) שיווק; או

(ג) השקעה במערכות חדשות וברשתות הפצה.

יציאות אלה קשורות להתנהלות העסק בעתיד ואינן התחייבויות בגין שינוי מבני בסוף תקופת הדיווח. היציאות האמורות מוכרות לפי אותו בסיס לפיו היו מוכרות אילו נבעו באופן בלתי תלוי מהשינוי המבני.

82. הפסדים תפעוליים עתידיים מזהים עד לתאריך של שינוי מבני לא נכללים בהפרשה, אלא אם הם קשורים לחוזה מכביד, כהגדרתו בסעיף 10.

83. כנדרש בסעיף 51, רווחים ממימוש חזוי של נכסים אינם נלקחים בחשבון במדידה של הפרשה לשינוי מבני, אף אם מכירת הנכסים מתוכננת כחלק מהשינוי המבני.

גילוי

84. בגין כל סוג של הפרשה, ישות תיתן את הגילוי המפורט להלן:

- (א) ערך בספרים לתחילת התקופה ולסופה;
 - (ב) הפרשות נוספות שנוצרו בתקופה, כולל גידול בהפרשות קיימות;
 - (ג) סכומים שנוצלו (דהיינו, התהוו ונזקפו כנגד הפרשה) במשך התקופה;
 - (ד) סכומים שלא נוצלו ושוטלו במשך התקופה; וכן
 - (ה) גידול במשך התקופה בסכום, שהוצג בערכו הנוכחי, הנובע מחלוף הזמן, וההשפעה של שינוי כלשהו בשיעור ההיוון.
- מידע השוואתי אינו נדרש.

85. בגין כל סוג של הפרשה, ישות תיתן את הגילוי המפורט להלן:

- (א) תיאור מילולי קצר של מהות המחויבות ועיתויים החזוי של התזרימים השליליים של הטבות כלכליות הנובעים ממחויבות זו;
- (ב) ציון בדבר אי-הוודאויות לגבי הסכום או העיתוי של התזרימים השליליים האמורים. ישות תיתן גילוי בדבר ההנחות העיקריות שהניחה בנוגע לאירועים עתידיים, כמתואר בסעיף 48, במקרים שבהם יש צורך במידע כזה; וכן
- (ג) הסכום של שיפוי חזוי כלשהו, תוך ציון סכום נכס כלשהו שהוכר בגין אותו שיפוי חזוי.

86. למעט מקרים שבהם האפשרות לתזרים שלילי בסילוק היא קלושה, ישות תיתן גילוי, לכל סוג של התחייבות תלויה לסוף תקופת הדיווח, בצורת תיאור קצר של המהות של ההתחייבות התלויה וכן, אם מעשי:

- (א) אומדן ההשפעה הכספית שלה, כשהיא נמדדת על-פי סעיפים 36-52;
- (ב) ציון בדבר אי-הוודאויות הקשורות לסכום או לעיתוי של תזרים שלילי כלשהו; וכן
- (ג) האפשרות לשיפוי כלשהו.

87. לצורכי הקביעה אילו הפרשות או התחייבויות תלויות ניתן לקבץ לסוג אחד, יש לבחון אם המהות של הפריטים דומה במידה מספקת כך שניתן יהיה לכלול אותם באמירה אחת (single statement) שתעמוד בדרישות סעיפים 85(א) ו-86(ב) ו-86(א) ו-86(ב). לפיכך, יתכן שיהיה זה מתאים לראות בסכומים הקשורים לאחריות על מוצרים שונים כסוג אחד של הפרשה, אך לא

יהיה זה מתאים לראות כסוג אחד סכומים הקשורים למתן אחריות רגילה וסכומים המצויים בהליכים משפטיים.

88. כאשר הפרשה והתחייבות תלויה נובעות מאותה מערכת של נסיבות, הגילויים הנדרשים לפי סעיפים 84-86 ניתנים על ידי ישות בדרך שתשקף את הקשר בין הפרשה לבין ההתחייבות התלויה.

89. אם צפוי תזרים חיובי של הטבות כלכליות, הישות תיתן גילוי בצורת תיאור קצר של מהות הנכסים התלויים בסוף תקופת הדיווח, וכן, אם מעשי, אומדן של השפעתם הכספית, שנמדד תוך שימוש בכללים המפורטים לגבי הפרשות בסעיפים 36-52.

90. חשוב שגילויים בדבר נכסים תלויים לא ייצרו רושם מטעה לגבי הסיכוי שתנבע מהם הכנסה.

91. אם לא ניתן גילוי למידע כלשהו הנדרש על פי סעיפים 86 ו-89, היות שלא מעשי לעשות זאת, יש לציין עובדה זאת.

92. במקרים נדירים ביותר גילוי המידע, הנדרש על ידי סעיפים 84-89, או חלקו, עלול לפגוע באופן רציני (prejudice seriously) בעמדתה של הישות במחלוקת עם צדדים אחרים בנושא הקשור להפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי. במקרים כאלה, ישות אינה צריכה לגלות את המידע, אך עליה לגלות את המהות הכללית של המחלוקת.

הוראות מעבר

93. ההשפעה של אימוץ תקן זה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ התקן לראשונה.

94. [בוטל]

מועד תחילה

95. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

96. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תקופת הדיווח:

(א) סעיף 8(א) לתקן יתוקן כלהלן:

(א) פסק דין של בית משפט הניתן לאחר תקופת הדיווח, בדבר תביעה שהוגשה בגין אירוע שאירע לפני סוף תקופת הדיווח. מאחר ופסק הדין מאשר שלחברה כבר הייתה קיימת מחויבות לסוף תקופת הדיווח, נדרש התאגיד להתאים את ההפרשה שכבר הוכרה, או להכיר בהפרשה במקום מתן גילוי בלבד על התחייבות תלויה. הסדר לאחר תקופת הדיווח של הליך המתנהל בבית משפט, המאשר כי בסוף תקופת הדיווח לישות היתה מחויבות בהווה. הישות מתאימה הפרשה כלשהי שהוכרה קודם לכן הקשורה להליך זה המתנהל בבית משפט בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים או מכירה בהפרשה חדשה. הישות לא תסתפק במתן גילוי בלבד להתחייבות התלויה, מאחר שההסדר מספק ראייה נוספת, אשר יש להביאה בחשבון בהתאם לסעיף 16 של תקן חשבונאות מספר 10.

