



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19

הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

מאי, 2007

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית Israel Government Accounting Standards Board



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org, website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראלים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: PublicSectorPubs@ifac.org, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19 - הפרשות, התחייבויות תלויות

ונכסים תלויים

מאי 2007

תוכן עניינים

סעיף	
	מטרת התקן
1-17	תחולה
7-11	הטבות לרווחת הציבור
12-17	אי הכללות אחרות בתחולת התקן
18-21	הגדרות
19	הפרשות והתחייבויות אחרות
20-21	הקשר בין הפרשות והתחייבויות תלויות
22-43	הכרה
22-34	הפרשות
23-24	מחויבות קיימת
25-30	אירוע העבר
	תזרים צפוי של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או
31-32	פוטנציאל שירות
33-34	אומדן מהימן של מחויבות
35-38	התחייבויות תלויות
39-43	נכסים תלויים
44-62	מדידה
44-49	האומדן הטוב ביותר
50-52	סיכונים ואי ודאויות
53-57	ערך נוכחי
58-60	אירועים עתידיים
61-62	מימוש חזוי של נכסים
63-68	השבות
69-70	שינויים בהפרשות
71-72	עדכון הפרשות
73-96	יישום של כללי ההכרה והמדידה
73-75	גירעונות תפעוליים עתידיים נטו
76-80	חוזים שגלום בהם הפסד
81-96	שינוי מבני
90-92	מכירה או העברה של פעילויות

תוכן עניינים (המשך)

סעיף	
93-96	הפרשות בגין שינוי מבני
97-109	גילוי
110-111	הוראות מעבר
112-113	תחילה
114-120	שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 1 - טבלאות: הפרשות, התחייבויות תלויות, נכסים תלויים והשבות
	נספח 2 - עץ החלטות
	נספח 3 - דוגמאות: הכרה
	נספח 4 - דוגמאות: גילויים
	נספח 5 - דוגמה: ערך נוכחי של הפרשה
	נספח 6 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
	נספח 7 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 37 (מתוקן 1998), הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19 - הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

מ א י 2007

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונאית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 120 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

מטרת תקן זה היא להגדיר הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, לזהות את הנסיבות בהן יש להכיר בהפרשות, כיצד יש למדוד אותן והגילויים שיש לתת בגינן. תקן זה אף דורש מתן גילוי בדבר מידע מסוים אודות התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בביאורים לדוחות הכספיים, על מנת לאפשר למשתמשים להבין את מהותם, עיתויים וסכומם.

תחולה

1. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר, תיישם תקן זה לצורך הטיפול החשבונאי בהפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, למעט:

(א) הפרשות והתחייבויות תלויות הנובעות מהטבות לרווחת הציבור (social benefit) המסופקות על ידי ישות, שעבורן היא אינה מקבלת תמורה ישירה ממקבלי אותן הטבות, השווה בקירוב לערכם של הסחורות והשירותים שסופקו;

(ב) אלה הנובעים ממכשירים פיננסיים המוצגים לפי שווי הוגן;

(ג) אלה הנובעים מחוזים שיש לבצעם, למעט חוזים שגלום בהם הפסד הכפופים להפרשות אחרות בסעיף זה;

(ד) אלה הנובעים בישויות ביטוח מחוזים עם בעלי פוליסות;

- (ה) אלה אשר בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי אחר ;
- (ו) אלה הנובעים בהקשר למסים על ההכנסה ושווי ערך להם ; וכן,
- (ז) אלה הנובעים מהטבות לעובדים, למעט הטבות לסיום יחסי עובד מעביד הנובעות משינוי מבני כפי שמטופלות בתקן זה.
2. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
3. ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות ליישם את תקני החשבונאות המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. הנחיה מספר 1 של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, *דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות*, מציינת, כי תקני החשבונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתייכותן למגזר הפרטי או למגזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מספר 1 ממליצה לישויות הממשלתיות העסקיות להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבחינות המהותיות, לתקני החשבונאות הבינלאומיים.
4. תקן זה חל על מכשירים פיננסיים (כולל ערבויות) אשר אינם מוצגים לפי שווי הוגן.
5. תקן זה חל על הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים של ישויות ביטוח, למעט אלה הנובעים מחוזים עם בעלי פוליסות.
6. תקן זה חל על הפרשות בגין שינוי מבני (כולל פעילויות מופסקות). במקרים מסוימים, שינוי מבני עשוי לענות על ההגדרה של פעילות מופסקת. הנחיות בדבר מתן גילוי למידע אודות פעילויות מופסקות ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, *פעילויות מופסקות*¹.

