**תיאוריה חשבונאית – שיעור 12**

**IAS37 הפרשות התחייבויות תלויות ונכסים תלויים**

כמבוא נסביר את המושגים הבסיסיים :

**התחייבויות –** ספקים למשל – סכום שהוא וודאי והעיתוי הוא וודאי .

**הפרשה המוצגת בהתחייבויות- (provision)** תת קבוצה של קבוצת ההתחייבויות שבהן מכירים במאזן (לא מדובר על הפרשה לירידת ערך המוצגת בנכסים). מוצגת כשהסכום לא וודאי או כשהעיתוי לא ברור .

**הפרשה לירידת ערך – (allowance)** מוצגת כקיזוז מהנכס לא מדובר עליה כאן.

התקן שלנו כאן IAS37 מדבר רק על הפרשות המוצגות כהתחייבות .

ברגע שמציגים הפרשה כנגד נושא מסויים היא כבר לא נקראת התחייבות תלויה. נניח שיש נגדי תביעה משפטית שכלפיה אני יוצרת הפרשה במאזן – זו כבר לא תלויה. תלויה זה כשאני נמצא בספק לגבי התקיימות התנאי של ההפרשה. כשאני יוצר הפרשה חייבים להתקיים התנאים להכרה בהתחייבות . חייב להיות שקרה אירוע לפני תאריך המאזן שנוצרה מחויבות קיימת לפני תאריך המאזן כלפי גורם חיצוני צפויה

**"הקרבה כלכלית"-** מהישות החוצה.

**סעיף 14** אימץ את התנאים להכרה בהפרשה מהמסגרת המושגית .

**התחייבות תלויה** – אותם מצבים בהם לא מתקיימים כל התנאים להכרה **למשל:**

דוגמא1 :

קרה אירוע לפני תאריך המאזן או שיש מחלוקת אם קרה אירוע לפני תאריך המאזן והתנאי הבסיסי לגבי קרות אותו אירוע מוטל בספק או

דוגמא 2:

קרה אירוע אבל לא צפוי מעל 50% שהוא יוביל להקרבה כלכלית, פגעתי במישהו לפני תאריך המאזן הוא לא הגישכנגדי תביעה משפטית והסיכוי שיגיש נגדי תביעה הוא נמוך מאד למשל 15% זה לא צפוי שהמחויבות שלי כתוצאה מהאירוע תוביל להקרבה כלכלית או

דוגמא 3:

קרה אירוע ולא ניתן למדוד את ההקרבה הכלכלית באופן מהימן לא ניתן לכמת אותה (מל' כמות) לדוגמא – אנו אומרים שההקרבה הכלכלית היא בין 0 ₪ למיליון ₪ אי הוודאות היא גדולה מידי מכדי להכיר בהפרשה

ז"א בשביל להכיר בהפרשה צריכים להתקיים התנאים הבאים :

1. אירוע שקרה לפני תאריך המאזן
2. נוצרה מחוייבות ליום המאזן כלפי מישהו חיצוני
3. צפויה הקרבה כלכלית
4. ניתן למדוד את ההקרבה הכלכלית באופן מהימן (מושג מעורפל)

אם אחד התנאים הנ"ל לא מתקיים זוהי התחייבות תלויה .

כשמדברים על התחייבות תלויה, אין הפרשה במאזן כיוון שהיא לא מקיימת את התנאים להכרה בהפרשה אבל יש לתת ביאור בדוכ"ס לגבי התלויה

**סעיף 86 לתקן :** אומר כי לא צריך לתת גילוי בדוכ"ס אם הסבירות היא קלושה (פחות מ-5%) אם הסבירות היא כ"כ נמוכה שהיא מוגדרת כקלושה – אז פטורים ממתן ביאור על ההתחייבות התלויה. בפרקטיקה נותנים גילוי כדי שאם בעתיד החברה כן תצטרך לשלם לא יתבעו אותה על כך שלא נתנה גילוי אז כדי למנוע בעיות לגבי אמינות החברה יש לתת ביאור בכל זאת .

**"נכס תלוי"-** לא ברור שהיה אירוע שיצר את המשאב – התקן אומר כי האירוע שיצר לא היה מספיק בשביל להכיר בנכס צריך לקרות משהו נוסף לאחר תאריך המאזן בשביל שיכירו בנכס .

**למשל:** הישות הגישה ביעה כנגד מישהו והצד שכנגד מטיל ספק בדבר קיומו של אותו אירוע . אם קרה אירוע למשל מכרתי סחורה ולא קיבלתי עבורה תמורה אז אמנם קיימת בעיה של הפרשה לחומ"ס אבל משפטית הצד שכנגד חייב לי כסף .