(ב) סעיף 19 לתקן יתוקן כלהלן:

19. במקרים מסוימים, תאגיד צריך לעדכן את הביאורים לדוחות הכספיים כדי לשקף מידע שהתקבל לאחר תקופת הדיווח, גם אם המידע אינו משפיע על

סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים. לדוגמה, כאשר מתקבלת ראייה לאחר תקופת הדיווח בדבר התחייבות תלויה שהייתה קיימת לְבסוף תקופת הדיווח, יש צורך בעדכון הגילויי בביאורים. במקרה זה, מעבר לצורך בעדכון הגילויי הניתן בביאורים בנוגע להתחייבות התלויה לאור ראייה זו, על תאגיד לשקול אם יש צורך כעת להכיר בהפרשה או לשנותה ללידה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

(ג) סעיף 22ג יוסף כלהלן :

22ג. תקן חשבונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיפים 8(א) ו-19. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו. ההשפעה של תיקונים אלה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ תקן חשבונאות מספר 10 לראשונה.

97. סעיף 3 בנספח ג' לתקן חשבונאות מספר 14, *דיווח כספי לתקופות ביניים* יתוקן כלהלן :

3. יש להכיר בהפרשה כאשר לתאגיד אין חלופה ריאלית מלבד לזוהר על מציאותית אלא לבצע העברה של משאבים כלכליים כתוצאה מאירוע שיצר מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת. אם חל שינוי באומדן הטוב ביותר של התאגיד לגבי סכום המחויבות, יש להתאים את סכום המחויבות כלפי מעלה או מטה, תוך הכרה בהפסד או ברווח בדוח רווח או הפסד.

98. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), *ירידת ערך נכסים* :

(א) סעיף 46 יתוקן כלהלן :

46. שינוי מבני הוא תוכנית, המתוכננת ונשלטת על ידי ההנהלה ואשר יש בה כדי לשנות באופן מהותי את היקף הפעילות העסקית תכולת העסק המבוצעת על ידי הישות או את האופן בו העסק מתנהל. תקן חשבונאות בינלאומי 37 מספר 10 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*, כולל הנחיות המבהירות מהו המועד בו ישות מחויבת לשינוי מבני.

(ב) סעיף 47 (ב) יתוקן כלהלן :

47. כאשר ישות נעשית מחויבת לשינוי מבני, סביר שנכסים כלשהם יושפעו מאותו שינוי מבני. מהרגע בו הישות מחויבת לשינוי מבני :

(א) אומדנים של הישות לגבי תזרימי מזומנים חיוביים ושלייליים לצורך קביעת שווי השימוש ישקפו את החיסכון בעלויות ואת ההטבות האחרות מהשינוי המבני (בהתבסס על התקציבים/התחזיות הכספיים, העדכניים ביותר, אשר אושרו על ידי ההנהלה); וכן

(ב) אומדנים של הישות לגבי תזרימי מזומנים עתידיים שליליים של השינוי המבני נכללים במסגרת הפרשה לשינוי מבני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 מספר 10.

דוגמה להמחשה 5 ממחישה את ההשפעה של שינוי מבני עתידי על חישוב שווי שימוש.

(ג) סעיף 138ג יוסף כלהלן :

138ג. תקן חשבונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיפים 46 ו-47(ב). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו.

99. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 16, נדליין להשקעה :

(א) סעיף 52 יתוקן כלהלן :

52. במקרים מסוימים, ישות מצפה שהערך הנוכחי של תשלומיה, הקשורים לנדליין להשקעה, (מלבד התשלומים הקשורים להתחייבויות שהוכרו) יעלה על הערך הנוכחי של תקבולי המזומנים הקשורים. ישות מיישמת כללי חשבונאות מקובלים את תקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, כדי לקבוע אם יש להכיר בהתחייבות וכיצד על הישות למדוד התחייבות זו.

(ב) סעיף 71 יתוקן כלהלן :

71. ישות מיישמת כללי חשבונאות מקובלים את תקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים או תקנים אחרים, בהתאם לעניין לגבי כל ההתחייבויות שנותרו לישות לאחר מימוש של נדליין להשקעה.

(ג) סעיף 74 יוסף כלהלן :

74. תקן חשבונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיפים 52 ו-71. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו. ההשפעה של תיקונים אלה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ תקן חשבונאות מספר 10 לראשונה.

100. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על ידי בתי חולים וקופות חולים :

(א) סעיף 19 לתקן יתוקן כלהלן :

19. תקן חשבונאות בינלאומי 37 לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים יחול על בתי החולים וקופות החולים. הנחיות ליישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 לתקן חשבונאות מספר 10 כלולות בנספח א', הנחיות ליישום.

(ב) סעיף 57 לתקן יוסף כלהלן :

57. תקן חשבונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיף 19 ואת סעיפים 44, 47, ו-54 לנספח א'. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו. ההשפעה של תיקונים אלה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ תקן חשבונאות מספר 10 לראשונה.

(ג) סעיף 44 לנספח א' לתקן יתוקן כלהלן :

44. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים אין להכיר בהפרשות בגין עלויות לשינוי מבני, אלא אם כן מתקיימים הקריטריונים להכרה בהפרשה, כאמור בסעיף 48 להנחיות היישום. לפיכך, אין להכיר בהתחייבויות בגין יחסי עובד-מעביד הנובעות משינוי מבני מתוכנן, אם קיימות לבית החולים או לקופת החולים רק ציפיות לביצוע השינוי המבני ולא קיימת מחויבות משתמעת לביצוע השינוי המבני. אם בית חולים או קופת חולים הכירו בהפרשות כאמור, יפורטו הקריטריונים הנוספים שקיומם בסוף תקופת הדיווח מחייב את ההכרה בהפרשות.

(ד) סעיף 47 לנספח א' לתקן יתוקן כלהלן :

47. כאמור בסעיף 19 לתקן, תקן חשבונאות בינלאומי 37 תקן חשבונאות מספר 10 חל על בתי החולים וקופות החולים. סעיפים 48-65 להנחיות היישום מפרטים את ההוראות העיקריות של תקן חשבונאות בינלאומי 37 תקן חשבונאות מספר 10.

(ה) סעיף 54 לנספח א' לתקן יתוקן כלהלן :

54. כאשר חזוי שיתקבל שיפוי מצד אחר בגין יציאה, כולה או חלקה, הנדרשת לסילוק הפרשה, יש להכיר בשיפוי אם, ורק אם, וזדאי למעשה צפוי ברמה גבוהה שהשיפוי יתקבל אם בית החולים ו/או קופת החולים יסלקו את המחויבות. הסכום שיוכר בגין השיפוי לא יעלה על סכום הפרשה.