¹ הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי טרם דנה בנושא פעילויות מופסקות, אשר נדון כיום בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, *פעילויות מופסקות*. באופן עקבי להגדרה שבתקן חשבונאות בינלאומי מספר 35, השימוש במונח פעילות מופסקת בתקן זה מתייחס לרכיב של ישות, אשר :

- (א) הישות, על פי תכנית אחת :
- (1) מממשת אותו למעשה בשלמות, כגון בדרך של מכירת הרכיב בעסקה אחת, בדרך של הפרדה (demerger) או פיצול (spin-off) של הבעלות על הרכיב והעברתו לבעליה של הישות ;
- (2) מממשת אותו בשלבים, כגון על ידי מכירה של נכסי הרכיב וסילוק התחייבויותיו באופן נפרד ;
- (3) מביאה לידי סיומו בדרך של נטישה ;
- (ב) מייצג פעילות משמעותית נפרדת/ קו עסקים משמעותי נפרד או איזור גיאוגרפי משמעותי נפרד של פעילויות ;
- (ג) ניתן להפרידו תפעולית ולצורכי דיווח כספי.

הטבות לרווחת הציבור

7. למטרות תקן זה, "הטבות לרווחת הציבור" מתייחסות לסחורות, שירותים והטבות אחרות המסופקות כדי להשיג את יעדי המדיניות החברתית של ממשלה. הטבות אלה כוללות בין היתר:

(א) הספקת שירותי בריאות, חינוך, דיור, תחבורה ושירותים חברתיים אחרים לקהילה. במקרים רבים, אין דרישה מהמוטבים של שירותים אלה לשלם סכום הזהה לערך שירותים אלה; וכן,

(ב) תשלומי העברה למשפחות, לקשישים, למיעוטי יכולת, למובטלים, לחיילים משתחררים ואחרים. הכוונה היא, שממשלה עשויה לספק סיוע פיננסי ליחידים ולקבוצות בקהילה לצורך קבלת שירותים, העונים על צרכיהם המיוחדים, או לצורך השלמת הכנסתם.

8. במקרים רבים, מחויבויות לספק הטבות לרווחת הציבור נובעות ממחויבות הממשלה ליטול על עצמה פעילויות מסוימות על בסיס מתמשך ארוך טווח, וזאת על מנת לספק סחורות ושירותים מסוימים לקהילה. הצורך, המהות וההספקה של סחורות ושירותים, העונים על מחויבויות למדיניות חברתית, יהיו תלויים בדרך כלל במגוון של תנאים דמוגרפים וחברתיים אשר קשים לחיזוי. הטבות אלה דורשות לעתים אומדן אקטוארי על מנת לקבוע את סכום כל ההתחייבות העולה בהקשרם.

9. בכדי שהפרשה או תלויה הנובעת מהטבה לרווחת הציבור לא תיכלל בתחולת תקן זה, ישות ממשלתית המספקת הטבה, לא תקבל תמורה ישירה ממקבלי הטבה, השווה בקירוב לערכם של הסחורות והשירותים שסופקו. אי הכללה זו מתייחסת לאותן נסיבות בהן מוטל חיוב עבור הטבה, אך אין קשר ישיר בין החיוב וההטבה שהתקבלה. אי ההכללה של הפרשות והתחייבויות תלויות אלה, בתחולת התקן, משקפת את דעתה של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (להלן - "הוועדה הבינלאומית"), לפיה הן הקביעה של מה יוצר את "אירוע המחויבות" והן מדידת ההתחייבות דורשות התייחסות נוספת טרם פרסום הצעות לתקנים. לדוגמה, הוועדה הבינלאומית מודעת לכך שקיימות דעות שונות בנוגע לשאלה האם אירוע המחויבות מתרחש כאשר היחיד עומד בקריטריון הזכאות להטבה או בשלב כלשהו מוקדם יותר. בדומה לכך, קיימות דעות שונות בנוגע לשאלה אם סכום כל מחויבות משקף אומדן של זכאות לתקופה הנוכחית או את הערך הנוכחי של כל ההטבות העתידיות החוזיות הנקבעות על בסיס מצטבר.

