**תיאוריה חשבונאית - שיעור 4**

**פרק 4 – שארית המסגרת המושגית**

**4.1 עסק חי**

**הנחת יסוד**

עסק הוא לא עסק חי אם  **:**

1. **ההנהלה החליטה לפרק או להפסיק את הפעילות –** אם ההנהלה לא החליטה לפרק או להפסיק לא נכנסנו בתנאי הזה

או

1. **אין חלופה מציאותית אחרת –** לחברה הלוואות לבנקים , הבנקים לא מוכנים לתת הלוואות נוספות , אין משקיע שמוכן להשקיע בעסק ולא נותר חלופה אחרת מציאותית פרט לפירוק העסק.

**לדוגמא :** ההנהלה התכנסה לצורך החלטה מה לעשות עם החברה וההנהלה מחליטה שיש חלופה מציאותית אחרת וקיים סיכוי סביר לחלופה מציאותית אחרת – העסק עדיין נחשב עסק חי אבל על החברה חלה אחריות לתת ביטוי וביאור בדוכ"ס למצבה הכלכלי ולבעיות הפיננסיות שקיימות בחברה.

**העקרונות הללו נמצאים ב-IAS1 בסעיף 25 מאמצת את הנחת יסוד העסק החי.**

אם החברה אינה עסק חי בפרקטיקה ממשיכים כרגיל אך ייתכן כי נבצע הפרשה לירידת ערך בגלל סב"ה שלה .

**הערה:** אם קורה משהו לאחר תאריך המאזן נניח שהחברה מכינה דוכ"ס לתאריך 31/12/13 ולפני אישור הדוכ"ס (בתקופה בין תאריך הדו"ח לאישור) ועולה משהו חדש נשאלים אם זה אירוע שמחייב התאמה וצריך תיקון רטרו או שזה משהו שקרה לאחר תאריך המאזן ולא מלמד על משהו שקרה במהלך תקופת הדיווח – לא נתקן . אך אם ההנהלה החליטה לפרק לאחר תאריך המאזן נתקן את הדו"חות ל-31/12/13 כי העסק אינו עסק חי גם אם השריפה או רעידת האדמה למשל קרו לאחר תאריך המאזן

משמע- היות ולא אומרים מה לעשות נכין דו"חות ל-31/12/13 לפי כללי חשבונאות מקובלים. אך עושים הפרשה לירידת ערך נכסים מתוך הנחה שאם היינו מוכרים ביום המאזן מה היינו מקבלים.

IAS10 – מפרט את הטיפול החשבונאי.

סב"ה – מקסימום בין שווי שימוש לשווי מימוש הנחה שהחברה תעשה מה שטוב לה בהתאם למה שגבוה יותר שווי שימוש או שווי מימוש ובמידת הצורך תבצע הפרשה לירידת ערך.

**4.2 נכס**

**IAS1 אומר כי הצגת הנכסים צריכה להיות נאותה.**

הגדרת נכס נמצאת בסעיף 4(4)(א) של המסגרת המושגית: **"נכס הוא משאב הנשלט ע"י הישות כתוצאה מאירועי העבר אשר ממנו חזויות לישות הטבות כלכליות בעתיד"**

**משאב** – לא מוגדר במסגרת המושגית וכן ע"ע פרשנות היות והוא לא מוגדר יפרשו אותו לפי ההגדרה שלו ביום יום [מושג= RESOURCE- מקור כלכלי]

כדי שהמקור הכלכלי יוגדר כנכס לישות צריכות לזרום ממנו הטבות כלכליות . ז"א מה שבעצם אנחנו אומרים זה שלישות יש מקור כלכלי שנמדד במאזן במספר מסויים .

**נשלט-** התפישה היא שלא בהכרח בעלות משפטית. נשלט הכוונה היא שאני יכול לנהל את הנכס ואני אחראי עליו ולאו דווקא בעלות או יכולת למכור אותו – הכוונה היא שאני אקבל את ההטבות הכלכליות מהנכס.

**מאירועי העבר-** דרישה חזקה שיהיה אירוע או עסקה לפני תאריך המאזן שיצר מצב כזה שבתאריך המאזן ישנו מקור כלכלי בשליטתך .

**חזויות-** בכוונה השתמשו במילה חזוי ולא צפוי – הכוונה שמדובר על מושג סובייקטיבי של החברה שקובע כי החברה צופה הטבות כלכליות מהנכס בעתיד לא חייב באחוזים מסוימים אבסולוטית אלא מספיק שהחברה בחרה להשקיע בנכס שהיא צופה כתוצאה מכך שיזרמו לישות הטבות כלכליות, גם אם מדובר בסיכוי נמוך מאד כמו למשל אסדות קידוח נפט שבהם יכול להיות שימצאו נפט ויכול להיות שלא מספיק שהישות חוזה שיופקו לה מכך הטבות כלכליות .