(ו) סעיף 114 לנספח א' לתקן יתוקן כלהלן :

114. במסגרת כללי חשבונאות מקובלים נקבע הכלל לפיו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים אם לישות חוזה שגלום בו הפסד מכביד (onerous contract), המחויבות בהווה על פי החוזה תוכר ותימדד כהפרשה. חוזה שגלום בו הפסד מכביד מוגדר כחוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבות על פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות הצפויות להתקבל על פיו. כלל זה חל גם על חוזים שגלום בהם הפסד מכבידים, שנעשו עם דיירים במעונות.

101. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה :

(א) יוסף סעיף 1א כלהלן :

א1. תקן זה חל על טיפולי מסים על ההכנסה לא ודאיים (טיפול מסים על ההכנסה לגביהם קיים חוסר ודאות אם רשות המס תקבל את טיפול המס בהתאם לחוק מס) ולא תקן חשבונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

(ב) סעיף 88 יתוקן כלהלן :

88. ישות תגלה כל התחייבויות תלויות ונכסים תלויים הקשורים למסים, אשר גילויים מתחייב בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עלולים להיווצר, לדוגמא, ממחלוקת עם רשויות המס. באופן דומה, במקרים בהם נחקקים או שניתנות הודעות על שינויים בשיעורי המס או בחוקי המס לאחר תקופת הדיווח הישות מגלה כל השפעה משמעותית של שינויים אלו על נכסי המסים השוטפים ונכסי המסים הנדחים ועל התחייבויות המסים השוטפים והמסים הנדחים (ראה תקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תקופת הדיווח).

(ג) סעיף 94 יוסף כלהלן :

94. תקן חשבונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, הוסיף את סעיף 1א ותיקן את סעיף 88. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו. ההשפעה של תיקונים אלה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ תקן חשבונאות מספר 10 לראשונה.

102. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 22 (מעודכן 2017), מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה:

(א) סעיף 12א יתוקן כלהלן:

12א. התחייבויות או נכסים שאינם חוזיים (כגון מסים על ההכנסה המוטלים כתוצאה מדרישות חוקיות ונאכפים על ידי הממשלה) אינם התחייבויות פיננסיות או נכסים פיננסיים. הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה נדון בתקן חשבוונאות מספר 19, מסים על ההכנסה. באופן דומה, מחויבויות משתמעות, כהגדרתן בתקן חשבוונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, אינן נובעות מחוזים ואינן התחייבויות פיננסיות.

(א) סעיף 138א(ז) יתוקן כלהלן:

(ז) קיימת מסגרת אשראי יומית שמספקת סכומים מספיקים של משיכת יתר כדי לאפשר את העיבוד של תשלומים במועד הסילוק עבור כל אחד מהצדדים, וזה דדאי למעשה צפוי ברמה גבוהה שמסגרת האשראי היומית תכובד אם תהיה דרישה.

103. סעיף 36 לתקן חשבוונאות מספר 25, הכנסות יתוקן כלהלן:

36. ישות נותנת גילוי לכל ההתחייבויות התלויות ולכל הנכסים התלויים בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עשויים לנבוע מפריטים כגון עלויות אחריות, תביעות, קנסות או הפסדים אפשריים.

104. סעיף 31 לתקן חשבוונאות מספר 26, מלאי יתוקן כלהלן:

31. אומדני שווי מימוש נטו מביאים בחשבון גם את המטרה שעבורה המלאי מוחזק. לדוגמה, שווי המימוש נטו של כמות המלאי, שמוחזקת כדי לקיים חוזי מכירות או חוזי שירות, מבוסס על מחיר החוזה. אם חוזי המכירות הם לכמות הנמוכה מכמות המלאי המוחזקת, שווי המימוש נטו של העודף מבוסס על מחירי המכירה הכלליים. הפרשות יכולות להיווצר כתוצאה מחוזי מכירות איתנים לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת או מכמויות מלאי הכלולות בחוזי רכישה איתנים לכאשר המחירים הנקובים בחוזי המכירה נמוכים מעלויות הרכישה או הייצור של פריטי המלאי הכלולים בחוזה המכירה. הפרשות כאלה מטופלות בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

105. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 27, רכוש קבוע:

(א) סעיף 18 יתוקן כלהלן:

18. ישות מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 26, מלאי לעלויות של מחויבויות בגין פירוק ופינוי הפריט ושיקום האתר בו ממוקם פריט, שמתהוות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה משימוש בפריט כדי ליצר מלאי במהלך אותה תקופה. המחויבויות בגין עלויות, המטופלות בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 26 או תקן זה, מוכרות ונמדדות בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים לתקן חשבוונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

(ב) סעיף 86 יוסף כלהלן:

86. תקן חשבוונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיף 18. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקון זה לתקופה מוקדמת זו. ההשפעה של תיקון זה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ תקן חשבוונאות מספר 10 לראשונה.

106. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים :

(א) סעיף 23 (ב) יתוקן כלהלן :

(ב) ישות רשאית לקזז בין הוצאות בגין הפרשה שהוכרה בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים לבין סכומי שיפוי המתייחסים לאותו עניין, ככל שניתן להכיר בהם בהתאם לאותו תקן.

(ב) סעיף 92(ג) יתוקן כלהלן :

(ג) כל יתר הגילויים, כולל התחייבויות תלויות (ראה תקן חשבוונאות מספר 10) והתקשרויות חוזיות שלא הוכרו ;

107. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 39, הטבות עובד :

(א) סעיף 28 יתוקן כלהלן :

28. אם לישות ישנה ונדאגות למעשה צפוי ברמה גבוהה שצד אחר ישפה את הישות בגין חלק או כל היציאה הנדרשת כדי לסלק מחויבות בגין הטבה מוגדרת, ישות תכיר בזכותה לשיפוי כנכס נפרד. הישות תמדוד את הנכס בשווי הוגן. בדוח על הרווח הכולל (או בדוח רווח והפסד, אם מוצג), ניתן להציג את ההוצאה הקשורה לתוכנית להטבה מוגדרת בניכוי הסכום שהוכר בגין שיפוי.

(ב) סעיף 54 א יוסף כלהלן :

54. תקן חשבוונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיף 28. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקון זה לתקופה מוקדמת זו. ההשפעה של תיקון זה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרת העודפים לתחילת התקופה שבה אומץ תקן חשבוונאות מספר 10 לראשונה.