10. כאשר ישות בוחרת להכיר בהפרשה בגין מחויבות כזו, הישות תיתן גילוי לבסיס שעל פיו הוכרו ההפרשות ולבסיס המדידה שאומץ. הישות אף תיתן גילויים אחרים הנדרשים בתקן זה בנוגע להפרשות אלה. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*, מספק הנחיות בדבר הטיפול בנושאים שאינם מטופלים באופן ספציפי בתקני חשבונאות

ממשלתיים אחרים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 אף כולל דרישות הקשורות לבחירה וגילוי של מדיניות חשבונאית.

11. במקרים מסוימים, הטבות לרווחת הציבור עשויות לגרום להתחייבות שלגביה :

(א) קיימת אי ודאות מועטה או לא קיימת כלל אי ודאות לגבי הסכום; וכן,

(ב) לא קיימת אי ודאות לגבי עיתוי המחויבות.

לכן, לא סביר כי אלה יענו על הגדרת הפרשה בתקן זה. כאשר קיימות התחייבויות כאלה לטבות לרווחת הציבור, הן מוכרות כאשר הן עומדות בקריטריונים להכרה כהתחייבויות (יש להתייחס גם לסעיף 19). לדוגמה, צבירה לסוף תקופה של סכום שחבים למקבלי הטבות קיימים בגין קצבאות זקנה או נכות, שאושרו לתשלום מכח חוזה או חוק.

אי הכללות אחרות בתחולת התקן

12. תקן זה לא חל על חוזים שיש לבצעם, למעט אם גלום בהם הפסד. חוזים להספקת הטבות לרווחת הציבור שנוצרו בידיעה כי הישות לא תקבל תמורה ישירה ממקבלי אותן הטבות, השווה בקירוב לערכם של הסחורות והשירותים שסופקו, אינם בתחולת תקן זה.

13. כאשר תקן חשבונאות ממשלתי אחר עוסק בסוג מסוים של הפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי, ישות תיישם את אותו התקן האחר במקום תקן זה. לדוגמה, סוגים מסוימים של הפרשות, קיבלו ביטוי גם בתקנים בנושא :

(א) חוזי הקמה (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, *חוזי הקמה*) וכן,

(ב) חכירות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 13, *חכירות*). עם זאת, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 13 אינו כולל דרישות ספציפיות לטיפול בחכירות תפעוליות אשר הפכו לכאלה שגלום בהן הפסד, תקן זה חל במקרים אלה.

14. תקן זה לא חל על הפרשות למסים על ההכנסה או שווי ערך להם (הנחיות בדבר הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12 (מתוקן 1998), *מסים על ההכנסה*). התקן לא חל אף על הפרשות הנובעות מהטבות לעובדים (הנחיות בדבר הטיפול החשבונאי בהטבות לעובדים ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 19 (מתוקן 1998), *הטבות לעובדים*).

15. סכומים מסוימים המטופלים כהפרשות, עשויים להיות קשורים להכרה בהכנסות, לדוגמה, כאשר ישות נותנת ערבויות בתמורה לעמלה. תקן זה אינו דן בהכרה בהכנסות. תקן

חשבוונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, מזהה את הנסיבות בהן יש להכיר בהכנסות מעסקאות חליפין ומספק הנחיות מעשיות ליישום הקריטריונים להכרה. תקן זה אינו משנה את הדרישות של תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 9.

