**תיאוריה חשבונאית – שיעור 11**

**המשך נספח ל-IAS18**

סעיף 18 – הכנסות מזיכיון:

לפני שמבינים את הנושא של זיכיון חשוב להבין את תהליך החשיבה באופן כללי :

**אם קיבלנו מזומן –** הנכסים גדלו . ואם לחברה אין במקביל התחייבות אז ההון העצמי גדל . אם יש לי מחויבות להתנהג בצורה מסוימת זה עדיין לא אומר שיש התחייבות מבחינה חשבונאית.

אם קיימת מחויבות נבדוק:

**אם יש לי מחויבות של תוביל להקרבה כלכלית –** אז לא מכירים בהפרשה .

**אם יש מחויבות שתוביל להקרבה כלכלית וניתן לאמוד אותה באופן מהימן –** אז נכיר בהפרשה.

כעת ניישם את החשיבה הזאת גם במקרה הזה- נניח שלחברת ארקפה יש זכיין (זיכיון) ולארקפה יש מחויבות לאספקת ציוד לזכיין – אם יש לה הקרבה כלכלית אז ארקפה תצטרך להכיר בהפרשה. למשל: במצב שארקפה מספקת ציוד בחינם לזכיין או במחיר נמוך משווי השוק , אבל אם ארקפה קונה את הציוד בשוק ומוכרת אותו לזכיין באותו מחיר (קונה ומוכרת)- אז אין לה הקרבה כלכלית ולכן במקרה הזה היא לא תכיר בהפרשה :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| אם לדוגמא: | עלות הציוד | 100,000 |
|  | רווח סביר (30%) | 30,000 |
|  |  | 130,000 |

בהתאם לסעיף 13 ב-IAS18 נכיר במחויבות לאספקת ציוד בגובה 130,000 .

ארקפה קנתה ציוד ב-100,000 ₪ ומכרה לזכיין ב-130,000 לפי רווח מקובל בשוק.

בעצם יוצרים מחויבות לפי שוו"ה- לפי מחיר מקובל בשוק. אם למשל החברה (ארקפה) מספקת שרותי הדרכה לזכיין היא תספק שרותי הדרכה אז גם בגין שרותי הדרכה מכירים במחויבות לשירותי הדרכה לפי שוו"ה.

כלומר, אם יש לי הכנסה ואין לי הקרבה כלכלית אז נכיר הכל כהכנסה אבל אם יש לי הקרבה כלכלית, אם יש לי מחויבות מסוימת נכיר בהתחייבות בהפרשה והפרשות כאלה נרשום לפי שוו"ה, מחיר מקובל בשוק.

**שאלה לדוגמא העוסקת ביישום של אותה צורת חשיבה :**

נניח שחברת סרטים אמריקאית MGM קיבלה מ-Hot בישראל 300,000$ עבור הזכות להקרנת הסרט במשך 10 שנים, כלומר הוט יכולה להקרין את הסרט במשך 10 שנים כמה פעמים שהיא רוצה.

השאלה העולה היא : איך חברת MGM תכיר בהכנסה בסך 300,000$.

האם מכירים בהכנסה באופן מידי או שמכירים בהכנסה במשך התקופה? השאלה שנשאלה היא האם הזכות ניתנה רק להוט והוט לא יכולה להעביר את הזכות לאף חברה אחרת אז יש פה הקרבה כלכלית.

אם MGM לא יכולה להשכיר את הסרט לחברה נוספת , כלומר, היא מחויבת להעביר את הזכות רק להוט ולא לחברות אחרות אז יש פה הקרבה כלכלית אבל אם בחוזה אין ל-MGM הגבלה, היא יכולה להעביר את הזכות לעוד חברות אז אין לה הקרבה כלכלית.