108. תיקונים לגילוי דעת מספר 57 דינים וחשבוונות כספיים מאוחדים :

(א) סעיף 2.6.6 יתוקן כלהלן :

2.6.6 יינתן גילוי לחלק היחסי של החברה המחזיקה בהתחייבויות התלויות ובהתקשרויות של החברה המוחזקת בשליטה משותפת או למלוא ההתחייבויות התלויות וההתקשרויות של החברה המוחזקת בשליטה משותפת אם אחריותה של החברה המחזיקה בגינה הינה בלתי מוגבלת בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. (ראה גם סעיף 3.15 ו').

(ב) סעיף 2.8.3 יתוקן כלהלן :

2.8.3 בקביעת שוויים הנאות של הנכסים וההתחייבויות המזוהים לצורך חישוב המוניטין יש להביא בחשבון התחייבויות תלויות הטעונות הכללה בדוח על המצב הכספי בהתאם לכללי החשבוונאות המקובלים, וכך אלה שלא באו לידי ביטוי בדוח על המצב הכספי של החברה הבת, אך הובאו בחשבון בהסכם רכישה ההשקעה בחברה הבת בעת קביעת מחיר הרכישה. הדרישות בתקן חשבוונאות מספר 10 אינן חלות כאשר קובעים באילו התחייבויות תלויות יש להכיר במועד הרכישה. במקום זאת, יש להכיר במועד הרכישה בהתחייבות תלויה אם היא מחויבות בהווה שנובעת מאירועים מהעבר והשווי ההוגן שלה ניתן למדידה באופן מהימן. לפיכך, בניגוד לתקן חשבוונאות מספר 10, יש להכיר במועד הרכישה בהתחייבות תלויה גם אם אין זה צפוי שכדי לסלק את ההתחייבות ידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות.

(ג) סעיף 3.4.8 יתוקן כלהלן :

3.4.8 הדרישות בתקן חשבונאות מספר 10 אינן חלות כאשר קובעים באילו התחייבויות תלויות יש להכיר במועד הרכישה. במקום זאת, יש להכיר במועד הרכישה בהתחייבות תלויה אם היא מחויבות בהווה שנובעת מאירועים מהעבר והשווי ההוגן שלה ניתן למדידה באופן מהימן. לפיכך, בניגוד לתקן חשבונאות מספר 10, יש להכיר במועד הרכישה בהתחייבות תלויה גם אם אין זה צפוי שכדי לסלק את ההתחייבות ידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. בקביעת שוויים הנאות של הנכסים וההתחייבויות המזוהים לצורך חישוב המוניטין יש להביא בחשבון גם התחייבויות תלויות שהובאו בחשבון בהסכם רכישת ההשקעה בחברה הבת. הפרשים שיתבררו בעתיד במהלך סילוק ההתחייבויות התלויות בסכומים השונים מאלה שהובאו בחשבון לצורך חישוב המוניטין במועד רכישת ההשקעה בחברה הבת יטופלו בהתאם לאמור בסעיף 2.8.9 לעיל.

(ד) סעיף 3.15 (ו) יתוקן כלהלן :

3.15 בדוחות כספיים מאוחדים יינתן גילוי, בין היתר, לפרטים הבאים :

1. רשימת חברות מוחזקות בשליטה משותפת המטופלות בשיטת איחוד יחסי, בציון חלקה הכולל של החברה המחזיקה בסכומי הנכסים השוטפים, הנכסים שאינם שוטפים, ההתחייבויות השוטפות, ההתחייבויות לזמן ארוך, ההכנסות וההוצאות שלהן. חלק יחסי בהתחייבויות התלויות ובהתקשרויות של החברות המוחזקות בשליטה משותפת, או, מלוא ההתחייבויות התלויות וההתקשרויות של החברה המוחזקת בשליטה משותפת אם אחריותה של החברה המחזיקה בגינן הינה בלתי מוגבלת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

(ה) סעיף 4.1.3 יוסף כלהלן :

4.1.3 תקן חשבונאות מספר 10, שפורסם בחודש מרס 2019, תיקן את סעיפים 2.6.6, 2.8.3, 3.4.8 ו- 3.15(ו). ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחרינו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 10 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו.

נספח א

טבלאות - הפרשות, התחייבויות תלויות, נכסים תלויים ושיפויים

נספח זה נלווה לתקן חשבונאות מספר 10, אך אינו מהווה חלק ממנו. מטרת נספח זה היא לתמצת את הדרישות העיקריות של התקן.

הפרשות והתחייבויות תלויות

כאשר, כתוצאה מאירועים מהעבר, ייתכן תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק: (א) מחויבות בהווה; או (ב) מחויבות אפשרית שקיומה יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות.		
ישנה מחויבות בהווה שצפוי שתדרוש תזרים שלילי של משאבים.	ישנה מחויבות אפשרית או מחויבות בהווה אשר עשויות, אך צפוי שלא תדרוש, תזרים שלילי של משאבים.	ישנה מחויבות אפשרית או מחויבות בהווה כאשר הסבירות לתזרים שלילי של משאבים היא קלושה.
מוכרת הפרשה (סעיף 14).	לא מוכרת הפרשה (סעיף 27).	לא מוכרת הפרשה (סעיף 27).
נדרשים גילויים בגין ההפרשה (סעיפים 84 ו-85).	נדרשים גילויים בגין ההתחייבות התלויה (סעיף 86).	לא נדרש גילוי (סעיף 86).

התחייבות תלויה נובעת גם במקרה הנדיר שבו ישנה התחייבות שלא ניתן להכיר בה מאחר שאינה ניתנת למדידה באופן מהימן. נדרשים גילויים בגין ההתחייבות התלויה.