16. תקן זה מגדיר הפרשות כהתחייבויות שעיתוין או סכומן אינו ודאי. במדינות מסוימות משתמשים במונח "הפרשה" בהתייחס לפריטים כגון פחת, ירידת ערך של נכסים וחובות מסופקים: אלה הם התאמות לערך בספרים של נכסים ואינם מטופלים בתקן זה.

17. תקני חשבוונאות ממשלתיים אחרים מציינים האם יציאות יטופלו כנכסים או כהוצאות. נושאים אלה לא מטופלים בתקן זה. לכן, תקן זה אינו מתיר או דורש היוון עלויות שהוכרו כאשר נעשית הפרשה.

הגדרות

18. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

אירוע מחויבות (An obligating event) הוא אירוע היוצר מחויבות משפטית או משתמעת, שכתוצאה ממנו לישות אין כל חלופה מעשית אלא לסלק מחויבות זו.

הפרשה (A provision) היא התחייבות שעיתוי פירעונה או סכומה אינו ודאי.

התחייבויות (Liabilities) הן מחויבויות קיימות של הישות הנובעות מאירועי עבר, אשר יישובן חזוי לגרום לתזרים של משאבים החוצה מהישות, המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות.

התחייבות תלויה (A contingent liability) היא:

(א) מחויבות אפשרית הנובעת מאירועי העבר, ואשר קיומה יאומת רק אם יתרחשו או לא יתרחשו, אירוע או אירועים עתידיים בלתי ודאיים, ושאינם בשליטת הישות; או,

(ב) מחויבות קיימת הנובעת מאירועי העבר, אך אינה מוכרת מאחר ש:

(1) לא צפוי כי יידרש תזרים של משאבים החוצה, המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות לסילוק המחויבות; או,

(2) סכום המחויבות אינו ניתן למדידה באופן מהימן.

חוזה שגלום בו הפסד (An onerous contract) הוא חוזה להחלפת נכסים או שירותים, בו העלויות הבלתי נמנעות של עמידה במחויבויות החוזה עולות על ההטבות הכלכליות או על פוטנציאל השירות החזויים להתקבל ממנו.

חוזים שיש לבצעם (Executory contracts) הם חוזים בהם אף צד לא ביצע אף אחת מהמחויבויות שלו, או בהם שני הצדדים ביצעו את מחויבויותיהם באופן חלקי בהיקף שווה.

מחויבות משפטית (A legal obligation) היא מחויבות הנובעת מ:

(א) חוזה (על תנאיו המפורשים או המשתמעים);

(ב) חקיקה; או,

(ג) הוראות אחרות מכח חוק.

מחויבות משתמעת (A constructive obligation) היא מחויבות הנובעת מפעולות הישות כאשר:

(א) באמצעות דפוס התנהגות המבוסס על פרקטיקה מהעבר, מדיניות שפורסמה או הודעה קיימת מפורטת במידה מספקת, הישות מיידעת צדדים אחרים שהיא תקבל אחריות מסוימת; וכן,

(ב) כתוצאה מהן, הישות ייצרה ציפייה תקפה בקרב אותם צדדים אחרים, שהיא תעמוד באחריות זו.

נכס תלוי (A contingent asset) הוא נכס אפשרי הנובע מאירועי העבר ואשר קיומו יאומת רק אם יתרחשו או לא יתרחשו אירוע או אירועים עתידיים בלתי ודאיים, ושאינם בשליטת הישות.

שינוי מבני (A restructuring) הוא מתווה מתוכנן הנשלט על ידי ההנהלה המשנה באופן מהותי את:

(א) היקף פעילויות הישות; או,

(ב) אופן ביצוע פעילויות אלה.