**דוגמא נוספת:**

אם למשל: חברה פיתחה תוכנה והיא מוכרת זכות בתוכנה לחברה אחרת , אם היא מוכרת רק לחברה אחת ואסור לה למכור לחברות נוספות את אותה תוכנה אז יש לה הקרבה כלכלית (לחברה שפיתחה את התוכנה) ואם אין לה מחויבות, מגבלות אלא היא יכולה למכור את התוכנה לעוד חברות – אז ניתן להכיר בהכנסה מידית.

אם יש מגבלה – מכירים בהכנסה מיידית ואז נכיר בהכנסה במהלך התקופה.

**IAS-37 - הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים**

נתחיל ע"י דוגמא משאלת מועצה אחרונה 15/09/14 – הוסיפו שאלה פתוחה ב-IAS37 שאלה 6.

מדובר בשאלה אחת בעלת מספר סעיפים :

1. חברה שעוסקת בחיפוש מחצבים שמבצעת פרויקטים לחיפוש מחצבים- החברה מעריכה שהפרויקט יארך 10 שנים ויש לה מחויבות לשקם את הקרקע בסוף הפרויקט .

ב-31/12/11 חשבו שהפרויקט יהיה 10 שנים ושיקום הקרקע יעלה 12,000 ₪ וכעבור תקופה שינו את ההערכות – צופים שהפרויקט יהיה במשך 12 שנים ועלות השיקום תהיה 14,000₪.

השאלה הנשאלת היא : כיצד ייראה הטיפול בהפרשה ?

השאלה שלא ברורה בסעיף הזה היא האם החברה הקימה מתקן – שאז היא צריכה להכיר בנכס או שמדובר בעבודות ניקיון , אם מדובר בהוצאות ניקיון בגין לכלוך – ולא הוקם מתקן אז אין הכרה בנכס אלא בהוצאה .

תשובה לטיפול בהפרשה הינו כדלקמן:

הסבר 1

לפי IAS37 ההפרשה תהיה 1.06 – ריבית באותו מועד .

אם הקימו מתקן אז רושמים:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עלות נכס | 5,584 |
| ז' הפרשה |

מדובר במחויבות לשיקום שקיימת בהווה , היה אירוע שיצר מחויבות והמחויבות הזאת תוביל להקרבה כלכלית כי בעתיד כשנפרק את הקרקע , נשקם אותה אז תהיה לי הקרבה כלכלית.

אם לא הקמנו מתקן נרשום:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות ניקיון | 5,584 |
| ז' הפרשה |

הסבר 2

לפי IAS37 – גידול בהתחייבות בחלוף הזמן צריך לזרום להוצאות הזמן . כלומר, זוהי התחייבות שגדלה בעקבות חלוף הזמן . התקדמות בתקופה – הגידול יזרום להוצאות מימון.

במקרה הזה נרשום -

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *31/12/11 (הסבר 1)* | *(5,584)* |  |
| *גידול בגין חלוף*  *הזמן 6%* | *(335)* |  |
|  |  | * *התחייבות שהיינו מציגים בסוף*   *שנה אם לא היה שינוי בריבית*  *ולא היה שינוי בסכום ההפרשה*  *עצמו, סכום ההתחייבות בסוף,*  *עלות השיקום* |
|  | *(1,039)* | * *נזקף להוצאות ניקוי לכלוך*   *או לעלות המתקן אם יש נכס* |
| *אם הריבית לא*  *היתה משתנה :* | *(6,958)* |  |
| *גידול בגין השינוי בריבית* | *(838)* |  |
| *31/12/12* | *(7,796)* |  |

*כל ההפרש בין 5,919 ל-7,796 נובע מהשינוי בריבית בסכום ההתחייבות עצמה שאנו משערים שנשלם בסוף . אם לא היה שינוי בריבית – היינו מקבלים :*

