

IFRIC's Agenda Decision

סילוק פיזי של חוזים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי

(תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים)

מרס 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי האופן שבו ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחוזים מסוימים לרכוש או למכור בעתיד פריט לא פיננסי במחיר קבוע. הפנייה מתארת שתי תבניות של עובדות שבהן ישות מטפלת בחוזים כאלה כנגזרים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד אך בכל זאת מסלקת את החוזים על ידי מסירה או קבלה של פריט הבסיס הלא פיננסי.

קיימת חובה ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחוזים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי, שניתנים לסילוק נטו במזומן או באמצעות מכשיר פיננסי אחר, או על ידי החלפת מכשירים פיננסיים, כאילו היו חוזים אלה מכשירים פיננסיים, בחריג אחד. חריג זה חל על חוזים אשר ההתקשרות בהם הייתה לשם קבלה או מסירה של פריט לא פיננסי בהתאם לדרישות הרכישה, המכירה או השימוש החזויים של הישות והם ממשיכים להיות מוחזקים למטרות אלה (חריג מתחולה לגבי שימוש עצמי בסעיף 2.4 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9).

בתבניות של העובדות המתוארות בפנייה, הישות הגיעה למסקנה שהחוזים הם בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מאחר שהם אינם מקיימים את החריג מתחולה לגבי שימוש עצמי. כתוצאה מכך, הישות מטפלת בחוזים כנגזרים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. הישות אינה מיעדת את החוזים כחלק מיחס גידור לצרכי חשבונאות.

במועד הסילוק, הישות מסלקת פיזית את החוזים על ידי מסירה או קבלה של הפריט הלא פיננסי. בטיפול החשבונאי בסילוק זה, הפנייה מסבירה שהישות רושמת את המזומן ששולם (במקרה של חוזה רכישה) או את המזומן שהתקבל (במקרה של חוזה מכירה) וגורעת את הנגזר.

בנוסף, הישות:

- (א) מכירה במלאי בגין הפריט הלא פיננסי בסכום המזומן ששולם והשווי ההוגן של הנגזר במועד הסילוק (במקרה של חוזה רכישה); או
- (ב) מכירה בהכנסות בגין המכירה של הפריט הלא פיננסי בסכום של המזומן שהתקבל והשווי ההוגן של הנגזר במועד הסילוק (במקרה של חוזה מכירה). הפנייה מניחה שלישות יש מדיניות חשבונאית של הכרה בהכנסות על בסיס ברוטו עבור חוזים כאלה.

הוועדה (IFRIC) נשאלה אם בטיפול החשבונאי בסילוק הפיזי של חוזים אלה, לישות מותר או שהישות נדרשת לבצע פקודת יומן נוספת אשר:

- (א) תבטל את הרווח או הפסד שנצבר ואשר הוכר קודם לכן ברווח או הפסד בגין הנגזר (למרות שהשווי ההוגן של הנגזר לא השתנה); וכן
- (ב) תכיר בתיאום מקביל להכנסות (במקרה של חוזה מכירה) או למלאי (במקרה של חוזה רכישה).

הוועדה (IFRIC) העירה שבתבניות של העובדות המתוארות בפנייה, החוזים מסולקים על ידי קבלה (או מסירה) של פריט לא פיננסי בתמורה למזומן ולסילוק של נכס בגין הנגזר או של התחייבות בגין הנגזר. הוועדה (IFRIC) גם העירה שהטיפול החשבונאי בחוזים שאינם מקיימים את החריג מתחולה לגבי שימוש עצמי בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (ומטופלים כנגזר) שונה מהטיפול החשבונאי בחוזים המקיימים את החריג (ואינם מטופלים כנגזר). באופן דומה, הטיפול החשבונאי בחוזים המיועדים

ביחס גידור לצורכי חשבונאות שונה מהטיפול החשבונאי בחוזים שאינם מיועדים ביחסים כאלה. הבדלים אלה בטיפול החשבונאי משקפים הבדלים בדרישות המתאימות. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 אינו מתיר לישות או דורש מישות לבחון מחדש או לשנות את הטיפול החשבונאי שלה לחוזה נגזר מאחר שחוזה זה מסולק בסופו של דבר פיזית.

פקודת היומן הנוספת המתוארת בפנייה תסתור (negate) באופן אפקטיבי את הדרישה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לטפל בחוזה כנגזר מאחר שהיא תבטל את הרווח או ההפסד שנצבר משינויי שווי הוגן של הנגזר ללא כל בסיס לעשות כן. התוצאה של פקודת היומן הנוספת תהיה גם הכרה בהכנסות או בהוצאות על נגזר שאינן קיימות.

כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שתקן דיווח כספי בינלאומי 9 אינו מתיר לישות או דורש מישות לבצע את פקודת היומן הנוספת המתוארת בפנייה. אולם, הוועדה (IFRIC) העירה שישות נדרשת להציג רווחים או הפסדים בגין הנגזר ולתת גילוי למידע לגבי סכומים אלה, ביישום תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים, כמו תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגה של דוחות כספיים* ותקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*. בקביעה אילו סעיפים להציג ברווח או הפסד, הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כולל אלה המתייחסות לקיבוץ (aggregation)) חלות. תקן חשבונאות בינלאומי 1 אינו קובע דרישות להצגת סכומים המתייחסים למדידה מחדש של נגזרים. אולם, סעיף 20(א)(i) לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 קובע דרישות גילוי לרווחים נטו או להפסדים נטו בגין נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות שקיימת חובה למדוד אותם בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. למטרות אלה, בתבניות של העובדות המתוארות בפנייה, אין רווח או הפסד בגין הנגזר הנגרמים כתוצאה מסילוק.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים לישות להגיע למסקנה אם מותר לה או שהיא נדרשת לבצע פקודת יומן נוספת כמתואר בפנייה. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ifrs-9-physical--settlement-of-contracts-to-buy-or-sell-a-non-financial-item-mar-19.pdf>