הפרשות והתחייבויות אחרות

19. ניתן להבחין בין הפרשות לבין התחייבויות אחרות כגון זכאים והוצאות לשלם. בהפרשות קיימת אי ודאות בנוגע לעיתוי או לסכום היציאה העתידית הנדרשת בעת הסילוק, לעומת זאת:

(א) זכאים הם התחייבויות לשלם עבור סחורות או שירותים אשר התקבלו או סופקו, ואשר הוצאה בגינם חשבונית או סוכם עליהם באופן רשמי עם הספק (כולל תשלומים בגין הטבות לרווחת הציבור שלגביהן קיימים הסכמים רשמיים לסכומים ספציפיים); וכן,

(ב) הוצאות לשלם הן התחייבויות לתשלום עבור סחורות ושירותים אשר התקבלו או סופקו, אך טרם שולם עבורם, טרם הוצאה בגינם חשבונית או טרם סוכם עליהם באופן רשמי עם הספק, כולל סכומים לשלם לעובדים (לדוגמה, סכומים שנצברו בגין מענקים). למרות שלפעמים זה הכרחי לאמוד את הסכום או העיתוי של הוצאות לשלם, אי הוודאות הכרוכה בכך בדרך כלל הרבה יותר נמוכה מאשר בהפרשות.

הוצאות לשלם מדווחות בדרך כלל כחלק מחשבון הזכאים, בעוד שהפרשות מדווחות בנפרד.

הקשר בין הפרשות והתחייבויות תלויות

20. באופן כללי, כל ההפרשות הן בגדר תלויות מאחר שעיתוין וסכומן אינם ודאיים. עם זאת, בתקן זה המונח "תלויה" מתייחס להתחייבויות ולנכסים שאינם מוכרים מאחר שקיומם יאומת רק אם יתרחשו או לא יתרחשו, אירוע או אירועים עתידיים בלתי ודאיים, שאינם בשליטת הישות. בנוסף, נעשה שימוש במונח "התחייבות תלויה" לגבי התחייבויות שאינן עונות לקריטריונים להכרה.

21. תקן זה מבחין בין:

(א) הפרשות - אשר מוכרות כהתחייבויות (בהנחה שניתן לבצע אומדן מהימן) מאחר שהן מחויבויות קיימות וצפוי (Probable) שתזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות יידרש לסלק את המחויבות; וכן,

(ב) התחייבויות תלויות - אשר אינן מוכרות כהתחייבויות מאחר שהן:

(1) מחויבויות אפשריות, אשר טרם אומת האם יש לישות מחויבות קיימת אשר יכולה לגרום לתזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות; או,

(2) מחויבויות קיימות שלא עומדות בקריטריונים להכרה בתקן זה (מאחר שלא צפוי שתזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות יידרש לסילוק המחויבות, או שלא ניתן לבצע אומדן מהימן באופן מספק של סכום המחויבות).

הכרה

הפרשות

22. הפרשה תוכר כאשר:

- (א) לישות יש מחויבות קיימת (משפטית או משתמעת) בהווה כתוצאה מאירוע בעבר;
- (ב) צפוי כי תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות יידרש על מנת לסלק את המחויבות; וכן,
- (ג) ניתן לבצע אומדן מהימן של סכום המחויבות.
- אם תנאים אלה לא מתקיימים, אין להכיר בהפרשה.

מחויבות קיימת

23. במקרים מסוימים לא ברור האם ישנה מחויבות קיימת. במקרים אלה, סביר כי אירוע העבר יגרום למחויבות קיימת אם, בהתחשב בכל הראיות הזמינות, יותר סביר מאשר לא (more likely than not), כי ישנה מחויבות קיימת למועד הדיווח.

24. ברוב המקרים, יהיה זה ברור אם אירוע העבר גרם למחויבות קיימת. במקרים אחרים, לדוגמה בתביעה משפטית, עשויה להתעורר מחלוקת האם אירועים מסוימים התרחשו או האם אירועים אלה יצרו מחויבות קיימת. במקרים אלה, ישות קובעת האם ישנה מחויבות קיימת במועד הדיווח תוך התחשבות בכל הראיות הזמינות, כולל, לדוגמה, חוות דעתם של מומחים. הראיות בהן יש להתחשב כוללות כל ראיה נוספת שנבעה מאירועים שהתרחשו לאחר מועד הדיווח. בהתבסס על ראיות אלה:

(א) כאשר יותר סביר מאשר לא (more likely than not), כי ישנה מחויבות קיימת במועד הדיווח, הישות מכירה בהפרשה (אם הקריטריונים להכרה מתקיימים); וכן,

(ב) כאשר יותר סביר כי אין מחויבות קיימת במועד הדיווח, הישות תיתן גילוי להתחייבות תלויה, למעט אם האפשרות לתזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות היא קלושה (ראה סעיף 100).