1. 100 עובדים של החברה שעבדו בה בתקופות שונות הגישו בשנת 2012 (כל אחד בנפרד) תביעה בשל חשיפה לחומרים מסוכנים עקב עבודתם באתרים השונים בהם פעלה החברה בסכום ממוצע של 100,000 ₪ לתביעה , התביעות טרם התבררו בבית המשפט , אולם החברה בהתבסס על חוו"ד יועציה המשפטיים , אומדת את ההסתברויות בהקשר לכ"א מהתביעות כלהלן:

|  |  |
| --- | --- |
| הסתברות | סכום זכיה ממוצע לתביעה |
| 40% | 0 |
| 35% | 20,000 |
| 25% | 80,000 |

הסבר פיתרון

IAS37 קובע שאם יש הרבה תביעות כנגד החברה , תביעות בלתי תלויות – אז מכירים בהפרשה בגין התביעות, התקן דורש להכיר לפי הסתברות, לפי תוחלת .

בשאלה לא כתוב מתי זה היה ולכן – מניחים שזה היה ב-2012 .

ב-31/12/11 עדיין אין הכרה בהפרשה .

|  |  |
| --- | --- |
| 31/12/11 | 0 |
|  | (2,700,000) |
|  | (2,700,000) |

*עפ"י הסעיף הזה הטיפול הוא , שאם יש לי מחויבות בגין הרבה תביעות דומות מכירים בהפרשה לפי התוחלת.*

1. אחד מספקי החברה תבע את החברה בגין נזק שנגרם לו . בעבר החברה רשמה הפרשה בסך 200,000 ₪ (לא אמרו מתי זה נרשם) במהלך שנת 2012 ביהמ"ש פסק לטובת הספק סכום של 1,500,000 ₪ כלומר , זה כבר עובדתית זאת כבר אפילו לא הפרשה תלויה .

הסבר הטיפול :

|  |  |
| --- | --- |
| 31/12/11 | (200,000) |
| בזה נכיר כהוצאה | (1,300,000) |
|  | (1,500,000) |

המשך- יועצי החברה החליטו לערער על החלטת ביהמ"ש לערכאה גבוהה יותר והם צופים שיש סיכוי של יותר מ-50% שהחברה תזכה בערעור

🡨 הסבר – מדובר פה בנכס תלוי . התקינה אומרת שניתן להכיר בנכס תלוי בסיכוי מאוד גבוה , סיכוי וודאי – למשל אם הסבירות היא מעל 95% התקן מדבר על הכרה בנכס תלוי רק במצב של וודאות.

ולכן הטיפול של כל המקרה הזה: זה הכרה של 1,300 הוצאות בשנת 2012 ובעצם כך הכרנו בהגדלת ההפרשה ולאחר מכן בגין הערעור, לא ניתן להכיר בנכס תלוי .

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ח' הוצאות בגין תביעה  ז' הפרשה | 1,300,000 | * לאחר פסק הדין מדובר כבר בהוצאה שמוכרת למ"ה |

בנוסף , התקן אומר שאם הסבירות היא מתחת ל-50% , בנכס תלי אז אסור גם לתת גילוי על נכס תלוי , אבל אם הסבירות היא מעל 50% אז ניתן לתת גילוי .

1. אחד הלקוחות לשעבר של החברה תבע את החברה. עקב כך החברה רשמה הפרשה בסך 400,000 ₪ . בשנת 2012 החברה הגיעה לפשרה עם הלקוח לפיה ישולם לו סכום ח"פ של 250,000 ₪ תמורת סילוק התביעה , הסכום שולם ב-2013.

הסבר/ פתרון:

צריך לזכור שברגע שיש הסכם עם הלקוח יש פשרה עם הלקוח אז זה כבר לא הפרשה. הפרשה קיימת כאשר יש אי- וודאות , ברגע שיש הסכם עם הלקוח כבר אין אי וודאות , זה וודאי ולכן כבר אין הפרשה.