הטיפול בנכס תלוי – אסור להכיר בו אפילו אם צפוי שיתקבלו ההטבות הכלכליות מותר להכיר בו רק אם זה "וודאי למעשה" (virtually certain) הסבירות שאזכה בתביעה שהגשתי הוא מעל 95% ניתן להכיר בנכס ואז הוא הופך מנכס תלוי לנכס .

אם אני הולך לבימ"ש וגם אם עוה"ד של החברה טוען שזה וודאי למעשה לא מכירים בנכס . רק אם הצד שכנגד מסכים לתביעה אז מותר להכיר בנכס אבל אם מגיעים לבית משפט כנראה שהצד השני לא הסכים איתי אז לא ניתן להכיר בנכס . אם הוויכוח הוא על הסכום וניתן להעריך באופן מהיימן את שווי הנכס ניתן להכיר בנכס ואם לאחר מכן ייקבע על סכום אחר אז נבצע שינוי אומדן.

בנכס תלוי החברה **לא**  מציגה אפילו ביאור לגבי התביעה כי זה עלול להוליך שולל את המשקיעים. אבל אם צפוי מעל 50% שתזכה בתביעה אז היא יכולה להציג ביאור לגבי קיומה של התביעה.

**נתחיל לעבור על התקן :**

**סעיף 1:** התקן לא חל על חוזי ביצוע . **"חוזי ביצוע"-** זהו חוזה ששני הצדדים לא קיימו אותו עדיין באופן שווה **למשל:** לקוח הזמין סחורה מהחברה ב-100,000 ₪. החברה לא שלחה את הסחורה והלקוח לא שילם את הכסף ז"א שני הצדדים לא קיימו עדיין את חלקם בעסקה . בממצב כזה לא רושמים כלום בספרי החברה. לא רושמים לא נכס ולא התחייבות. **או למשל:** החברה חתמה נניח בחודש 11/14 על חוזה לשכירות מבנה בשנים 2015-2018 לפי החוזה היא תצטרך לשלם שכ"ד בעתיד והיא תשכור את המבנה באותן שנים. בשלב זה החברה לא רושמת כלום כיוון שזה חוזה ביצועי. התקן חל על חוזה ביצועי רק אם החוזה הביצועי הפך להיות

**"חוזה מכביד" (onerous contract)** מהווה מעין עול על צווארה של החברה זהו חוזה שיגרור הפסדים לחברה. **למשל:** קבלן מבצע חתם על הסכם לבניית שלד בנייה וצפוי הפסד מהחוזה למשל: חומרי הבניה התייקרו או שהעובדים יקרים יותר **או למשל:** חברה שכרה מבנה ל-5 שנים ונותרה לה תקופת שכירות של שנתיים והיא עזבה את המבנה אבל אסור לה להשכיר את המבנה לאחרים או שהיא יכולה לשלם למישהו אחר סכום נמוך יותר עבור השכירות . זהו חוזה מכביד כיוון שהחברה תפסיד כתוצאה מהחוזה הזה.

ברגע שהחוזה הופך למכביד יש לבצע הפרשה בגין כל ההפסד הצפוי ממנו. לפני שמבצעים הפרשה יש לבדוק כמה יעלה לי ביטול החוזה כולו לצורך השוואה בין עלות החוזה כולו לבין ביטול החוזה. **למשל:** צפוי הפסד של 100,000 ₪ כתוצאה מביטול החוזה אבל ייתכן ולא יהיה קנס עבור ביטול החוזה אבל אם הקנס הוא 0 ז"א אני יכול לבטל את החוזה ולא יהיה לי הפסד כתוצאה מכך אז לא צריך לבצע הפרשה להפסד גם אם החלטתי להמשיך בחוזה זאת כיוון שלא מתקיים פה התנאי של מחויבות כיוון שאני לא חייב לבטל את החוזה ואם הקנס הוא נמוך מהשווי של החוזה אז אני מבצע הפרשה רק בגובה הקנס אם השווי של הקנס גבוה אז הפרשה בגובה ההפסד . ז"א לפי הנמוך מבין ההפסד לקנס.