25. אירוע העבר המוביל למחויבות קיימת נקרא אירוע מחויבות. על מנת שאירוע יהיה אירוע מחויבות, הכרחי כי לישות לא תהיה כל חלופה מעשית אלא לסלק את המחויבות שנוצרה מהאירוע. זה המקרה רק:

(א) כאשר ניתן לאכוף את סילוק המחויבות על פי חוק; או,

(ב) במקרה של מחויבות משתמעת, כאשר האירוע (שעשוי להיות פעולה של הישות) יוצר ציפיות תקפות אצל צדדים אחרים כי הישות תסלק את המחויבות.

26. דוחות כספיים עוסקים במצב הכספי של ישות בסוף תקופת הדיווח שלה ולא במצבה האפשרי בעתיד. לכן, לא מוכרת כל הפרשה של עלויות שצריכות להתהוות לגבי המשך פעילותה של הישות בעתיד. ההתחייבויות היחידות שמוכרות בדוח על המצב הכספי של ישות, הן אלה הקיימות במועד הדיווח.

27. רק אותן מחויבויות הנובעות מאירועי העבר, ואשר מתקיימות ללא תלות בפעולות העתידיות של ישות (הכוונה להתנהלות עתידית של פעולותיה), מוכרות כהפרשות. דוגמאות למחויבויות אלה הן קנסות או עלויות לניקוי נזק סביבתי בלתי חוקי המוטלים מכח חקיקה על ישות ממשלתית. שתי המחויבויות האלה יובילו לתזרים של משאבים החוצה, המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות לסילוקן, ללא קשר לפעולות עתידיות של ישות ממשלתית. בדומה לכך, ישות ממשלתית תכיר בהפרשה בגין עלויות הפסקת פעילות של מתקן בטחוני או תחנת כח גרעינית בבעלות הממשלה עד לסכום בו ישות ממשלתית מחויבת לתקן את הנזק שכבר נגרם (תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע עוסק בפריטים, כולל עלויות פירוק ושיקום אתר, אשר כלולים בעלות הנכס). מנגד, בשל דרישות חוקיות, לחצים מצד הבוחרים, או רצון להפגין מנהיגות ציבורית, ישות עשויה להתכוון או תצטרך לבצע יציאה על מנת לפעול בדרך מסוימת בעתיד. לדוגמה, כאשר ישות ממשלתית מחליטה להתאים בקרת פליטה על רכבים מסוימים שלה או כאשר מעבדה ממשלתית מחליטה להתקין אמצעי חילוץ על מנת להגן על עובדיה מאדים של כימיקלים מסוימים. מאחר שישויות יכולות למנוע יציאות עתידיות באמצעות פעולות עתידיות שלהן - לדוגמה, על ידי שינוי דרכי הפעולה שלהן, אין להן מחויבות קיימת ליציאה עתידית ואין להכיר בהפרשה.

28. במחויבות מעורב תמיד צד אחר, לו מיוחסת המחויבות. עם זאת, אין זה הכרחי לדעת את זהותו של הצד לו מיוחסת המחויבות - למעשה המחויבות עשויה להיות כלפי הציבור הרחב. מאחר שהמחויבות תמיד כרוכה בהתחייבות כלפי הצד האחר, ההחלטה של הנהלת הישות, גוף שולט או ישות שולטת אינה יוצרת מחויבות משתמעת במועד הדיווח, למעט אם ההחלטה שהועברה בצורה מספקת לפני מועד הדיווח לאלה המושפעים ממנה, יוצרת אצלם ציפייה תקפה כי הישות תמלא אחר התחייבויותיה.