הטיפול הוא –

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12/11 | (400,000) |  |
| הכנסות אחרות | 150,000 |  |
| 12/12 | (250,000) | * ברגע שעשינו הסכם עם הלקוח זה כבר לא הפרשה אלא זה יוצג כזכאים – כחוב כלפי הלקוח , לא הפרשה כי התשלום כבר וודאי. |

1. **הערה-** ברגע שמחויבות נוצרה כבר, רק הסכום שלה לא ברור, וזה קרה לפני תאריך המאזן. ואת הסכום אנו יודעים רק אחרי תאריך המאזן מדובר באירוע מחייב התאמה לפי IAS10 וצריך לקחת את המצב הזה בחשבון כשעושים הפרשה .

במקרה הזה מדובר במחויבות שהיתה קיימת ליום המאזן ורק לאחר תאריך המאזן ידעו את סכום ההפרשה.

המקרה: ב-2012 היתה דליפה של חומרים שיצרה נזק סביבתי רב באיזור המפעל . הנזק או האירוע היה לקראת סוף השנה ועד לסוף 2012 ניתן לאמוד את עלות השיקום . בתחילת 2013 שכרו מהנדס שיאמוד את עלות השיקום , ובחודש פבואר 2013 (טרם פרסום הדוכ"ס לשנת 2012) החברה העריכה את עלויות השיקום שיתבצעו בשנת 2013 בסך של 1,000. בנוסף, לחברה פוליסת ביטוח שתפצה אותה בגין נזק שכזה בגובה 800 ₪ החברה מעריכה שוודאי למעשה שהיא תקבל את מלוא הסכום המובטח .

IAS37 אומר במצב הזה שניתן להכיר בנכס בגין סכום הפיצוי שוודאי שהחברה תקבל,

החברה תרשום

|  |  |
| --- | --- |
| ח' נכס מחברת ביטוח  ז' הוצאות שיקום 🡪 קיטון הוצאה | 800 |

בנוסף יש את הסוגיה הבאה – אם שילמתי לצד שניזוק סכום מסוים והגשתי את הסכום לחברת הביטוח ודרשתי את התשלום – ברגע שיש הסכם הצד שנפגע זה כבר אירוע וודאי ולכן פה כבר מכירים בהוצאה מול זכאים ולא בהפרשה כי זה כבר וודאי ואז ברגע שהגשתי את זה לחברת ביטוח – משפטית הביטוח חייב לי כבר אז מותר להכיר בזה כנכס .

אבל אם הסכום לא וודאי ועוד אין לי הסכם עם העובד ולא בטוח עדיין איזה סכום נקבל מחברת הביטוח- במקרה הזה לא ניתן להכיר בנכס מחברת הביטוח כי אין פה וודאויות .

1. החברה תבעה את אחד הלקוחות שלה בסכום של 500 בגין אי תשלום בגין סחורה . בהתבסס על חוו"ד משפטית החברה מעריכה שסיכויי התביעה לזכות במשפט הם גבוהים מאד (יותר מ-75%) .

פיתרון

במצב הזה מכירים בנכס מכיוון שמכרו פה סחורה ללקוח- היה אירוע בעבר ולכן ניתן להכיר פה בנכס – הלקוח חייב כסף לחברה כי הוא לא שילם.

1. מדובר בדוגמא לחוזה מכביד – מדובר בחוזה מכביד – מדובר בחוזה שבכל מקרה אני מפסיד .

אם אני ממשיך לעמוד בחוזה עדיין יש לי הפסד כי אני משכיר ציוד אך סגרתי את המפעל ולכן אני משלם על שכירות ציוד שאני לא משתמש בו . משלמים שכירות 500,000 ₪ ולא משתמשים בציוד אז משכירים אותו . למישהו אחר ב-400,000 ולכן מפסידים כל שנה 100,000 ₪ .

בכל שנה אני מפסיד 100,000

אפשרות שניה – שנמשיך בחוזה עוד שנתיים , כלומר, נמשיך עם החוזה רק למשך שנתיים ואז נפסיק את החוזה ונשלם קנס של 200,000 ₪

367- הפסד נמוך יותר

במקרה הזה נכיר בהפרשה לפי סכום ההפסד הנמוך יותר מבין 2 הסכומים.