נכסים תלויים

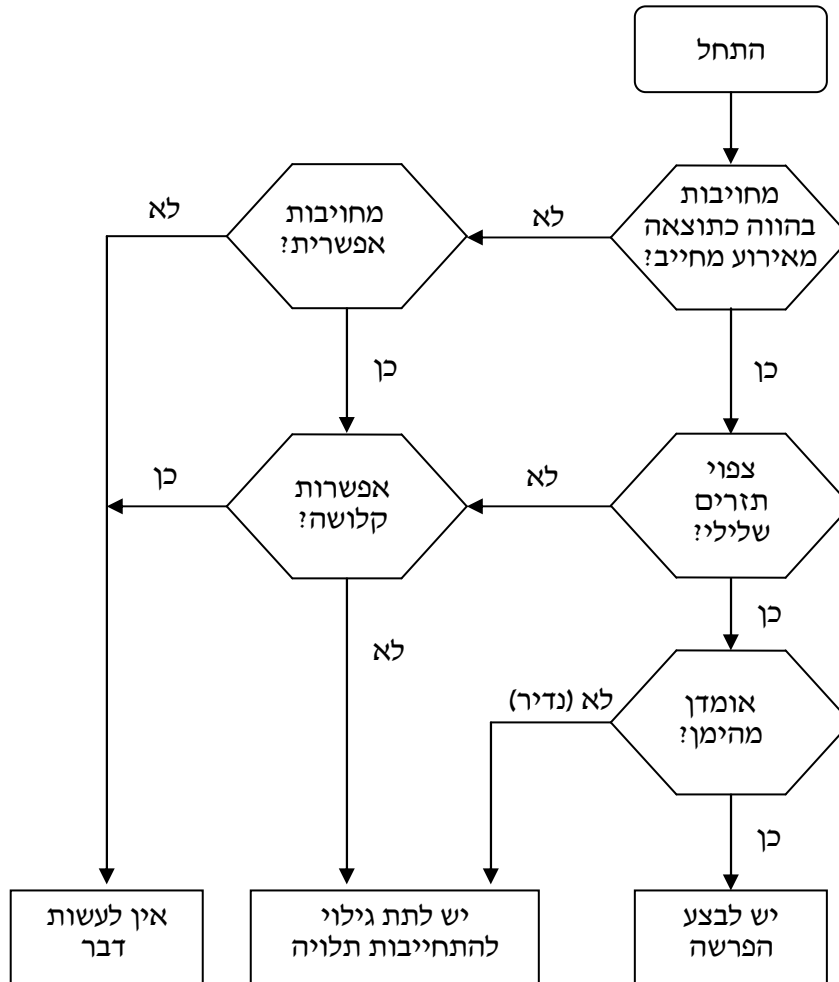
כאשר, כתוצאה מאירועים מהעבר, ישנו נכס אפשרי שקיומו יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו, אירוע, או אירועים עתידיים, בלתי ודאיים שבחלקם אינם בשליטת הישות.		
התזרים החיובי של הטבות כלכליות הוא צפוי ברמה גבוהה.	התזרים החיובי של הטבות כלכליות הוא צפוי, אך לא צפוי ברמה גבוהה.	התזרים החיובי אינו צפוי.
הנכס אינו תלוי (סעיף 33).	לא מוכר נכס (סעיף 31).	לא מוכר נכס (סעיף 31).
	נדרשים גילויים (סעיף 89)	לא נדרש גילוי (סעיף 89)

שיפויים

חזוי שצד אחר ישפה את הישות בגין חלק או כל היציאה הנדרשת לסילוק הפרשה.		
לישות אין מחויבות בגין חלק היציאה שיתקבל בגינו שיפוי מהצד האחר.	המחויבות בגין סכום השיפוי החזוי נשארת בידי הישות וצפוי ברמה גבוהה שיתקבל שיפוי אם הישות תסלק את ההפרשה.	המחויבות בגין סכום השיפוי החזוי נשארת בידי הישות ואין צפי ברמה גבוהה שיתקבל שיפוי אם הישות תסלק את ההפרשה.
לישות אין התחייבות בגין סכום השיפוי (סעיף 57).	השיפוי מוכר כנכס נפרד בדוח על המצב הכספי וניתן לקזזו כנגד ההוצאה בדוח על הרווח הכולל. הסכום שיוכר בגין השיפוי החזוי אינו עולה על ההתחייבות (סעיפים 53 ו-54).	השיפוי החזוי אינו מוכר כנכס (סעיף 53).
לא נדרש גילוי	ניתן גילוי לשיפוי ולסכום שהוכר בגין השיפוי (סעיף 85(ג)).	ניתן גילוי לשיפוי החזוי (סעיף 85(ג)).

נספח ב עץ החלטות

נספח זה נלווה לתקן חשבונאות מספר 10, אך אינו מהווה חלק ממנו. מטרת נספח זה היא לתמצת את הדרישות להכרה העיקריות של התקן לגבי הפרשות והתחייבויות תלויות.



הערה: ייתכנו מקרים שבהם לא ברור אם יש מחויבות בהווה. במקרים אלה, יש לראות באירוע מהעבר כיוצר מחויבות בהווה אם, בהתחשב בכל הראיות הניתנות להשגה, יותר סביר מאשר לא שקיימת מחויבות בהווה לסוף תקופת הדיווח (סעיף 15 לתקן).

נספח ג

דוגמאות: הכרה

נספח זה נלווה לתקן חשבוטאות מספר 10, אך אינו מהווה חלק ממנו.

שנת הדיווח של כל הישויות בדוגמאות מסתיימת ב- 31 בדצמבר. ההנחה היא שבכל המקרים ניתן לערוך אומדן מהימן של תזרימים שליליים חזויים.

התייחסויות ל"אומדן הטוב ביותר" הן לסכום הערך הנוכחי, כאשר השפעת ערך הזמן של הכסף היא מהותית.

דוגמה 1 מתן אחריות

יצרן נותן אחריות במועד המכירה לקוני המוצר שלו. בהתאם לתנאי הסכם המכירה מתחייב היצרן להחזיר למצב תקין, על ידי תיקון או החלפה, ליקויים שהתגלו בתוך שלוש שנים מתאריך המכירה. לפי נסיון העבר, צפוי (דהיינו - יותר סביר מאשר לא) שתהיינה מספר תביעות בגין האחריות.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא המכירה של המוצר עם האחריות, המביא לידי מחויבות משפטית.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך הסילוק - צפוי לגבי האחריות בכללותה (ראה סעיף 24).

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של העלויות הקשורות להחזרה למצב תקין, בהתאם לאחריות, של מוצרים שנמכרו לפני סוף תקופת הדיווח (ראה סעיפים 14, 24, ו-36-39).

דוגמה 2 א קרקע שזוהמה - חוק שחקיקתו הושלמה למעשה

ישות בענף הנפט גורמת לזיהום, אך נוהגת לטהר רק כאשר היא נדרשת לעשות זאת על-פי החוק במדינה בה היא פועלת. נניח כי בישראל אין חקיקה המחייבת טיהור, והישות זיהמה את הקרקע בישראל במשך מספר שנים. ליום 31 בדצמבר 20X0, הצעת חוק המחייבת טיהור הקרקע שכבר זוהמה אושרה בשלוש קריאות בכנסת אך טרם פורסמה ברשומות.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא זיהום הקרקע והחוק שחקיקתו הושלמה למעשה המחייבת טיהור.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק - צפוי.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של עלויות הטיהור (ראה סעיפים 14, 22, 36-38 ו-40-41).

