

IFRIC's Agenda Decision

עלויות הכשרה לקיום חוזה

(תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות)

מרס 2020

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי עלויות הכשרה שהתהוו לקיום חוזה עם לקוח. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח שהוא בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 15. החוזה הוא להספקת שירותים במיקור חוץ.
- ב. על מנת שתוכל לספק את השירותים ללקוח, לישות מתהוות עלויות להכשיר את עובדיה על מנת שיבינו את הציוד של הלקוח והתהליכים שלו. עלויות ההכשרה הן כמתואר בסעיף 15 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים – שליטת הישות על ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות הנובעות מההכשרה אינה מספקת על מנת לקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, מאחר שעובדים יכולים לעזוב את עבודתם בישות. ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הישות אינה מזהה את פעילויות ההכשרה כמחויבות ביצוע.
- ג. החוזה מתיר לישות לחייב את הלקוח בגין עלויות ההכשרה של (i) עובדי הישות בתחילת החוזה, וכן (ii) עובדים חדשים שהישות שוכרת כתוצאה מהתרחבות כלשהי של פעילויות הלקוח.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) אם הישות מכירה בעלויות ההכשרה כנכס או כהוצאה בעת התהוותה.

איזה תקן דיווח כספי בינלאומי חל על עלויות הכשרה?

סעיף 95 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 דורש מישות להכיר נכס מהעלויות שהתהוו לקיום חוזה עם לקוח אם העלויות אינן בתחולתו של תקן אחר ורק אם עלויות אלה מקיימות את כל שלושת התנאים המוגדרים בסעיף 95. כתוצאה מכך, לפני בחינת הקריטריונים בסעיף 95, הישות שוקלת תחילה אם עלויות ההכשרה שהתהוו לקיום החוזה הם בתחולתו של תקן אחר.

סעיפים 2-7 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 מתארים את התחולה של אותו תקן – סעיף 5 כולל מפורשות יציאה בגין הכשרה בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 38, תוך קביעה כי תקן חשבונאות בינלאומי 38 "חל, בין היתר, על יציאה בגין פעילויות של פרסום, הכשרה, הזנק (start up) ומחקר ופיתוח." בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 38 לטיפול החשבונאי בעלויות הכשרה שהתהוו לקיום החוזה עם הלקוח.

יישום תקן חשבונאות בינלאומי 38

סעיף 69(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 38 כולל יציאה בגין פעילויות הכשרה כדוגמה ליציאה המתהווה "על מנת לספק הטבות כלכליות עתידיות לישות, אך לא נרכש או נוצר כל נכס בלתי מוחשי או נכס אחר, אשר ניתן להכיר בו". כתוצאה מכך, סעיף 69 קובע שיציאה כזו בגין פעילויות הכשרה מוכרת כהוצאה בעת התהוותה. סעיף 15 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 מסביר ש"בדרך כלל, שליטת הישות על ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות לנבוע מצוות עובדים מיומן ומהכשרתם, אינה מספקת על מנת שפריטים אלה יקיימו את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי."

בנוסף, במתן הסבר לדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לגבי עלויות לקיום חוזה, סעיף 307 לבסיס למסקנות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע "אם התקנים האחרים מונעים את ההכרה בנכס כלשהו הנובע מעלות מסוימת, לא ניתן להכיר בנכס לאחר מכן בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15."

בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הישות מכירה בעלויות הכשרה לקיום חוזה עם לקוח כהוצאה בעת התהוותה. הוועדה (IFRIC) ציינה שהיכולת של הישות לחייב את הלקוח בעלויות ההכשרה אינה משפיעה על מסקנה זו.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 ובתקן חשבונאות בינלאומי 38 מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע את הטיפול החשבונאי שלה בעלויות הכשרה שהתהוו בקיום חוזה עם לקוח. 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/project/training-costs-to-fulfil-a-contract/ifrs15-training-costs-to-fulfil-a-contract-mar-20.pdf>