חשבונאים עשו הפרדה בין הגדרת נכס להכרה בו כדי שמשאב ייחשב כנכס חייבת להתקיים הגדרת נכס אבל זה לא מחייב שהנכס יוכר במאזן

**הטבות כלכליות**- מזומן שאקבל או הגדלת המזומנים בצורה עקיפה, למשל: אם חברה מקימה גדר או חומה סביב המפעל שלה אז ההטבה הכלכלית שתזרום מכך היא הגנה מפני גניבות והגנה על שטח החברה וכן מעלה את ערך נכסי החברה. או שבלעדי הנכס לא אוכל לבצע פעילות ולקבל מזומנים כמו למשל שהחברה חייבת להקים ארובה כדי לשמור על איכות הסביבה – הארובה אמנם לא מזרימה מזומנים לחברה אבל בלי הארובה היו סוגרים לי את המפעל ובעצם הדבר היה פוגע ביכולתי להרוויח מזומנים

**דוגמא ליישום תפיסת הגדרת נכס-**

"שטראוס" משלמת ביום 21/12/14 סך של מיליון ₪ כמקדמה עבור הכנת סרט פרסום

🡨 אם שילמנו מיליון ₪ נוצר מצב שאנו צריכים לקבל שירות מבלי שאשלם שוב מיליון לכן כשאקבל שירות זה לא משנה אם ארשום נכס או לא עצם העובדה שהיה אירוע מגיע לשטראוס לקבל שירות ולכן זה אומר שיש חוזה שמטרתו להפיק הטבה כלכלית שהיא – שלא אשלם שוב עבור אותו שירות .

IFRIC18 עושה שימוש בהגדרת נכס במסגרת המושגית וקובע שהנכס לא צריך להיות נשלט באופן אבסולוטי אלא שאני מפיק ממנו הטבה כלכלית ולא מישהו אחר.

בתקנים החדשים שיוצאים משתדלים ליישם את המסגרת המושגית

**ב-IAS19 עוסק בהטבות לעובדים –** התקן עוסק במכלול הפעילויות שנכללות באינטרקציה שבין החברה לעובדים – כשהחברה מפקידה כספים עבור פנסיה לעובדים יש לה מה שנקרא בשפת התקן- PLAN ACEEDS – נכסי התוכנית - אם לחברה יש תוכנית שנקראת **תכנית הטבה מוגדרת -** זוהי תוכנית בה החברה לוקחת סיכון שאם לא יהיה מספיק כסף בקרן הפנסיה היא תוסיף / תשלים כספים בעצמה . זה מצב שהיא מפקידה כסף ויש לה מחויבות כלפי העובד למשל 2% לשנה ממשכורתו השנתית של העובד ואם הקרן שאליה היא הפקידה השקיעה במניות והפסידה את הכסף היא חייבת להשלים לסכום הנאות. זוהי תכנית שבד"כ החברה לא יכולה למשוך את הכספים בעצמה אלא רק העובדים. במקרים בהם בקרן הפנסיה יש סכום הגבוה מהסכום שבו החברה מחוייבת לעובדים למשל החברה מחוייבת לעובדים ב-8,000 ויש לה בקרן הפנסיה 10,000 לכאורה לחברה יש נכס של 2,000 אבל כיוון שלחברה אין אפשרות ליהנות מהסכום הזה כי היא לא יכולה למשוך אותו אז בעיקרון זהו לא נכס מתי זהו נכס ? זהו נכס כאשר החברה תוכל להפריש בשנה הבאה פחות כסף לקרן כיוון שהיא תקזז את התשלום העודף לקרן שנותר ובמקום להפריש 3,000 נניח היא תצטרך להפריש רק 1,000 . אסור לחברה להכיר בנכס בסכום שעולה על הערך הנוכחי של ההטבות הכלכליות מתי מותר לה להכיר בסכום הגבוהה מהערך הנוכחי של ההטבות הכלכליות – כאשר היא יכולה להפריש לעובדים סכום נמוך יותר בשנה הבאה כי יש לה עודף בקרן הפנסיה.

**דוגמא:** מיזוגים – חברה א רוכשת 80% מחברה ב' לחברה ב' ישנו חוזה חכירה שבו היא החוכרת. בחוזה החכירה היא שכרה בניין משרדים ל-10 שנים בחכירה תפעולית , הסכם השכירות נחתם לפני 4 שנים והיא משלמת על חוזה השכירות 100,000 ₪ בשנה כאשר עלות השכירות המקובלת כיום בשוק למבנה דומה היא 150,000 ₪. ז"א כאשר א' קנתה את ב' היא בעצם קנתה בין היתר חוזה שכירות בתנאים עדיפים ומכירים בחוזה כנכס לצורך חישוב ההפרש המקורי.

**4.3 – התחייבות**

**IAS1 אומר כי הצגת הנכסים צריכה להיות נאותה.**

הגדרת התחייבות נמצאת בסעיף 4(4)(ב) של המסגרת המושגית: **"התחייבות היא מחויבות בהווה של הישות הנובעת מאירועי העבר אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי של משאבים המגלמים טבות כלכליות "**

**התחייבות – LIABILITY-** מוצגות בצד שמאל של המאזן

**מחויבות –OBLIGATION-** הישות / החברה תצטרך להתנהג בעתיד מול ישות אחרת בעתיד . האלמנט הראשון כאן הוא הבחנה מול מחויבות להתחייבות :

התחייבות – עצם המחויבות , משקלה , הסכום שלה המדידה שלה .