דוגמה 2 ב חוק שחקיקתו טרם הושלמה למעשה

ישות בענף הנפט גורמת לזיהום, אך נוהגת לטהר רק כאשר היא נדרשת לעשות זאת על-פי החוק במדינה בה היא פועלת. נניח כי בישראל נחקק לפני 31 בדצמבר 20X0 חוק המחייב טיהור בהתאם לתקנות שיחוקקו בהמשך אשר יקבעו את הטיהור הנדרש בכל ענף. ליום 31 בדצמבר 20X0 טרם הוגשה הצעה לתקנות והן טרם חוקקו.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - אין אירוע מחייב מאחר שיישום החוק אינו אפשרי ללא התקנות וחקיקת התקנות טרם הושלמה למעשה.

מסקנה - לא מוכרת הפרשה מאחר שלא התרחש האירוע המחייב.

דוגמה 2 ג קרקע שזוהמה ומחויבות משתמעת

ישות בענף הנפט גורמת לזיהום ופועלת בישראל שבה אין חקיקה בקשר לאיכות הסביבה. אולם, לישות ישנה מדיניות שפורסמה ברבים (widely published policy) בנושא איכות הסביבה לפיה הישות לוקחת על עצמה לטהר כל זיהום שהיא גורמת. הישות נוהגת לכבד את המדיניות שפורסמה כאמור.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא זיהום הקרקע, המביא לידי מחויבות משתמעת, היות שהתנהגות הישות יצרה ציפייה תקפה בקרב אלה המושפעים ממנה שהישות תטהר את הזיהום.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק - צפוי.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של עלויות הטיהור (ראה סעיפים 10 (ההגדרה של מחויבות משתמעת), 14, 17, 36-38 ו-40-41).

דוגמה 3 שדה נפט בים

ישות מפעילה שדה נפט בים כאשר הסכם הרישוי דורש ממנה לפרק את דוברת הקידוח בתום ההפקה ולשקם את הסביבה (seabed). 40 אחוז מהעלויות שיווצרו קשורות לפירוק הדבורה, ו-60 אחוזים נובעים במהלך הפקת הנפט. בסוף תקופת הדיווח הוקמה הדבורה אך טרם הופק נפט.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - הקמת דוברת הקידוח יוצרת מחויבות משפטית, על-פי תנאי הרישוי, לפרק את הדבורה, ולפיכך מהווה אירוע מחייב. אולם, בסוף תקופת הדיווח אין מחויבות לתקן את הנזק שייגרם על ידי הפקת הנפט.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - צפוי.

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של 40 אחוז מהעלויות שיווצרו בסופו של דבר והקשורות לפירוק דוברת הקידוח (ראה סעיף 14, 36-38 ו-40-41). עלויות אלה נכללות כחלק מעלות דוברת הקידוח. ה-60 אחוז מהעלויות הנובעות במהלך ההפקה יוכרו כהתחייבות עם הפקת הנפט.

דוגמה 4 מדיניות החזרים (Refund Policy)

לחנות קמעונאית ישנה מדיניות של החזר כספי ללקוחות שאינם שבעי רצון, אף אם אין לה מחויבות משפטית לעשות זאת. מדיניות זו של החזרים ידועה באופן כללי.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא מכירת המוצר, המביא לידי מחויבות משתמעת, היות שהתנהגות החנות יצרה ציפייה תקפה בקרב לקוחותיה שהחנות תיתן החזר כספי.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לצורך סילוק - צפוי, חלק מהסחורות יוחזרו תמורת החזר כספי (ראה סעיף 24).

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של עלויות החזרים (ראה סעיפים 10 (ההגדרה של מחויבות משתמעת), 14, 17, 24, 36-39 ו-41).

דוגמה 5 א סגירת חטיבה - לא יושם לפני סוף תקופת הדיווח

בתאריך 12 בדצמבר 20X0, החליט דירקטוריון הישות על סגירת חטיבה. לפני סוף תקופת הדיווח (31 בדצמבר 20X0) לא נמסרה הודעה על ההחלטה לאלה המושפעים ממנה וטרם ננקטו צעדים אחרים ליישום ההחלטה.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - לא התרחש אירוע מחייב ולכן אין מחויבות.

מסקנה - לא מוכרת הפרשה (ראה סעיפים 14 ו-72).

דוגמה 5 סגירת חטיבה - מסירת הודעה/יישום לפני סוף תקופת הדיווח

ביום 12 בדצמבר 20X0, החליט דירקטוריון הישות על סגירת חטיבה לייצור מוצר מסוים. ביום 20 בדצמבר 20X0 אושרה על ידי הדירקטוריון תוכנית מפורטת לסגירת החטיבה, מכתבים, הכוללים התראה לחיפוש מקור אספקה חלופי נשלחו ללקוחות וכן נשלחו הודעות פיטורין לצוות העובדים של החטיבה.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא מסירת ההודעה ללקוחות ולעובדים לגבי ההחלטה לסגירת החטיבה, המביאה לידי מחויבות משתמעת החל מאותו תאריך, מאחר שהיא מעוררת ציפייה תקפה שהחטיבה תיסגר.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - צפוי.

מסקנה - הפרשה מוכרת ביום 31 בדצמבר 20X0 לפי האומדן הטוב ביותר של עלויות סגירת החטיבה (ראה סעיפים 14, 36-39, 41 ו-72).

דוגמה 6 הכשרה של צוות העובדים כתוצאה משינויים בשיטת מס הכנסה

הממשלה מנהיגה מספר שינויים בשיטת מס הכנסה. כתוצאה משינויים אלה, תידרש ישות הפועלת בענף השירותים הפיננסיים להכשיר חלק גדול מכוח האדם שלה בתחום המנהלה והמכירות כדי להבטיח המשך ציות לתקנות השירותים הפיננסיים. בסוף תקופת הדיווח, לא החלה הכשרה של הצוות.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - אין מחויבות מאחר שלא חל אירוע מחייב (הכשרה).

מסקנה - לא מוכרת הפרשה (ראה סעיפים 14 ו-17-19).

דוגמה 7 חוזה מכביד

ישות רווחית פועלת באמצעות בית חרושת שנחכר על ידה בחוזה חכירה. במהלך דצמבר 20X0 העבירה הישות את פעולותיה לבית חרושת חדש. חוזה החכירה עבור בית החרושת הישן תקף לארבע השנים הבאות, ולא ניתן לבטלו ולא ניתן להשכירו בשכירות משנה למשתמש אחר.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא החתימה על חוזה החכירה, המביא לידי מחויבות משפטית.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - כאשר החכירה הופכת למכבידה, צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. (עד שהחכירה הופכת למכבידה, הישות מטפלת בחכירה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים).