29. אירוע אשר אינו יוצר מחויבות מיידית, עשוי ליצור זאת במועד מאוחר יותר, מאחר ששינויים בחוק או מאחר שפעולת הישות (לדוגמה, הודעה פומבית מפורטת דיה) גורמת למחויבות משתמעת. לדוגמה, כאשר נגרם נזק סביבתי על ידי סוכנות ממשלתית, עשוי להיות מצב של חוסר מחויבות לתיקון הנזקים. עם זאת, גרימת הנזק תהפוך לאירוע מחייב כאשר חוק חדש דורש את תיקון הנזק הקיים, או כאשר הממשלה השולטת או סוכנות פרטית מקבלת בפומבי את האחריות לתיקון בדרך אשר יוצרת מחויבות משתמעת.

30. כאשר פרטים של הצעת חוק חדשה טרם הושלמו, מחויבות תנבע רק כאשר קרוב לוודאי שהחקיקה תושלם למעשה כנוסח ההצעה. למטרות תקן זה, מחויבות כזו תטופל כמחויבות משפטית. עם זאת, שינויים בנסיבות הקשורות בחקיקה, לא מאפשרים לעתים לציין אירוע בודד שיגרום לכך שהשלמת החקיקה למעשה תהיה קרובה לוודאי (virtually certain). במקרים רבים, אין זה אפשרי לשפוט האם קרוב לוודאי שהחקיקה לגבי הצעת החוק החדשה תושלם למעשה בהתאם לנוסח ההצעה וכל החלטה בנוגע לקיום מחויבות צריכה להדחות עד שחקיקת הצעת החוק תושלם למעשה.

תזרים צפוי של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות

31. על מנת שהתחייבות תעמוד בתנאים להכרה, צריכה להיות לא רק מחויבות קיימת, אלא אף סבירות לתזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות לסילוק המחויבות. למטרות תקן זה, תזרים של משאבים החוצה או אירוע אחר ייחשבו כצפויים, אם יותר סביר מאשר לא כי יתרחש האירוע, כלומר, הסבירות להתרחשות האירוע תהיה גבוהה יותר מהסבירות לאי התרחשותו. כאשר אין זה צפוי כי ישנה מחויבת קיימת, ישות תיתן גילוי להתחייבות תלויה, למעט כאשר האפשרות שתזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, היא קלושה (ראה סעיף 100).

32. כאשר קיימות מספר מחויבויות דומות (לדוגמה, מחויבות הממשלה לפצות יחידים אשר קיבלו דם נגוע מבית חולים בבעלות ממשלתית) הסבירות כי יידרש תזרים החוצה לסילוקן, נקבעת תוך התחשבות בכלל קבוצת המחויבויות. למרות שהסבירות של תזרים החוצה עבור כל פריט בודד עשויה להיות נמוכה, ייתכן כי צפוי שיידרש תזרים מסוים של משאבים החוצה לצורך סילוק כלל קבוצת המחויבויות. במקרה זה, יש להכיר בהפרשה (אם מתקיימים הקריטריונים האחרים להכרה).

אומדן מהימן של מחויבות

33. השימוש באומדנים הוא חלק הכרחי בעריכת דוחות כספיים ואינו מערער את מהימנותם. האמור נכון במיוחד במקרה של הפרשות, שבמהותן הן פחות ודאיות ממרבית הנכסים האחרים או ההתחייבויות האחרות. למעט מקרים נדירים ביותר, ישות תוכל לקבוע מגוון של תוצאות אפשריות ולפיכך לבצע אומדן מהימן במידה מספקת של מחויבות, המשמש לצורך הכרה בהפרשה.

34. במקרים נדירים ביותר בהם לא ניתן לבצע אומדן מהימן, לא ניתן להכיר בהתחייבות קיימת. יש לתת גילוי לגבי התחייבות כזו כהתחייבות תלויה (ראה סעיף 100).

התחייבויות תלויות

35. **ישות לא תכיר בהתחייבות תלויה.**

36. יש לתת גילוי להתחייבות תלויה, כנדרש בסעיף 100, למעט אם הסבירות לתזרים של משאבים החוצה, המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, היא קלושה.