מחויבות – חייבת להיות כלפי חיצוניים אין דבר כזה מחויבות שלי כלפי עצמי מחויבות מסמלת את ההתנהגות שלי כלפי אחרים . והיא חייבת לנבוע מאירועי העברה

**הנובעת מאירועי העבר -** קרה משהו לפני תאריך המאזן שמחייב אותי לנהוג כלפי מישהו חיצוני בצורה מסויימת .

**לדוגמא :** בחברת א.ב יהושוע יש הסדר כחלק מההטבות לעובדים , כמו ביטוח תאונות אישיות שאומר כי עובד שנפצע מקבל מהחברה 10,000 ₪ . השאלה היא האם יש חובה ליצור הפרשה לעובד שהצטרף לעבוד בחברה .

אפשר להסתכל על המקרה בשתי צורות :

או שאירועי העבר זה למעשה הצטרפותו של העובד לחברה – בראיה הזו לכאורה על החברה ליצור הפרשה בעת הצטרפותו של העובד לחברה לפי הערכות וסטטיסטיקת העובדים הנפגעים .

או שאירועי העבר זוהי למעשה הפציעה שצריכה לקרות לצורך יצירת ההתחייבות- ואז יש ליצור התחייבות רק במועד הפציעה?

אז מה בעצם קובע באיזה מועד או האם נוצרה ההתחייבות ?

IAS 19 קובע כי אם מדובר בסכום חד פעמי ולא בסכום המצטבר או גדל משנה לשנה אין ליצור התחייבות. אם מדובר בסכום הגדל משנה לשנה או שנוצרת זכות נוספת יש להכיר מידית אבל בסכום שהוא קבוע ואינו יוצר זכות נוספת אין להכיר בהתחייבות אלא בעת הפגיעה ח"ו .

אז מה ההבדל בין המקרים הבאים:

* החברה מחוייבת לשלם 10,000 עבור כל עובד שנפצע.
* העובד עובד בחברה ובכל שנה מצטברים לו 10,000 ₪ בגין הטבה לעובד .

ההבדל בין המקרים הוא שאם יש סכום שנצבר עבור העובד יש להכיר הפרשה בכל שנה לעומת זאת בסכום שאינו נצבר אין צורך להפריש בכל שנה.

**חזוי לגרום לתזרים שלילי –** בחודש 11/13 נקבע בחוק כי חברה המזהמת את הסביבה חייבת לבנות ארובה .

עולה דיון בהכנת הדוכ"ס של החברה ליום 31/12/13 כיצד יש להכיר בהוצאה של 10 מיליון ₪ בגין בניית הארובה . האם יש ליצור הפרשה ? האם יש להכיר בהתחייבות ? התשובה היא שאם יש לי מחויבות להכיר ב-10 מיליון ₪ כנכס בעת הרכישה אז לא מדובר פה בהקרבה כלכלית ז"א לא צפוי תזרים שלילי כתוצאה מבניית הארובה ולכן למרות שעל החברה חלה מחוייבות להקים ארובה ובתזרים המזומנים היא חייבת להכיר בהוצאה של 10 מיליון היא לא יוצרת הפרשה כיוון שלא חזוי תזרים שלילי כתוצאה מבניית הארובה.

עובד שעבד בחברה ומגיע לו לקבל כסף עבור החודש שעבד – יש להכיר בהתחייבות כיוון שההגדרה של התחייבות מתקיימת.

אם המחויבות שנובעת מהמשך הפעילות בעתיד של החברה לא רואים בזה הפרשה אלא מכירים בהוצאה בהתאם לפעילות.

המחויבות יכולה לנבוע מ:

1. **מחויבות עפ"י חוזה –** קניתי סחורה מספק בהקפה – עפ"י החוזה בין החברה לספק נוצרה לחברה מחויבות שתעלה לחברה כסף בעתיד
2. **מחויבות עפ"י חוק** – אם החוק קובע כי אני חייב לשלם מ"ה על הכנסתי החייבת בשנה מסוימת יש לי מחויבות לשלם מס בגין אירועי העבר .
3. **מחוייבות משתמעת –** אני יוצר נוהג מסוים או שאני גורם למשהו להיראות כמחויבות גם אם הנוהג לא מעוגן בחוזה ולא בחוק אבל החברה גרמה לזה להיראות כמחויבות שלה על החברה ליצור מחויבות בגין זה למשל חברה שמשלמת לעובדים משכורת 13 למרות שזה לא מעוגן בחוזה עם העובדים אבל כיוון שכל שנה החברה משלמת משכורת 13 זו הפכה למחויבות משתמעת. ז"א לחברה אין חלופה מציאותית אחרת אלא לבצע את המחויבות המשתמעת .