מסקנה - הפרשה מוכרת לפי האומדן הטוב ביותר של תשלומי החכירה הבלתי נמנעים (ראה סעיפים 14, 36-38, 40-41 ו-66).

דוגמה 8 ערבות יחידה

ביום 31 בדצמבר 20X0, ישות א' נותנת ערבות להלוואות מסוימות של ישות ב', אשר מצבה הכספי לאותו מועד הוא איתן. ישות א' קיבלה עמלה בסך של 50 אלפי ש"ח עבור הערבות. במהלך שנת 20X1, הדרדר מצבה הכספי של ישות ב' וביום ה-30 ביוני, 20X1, הגישה ישות ב' בקשת הגנה מפני נושיה.

(א) ליום 31 בדצמבר 20X0

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא מתן הערבות, המביא לידי מחויבות משפטית.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - ליום 31 בדצמבר 20X0 תזרים שלילי של הטבות אינו צפוי.

מסקנה - העמלה שהתקבלה בגין הערבות הפיננסית מוכרת כהתחייבות (הכנסה מראש) (ראה סעיף 6).

(ב) ליום 31 בדצמבר 20X1

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - האירוע המחייב הוא מתן הערבות, המביא לידי מחויבות משפטית.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - ליום 31 בדצמבר 20X1, צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות.

מסקנה - בכל מועד דיווח נמדדת ההתחייבות לפי הסכום הגבוה מבין (א) האומדן הטוב ביותר של המחויבות (הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן זה-ראה סעיפים 14, 23, 36-38 ו-40-41) לבין (ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, הפחתה נצברת המוכרת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות, לאורך תקופת הערבות (ראה סעיף 6).

דוגמה 9 תביעה משפטית

עשרה אנשים מצאו את מותם, לאחר חתונה שנערכה בשנת 20X0, כנראה עקב הרעלת מזון שנגרמה ממוצרים שנמכרו על ידי הישות. החלו הליכים משפטיים הכוללים דרישה לדמי נזיקין מאת הישות, אשר חולקת על קיום התחייבות. עד למועד אישור לפרסום של הדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר 20X0, היועצים המשפטיים של הישות בדעה שצפוי שהישות לא תימצא חייבת. אולם, במהלך הכנת הדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר 20X1, היועצים המשפטיים שלה בדעה, לאור ההתפתחויות שחלו במקרה הנדון, שצפוי שהישות תימצא חייבת.

(א) ליום 31 בדצמבר 20X0

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - על בסיס הראיות הניתנות להשגה במועד אישור הדוחות הכספיים, אין מחויבות כתוצאה מאירועים מהעבר, לאור העובדה שהישות חולקת על קיום ההתחייבות.

מסקנה - לא מוכרת הפרשה (ראה סעיפים 15 ו-16). הגילוי לגבי עניין זה ניתן כהתחייבות תלויה אלא אם ההסתברות של תזרים שלילי כלשהו נחשבת כקלושה (סעיף 86).

(ב) ליום 31 בדצמבר 20X1

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - על בסיס הראיות הניתנות להשגה, קיימת מחויבות בהווה.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - צפוי.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה לפי האומדן הטוב ביותר של הסכום לסילוק המחויבות (סעיפים 16-18, 36-38 ו-40-41).

דוגמה 9א תביעה משפטית ושיפוי

עשרה אנשים שנפצעו בשנת 20X0, טוענים כי הפגיעה נגרמה ממוצרים שנמכרו על ידי הישות. החלו הליכים משפטיים הכוללים דרישה לדמי נזיקין מאת הישות, אשר חולקת על קיום התחייבות. עד למועד אישור לפרסום של הדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר 20X0, היועצים המשפטיים של הישות בדעה שצפוי שהישות לא תימצא חייבת. אולם, במהלך הכנת הדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר 20X1, היועצים המשפטיים שלה בדעה, לאור ההתפתחויות שחלו במקרה הנדון, שצפוי שהישות תימצא חייבת. לישות הסכם מחייב עם גוף מבטח לביטוח אחריות מוצר ואין סימן מנסיון העבר, או מתוך תנאי ההסכם, או מנסיבות אחרות שקיים ספק סביר בדבר קבלת שיפוי מחברת הביטוח בגובה 80 אחוז מהסכום אותו תידרש הישות לשלם.

ליום 31 בדצמבר 20X1

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - על בסיס הראיות הניתנות להשגה, קיימת מחויבות בהווה.

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק - צפוי.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה לפי האומדן הטוב ביותר של הסכום לסילוק המחויבות (סעיפים 16-14, 36-38 ו-40-41).

שיפוי

צפוי ברמה גבוהה שהשיפוי יתקבל אם הישות תסלק את המחויבות – אין סימן מנסיון העבר, מתוך תנאי ההסכם עם חברת הביטוח או מנסיבות אחרות שקיים ספק סביר בדבר קבלת השיפוי ולכן צפוי ברמה גבוהה שהשיפוי יתקבל מחברת הביטוח אם הישות תסלק את המחויבות.

מסקנה - יש להכיר בשיפוי כנכס. סכום השיפוי לא יעלה על סכום ההפרשה (סעיפים 53-56).

דוגמה 10 תיקונים ואחזקה

לנכסים אחדים נדרשת, בנוסף לאחזקה שגרתית, יציאה משמעותית מידי כמה שנים בגין שיפוצים וחידושים והחלפות של רכיבים עיקריים. תקן חשבוונאות מספר 27 *דגוש קבוע* מספק הנחיות להקצאת יציאה בגין נכס לחלקים המרכיבים אותו, כאשר לרכיבים אלה אורך חיים שימושיים שונה או שהם מספקים הטבות בתבנית שונה.

דוגמה 10א עלויות חידוש - אין דרישה חקיקתית

לכבשן יש שכבת ציפוי פנימית שנדרש להחליפה כל חמש שנים מסיבות טכניות. בסוף תקופת הדיווח, שכבת הציפוי בשימוש כבר שלוש שנים.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - אין מחויבות בהווה.

מסקנה - לא מוכרת הפרשה (ראה סעיפים 14 ו-17-19).