**סעיף 2:** התקן לא חל על מכשירים פיננסים כי הם מטופלים לפי IAS39 ז"א כשיש התחייבות פיננסית המטופלת לפי IAS39 לא מטפלים בה בכלל בתוך IAS37 ההבדל בין התקנים הוא שאם מדובר במחויבות פיננסית אז אני רושם את ההתחייבות לפי השוו"ה ז"א הסבירות להתקיימות ההתחייבות הפיננסית לא רלוונטית ב-IAS39 לגבי אופציות שלא חל עליהן IAS39 **למשל:** מישהו מתעניין בקרקע שלי והוא שילם לי 10,000 ₪ עבור האופציה לרכוש את הקרקע תוך תקופה מסוימת בסכום מסוים . כיוון שהאופציה לרכישת קרקע לא מטופלת לפי IAS39 למרות שבעתיד לא ברור לא מדובר כרגע בהתחייבות תלויה החברה קיבלה על עצמה מחויבות שלא למכור את הקרקע במשך חצי שנה אם הקונה ירצה לרכוש את הקרקע תוך 6 חודשים בסכום שנקבע היא תהיה חייבת למכור לו גם אם הנכס יהיה שווה יותר. לכן החברה תציג התחייבות של 10,000 ₪. ברגע שהאופציה היא נכס פיננסי לא מכירים בה לפי IAS37

**סעיף 5:** אומר שאם יש תקן אחר המטפל בהפרשה ספציפית מטפלים לפי התקן האחר כדי שלא תיווצר סתירה בין התקנים. **למשל :** הפרשה למיסים – השומה עדיין לא סגורה החברה מעריכה כמה היא תצטרך לשלם עד שיסגרו שומה סופית. הסכום לא וודאי אבל זה מטופל לפי IAS12 ולא לפי IAS37.

**סעיף 8:** בתקן זה לא מטפלים בנושא הרישום ז"א התקן לא דן כנגד מה לרשום את ההפרשה הוא משאיר את זה לתקנים האחרים. **אפשרות אחת:** שזה יירשם מול נכס **אפשרות שניה :** שיירשם כנגד הוצאה ואז זה מקטין את העודפים . בד"כ הפרשה נרשמת מול הוצאות אבל אם ההפרשה נרשמת כתוצאה מהקמת נכס אז ההפרשה נרשמת מול עלות הנכס .

**דוגמא:**

נניח שב-31/12/13 חברה השלימה הקמה של אתר לקידוח גז . עלות הקמת האתר הסתכמה ב-100,000 אש"ח עלויות הפירוק של האתר בעוד 20 שנה יהיה 12,000 אש"ח ושיעור ההיוון הוא 7%. שיעור המס היא 26.5% המחויבות לפירוק נוסעת מעצם ההקמה ז"א לא משנה מה אעשה באותו אתר בניה עדיין אצטרך לפרק אותו ולכן באותו יום אני ארשום הפרשה של: $\frac{12,000}{1.07^{20}}=3,100$ ואז למעשה נרשום את הדבר הבא:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | באלפי ש"ח | הפרשה בגין פירוק | הפרשה בגין ניקוי |
| עלות | 100,000 | --- |  |
| 31/12/13 | 3,100 🡨  | (3,100) |  |
| סה"כ  | 103,100 | (3,100) |  |
| הוצאות פחת $\frac{1}{20}$ | (5,155) | --- |  |
| הוצאות מימון(גידול בגין חלוף הזמן ) | --- | (218) |  |
| 31/12/14 | 97,945 | 3,318 | (661) |

לפי התקן לא צריך לעשות כאן הפרשה למיסים נדחים כיוון שיש הוראה מיוחדת בסעיף 15 ל-IAS12 שאומרת שאם ביום ההכרה בנכס נוצר הפרש בין הספרים למ"ה אבל ההפרש לא משפיע באותו רגע לא על ההכנסה החייבת ולא על ההפרשה לא יוצרים מיסים נדחים.

**גידול בגין חלוף הזמן –** אם האומדן לא היה משתנה 12,000 והריבית לא היתה משתנה – 7% עברה שנה ולכן ההוצאה היתה צריכה לגדול : $\frac{12,000}{1.07^{19}}=3,318$ הגידול בגובה $3,100-3,318=218$ נרשם מול הוצאות מימון. נניח שבסוף השנה האומדן השתנה מ-12,000 ל-13,000 בנוסף בגין הזיהום הסביבתי שנוצר ההפרשה תגדל בעוד 2,000 זה ייתן סכום של:

 $12,000+2,000+1,000=15,000$

אם הריבית בסוף השנה היא 6%

בגין הניקיון יתרת ההפרשה בסוף השנה היא $\frac{2,000}{1.06^{19}}=661$ והיא תירשם בנפרד ולגביה יש ליצור מ"נ לקבל וזה לא משפיע על ערך הנכס.

**מה בין expense ל-expenditure?**

**Expense –** נוצר קיטון ויצא כסף

**Expenditure** מצב שבסופו או שלא תהיה הוצאה או שתהיה הוצאה אבל אקבל עבורה נכס אז זה לא נחשב הוצאה או שתהיה הוצאה ז"א expense זו תת קבוצה של expenditure.