עלות ההחלפה של שכבת הציפוי אינה מוכרת מאחר שבסוף תקופת הדיווח לא קיימת מחויבות להחליף את הציפוי באופן בלתי תלוי בפעולות החברה בעתיד - אפילו הכוונה שהיציאה תתהווה תלויה בכך שהחברה תחליט להמשיך להפעיל את הכבשן או להחליף את הציפוי. במקום להכיר בהפרשה, הפחת בגין שכבת הציפוי מביא בחשבון את השימוש בו, דהיינו - מופחת על פני חמש שנים. עלויות חידוש הציפוי שיתהוו מהוונות והצריכה של כל ציפוי חדש מתבטאת בדרך של הפחתה על פני חמש השנים הבאות.

דוגמה 10 עלויות שיפוץ - דרישה חקיקתית

חברת תעופה חייבת על-פי חוק לשפץ את מטוסיה כל שלוש שנים.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מחייב מהעבר - אין מחויבות בהווה.

מסקנה - לא מוכרת הפרשה (ראה סעיפים 14 ו-17-19).

עלויות שיפוץ המטוסים אינן מוכרות כהפרשה מאותן הסיבות שעלות החלפת הציפוי אינה מוכרת כהפרשה בדוגמה 10א. אפילו דרישה משפטית לשפץ אינה גורמת לכך שעלויות השיפוץ הן בבחינת התחייבות, מאחר שלא קיימת מחויבות לשפץ את המטוסים באופן בלתי תלוי בפעולות הישות בעתיד - הישות יכולה להימנע מיציאה עתידית על ידי פעולותיה העתידיות, לדוגמה - על ידי מכירת המטוסים. במקום להכיר בהפרשה, פחת המטוסים מביא בחשבון את עלויות האחזקה בעתיד, דהיינו - סכום שווה ערך לעלויות האחזקה החזויות מופחת על פני שלוש שנים.

נספח ד

דוגמאות - גילויים

נספח זה נלווה לתקן חשבונאות מספר 10, אך אינו מהווה חלק ממנו. להלן שתי דוגמאות לגילויים הנדרשים על ידי סעיף 85.

דוגמה 1 מתן אחריות

יצרן נותן אחריות במועד המכירה לקונים של שלושה סוגי מוצרים. בהתאם לתנאי האחריות, היצרן מתחייב לתקן או להחליף פריטים שאינם פועלים באופן משביע רצון במשך שנתיים מתאריך המכירה. לסוף תקופת הדיווח הוכרה הפרשה בסך 60,000. ההפרשה לא הוצגה בערך נוכחי מכיוון שהשפעת ההיוון אינה מהותית. יש לכלול את המידע הבא בגילוי:

הפרשה בסך 60,000 הוכרה בגין תביעות חזויות, הנובעות ממתן אחריות למוצרים שנמכרו במשך שלוש שנות הכספים האחרונות. חזוי שמרבית היציאה תתהווה בשנת הכספים הבאה, וכולה תתהווה בתוך שנתיים מסוף תקופת הדיווח.

דוגמה 2 עלויות פירוק (Decommissioning Costs)

בשנת 2000, ישות הקשורה בפעילויות גרעיניות מכירה בהפרשה בגין עלויות פירוק בסך 300 מיליון. ההפרשה נאמדת תוך שימוש בהנחה שהפירוק יחול בתוך 60-70 שנה. אולם, יש אפשרות שהפירוק לא יחל לפני עוד 100-110 שנה, דבר שיפחית את הערך הנוכחי של העלויות באופן משמעותי. ניתן גילוי למידע כדלקמן:

הוכרה הפרשה בסך 300 מיליון בגין עלויות פירוק. חזוי שעלויות אלה יתהוו בין 2060 ו-2070; אולם, יש אפשרות שהפירוק לא יחל עד השנים 2100-2110. אילו נמדדו העלויות בהתבסס על התחזית שהן לא יתהוו עד 2100-2110, ההפרשה היתה מופחתת לכדי 136 מיליון. ההפרשה נאמדה תוך שימוש בטכנולוגיה קיימת, במחירים שוטפים, תוך שימוש בשיעור היוון ריאלי של 2 אחוזים.

להלן דוגמה לגילויים הנדרשים על ידי סעיף 92 כאשר חלק מהמידע הנדרש לא ניתן כיוון שגילוי המידע, עלול לפגוע באופן רציני (*prejudice seriously*) בעמדתה של הישות.

דוגמה 3 פטור מגילוי

ישות נמצאת במחלוקת עם מתחרה, הטוען שהישות הפרה זכויות פטנטים והדורש פיצוי בסך 30 מיליון. הישות מכירה בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של המחויבות, אך לא מגלה מידע כלשהו כנדרש בסעיפים 84 ו-85 של התקן. יינתן הגילוי הבא:

נגד החברה קיים הליך משפטי הקשור למחלוקת עם מתחרה, הטוען שהחברה הפרה זכויות פטנטים ודורש פיצוי בסך 30 מיליון ש"ח. החברה הגישה כתב הגנה בו דחתה את טענות התובע. הישיבה הראשונה של בית המשפט נקבעה ליום XXX⁴. להערכת החברה המבוססת על דעת יועציה המשפטיים, כתוצאה מההליך האמור לא צפויה השפעה מהותית על מצבה הכספי של החברה ועל תוצאות פעולותיה, מעבר לסכומים שנכללו בדוחותיה הכספיים.

⁴ יש לתאר את הסטטוס המשפטי של התביעה.

דוגמה 3א פטור מגילוי

ישות נמצאת במחלוקת עם מתחרה, הטוען שהישות הפרה זכויות פטנטים והדורש פיצוי בסך 30 מיליון. הישות מכירה בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של המחויבות, אך לא מגלה מידע כלשהו כנדרש בסעיפים 84 ו-85 של התקן. יינתן הגילוי הבא:

נגד החברה קיים הליך משפטי הקשור למחלוקת עם מתחרה, הטוען שהחברה הפרה זכויות פטנטים ודורש פיצוי בסך 30 מיליון ש"ח. החברה הגישה כתב הגנה בו דחתה את טענות התובע. הישיבה הראשונה של בית המשפט נקבעה ליום XXX⁵. לדעת החברה, הסכומים שנכללו בדוחותיה הכספיים משקפים את הערכותיה לגבי הסכומים שהחברה תיזדרש לשלם.

⁵ יש לתאר את הסטטוס המשפטי של התביעה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג

רו"ח דני ויטאן

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס

רו"ח לילי איילון

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח הדס גלנדר

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח יפעת פלקון שניידר

רו"ח ארנון רצקובסקי