37. כאשר ישות נושאת באחריות בגין מחויבות ביחד ולחוד, החלק במחויבות שחזוי כי הצדדים האחרים יעמדו בו יטופל כהתחייבות תלויה. לדוגמה, במקרה של חוב של עסקה משותפת, חלק המחויבות אשר המשתתפים האחרים בעסקה המשותפת יעמדו בו מטופל כהתחייבות תלויה. הישות מכירה בהפרשה בגין חלקה במחויבות שבגינה צפוי תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, למעט מקרים נדירים בהם לא ניתן לבצע אומדן מהימן.

38. התחייבויות תלויות עשויות להתפתח בדרך שלא נחזתה בתחילה. לכן, יש להעריך באופן מתמשך על מנת לקבוע האם תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, הפך לצפוי. אם תזרים החוצה של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הפך לצפוי, עבור פריט שטופל בעבר כהתחייבות תלויה, יש להכיר בהפרשה בדוחות הכספיים, בתקופה בה סביר כי יתרחש השינוי (למעט במקרים נדירים ביותר בהם לא ניתן לבצע אומדן מהימן). לדוגמה, ישות ממשלתית עשויה להפר חוק סביבתי, אך טרם התברר אם נזק כלשהו לסביבה. כאשר, לאחר מכן, התברר כי נגרם נזק וידרשו תיקונים, הישות תכיר בהפרשה מאחר שכעת צפוי תזרים של הטבות כלכליות החוצה.

נכסים תלויים

39. **ישות לא תכיר בנכס תלוי.**

40. נכסים תלויים נובעים בדרך כלל מאירועים בלתי מתוכננים או אירועים לא צפויים, אשר אינם בשליטתה המלאה של הישות, ואשר יוצרים את האפשרות של תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות לישות. לדוגמה, תביעה שישות הגישה באמצעות הליכים משפטיים, שתוצאתה אינה ודאית.

41. נכסים תלויים אינם מוכרים בדוחות הכספיים מאחר שהם עשויים לגרום להכרה בהכנסה שעשויה לא להתמשך אף פעם. עם זאת, כאשר המימוש של ההכנסה הוא קרוב לוודאי (virtually certain), אזי הנכס הקשור אינו נכס תלוי, וההכרה היא נאותה.

42. יש לתת גילוי לנכס תלוי כנדרש בסעיף 105, כאשר צפוי תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות.

43. יש לאמוד נכסים תלויים באופן מתמשך, על מנת להבטיח כי התפתחויות משתקפות באופן נאות בדוחות הכספיים. אם הסבירות השתנתה קרוב לוודאי כי ינבע תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות וכי ערך הנכס יכול להימדד באופן מהימן, הנכס וההכנסה הקשורה בו מוכרים בדוחות הכספיים לתקופה שבה מתרחש השינוי. אם תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות הפך לצפוי, הישות תיתן גילוי לגבי הנכס התלוי (ראה סעיף 105).

מדידה

האומדן הטוב ביותר

44. **הסכום שמוכר כהפרשה צריך להיות האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק המחויבות הקיימת במועד הדיווח.**

45. האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק המחויבות הקיימת, הוא הסכום שהגיוני כי ישות תשלם לצורך סילוק המחויבות במועד הדיווח או בכדי להעבירה לצד שלישי באותו מועד. לעתים יהיה זה בלתי אפשרי או יקר באופן המונע סילוק או העברת המחויבות במועד הדיווח. עם זאת, אומדן הסכום שהגיוני כי ישות תשלם בכדי לסלק או להעביר את המחויבות, נותן את האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק המחויבות הקיימת במועד הדיווח.

46. אומדני התוצאה וההשפעה הפיננסית נקבעים תוך הפעלת שיקול הדעת של הנהלת הישות, בהתבסס על ניסיון מעסקאות דומות, וכן במקרים מסוימים, בהתבסס על דוחות ממומחים בלתי תלויים. הראיות שיש לשקול אותן כוללות כל ראיה נוספת אשר מתקבלת מאירועים לאחר מועד הדיווח.

דוגמה

מעבדה רפואית ממשלתית מספקת אבחנה של בדיקת אולטרא סאונד למרכזים רפואיים ובתי חולים בבעלות ממשלתית ובעלות פרטית, על בסיס השבה מלאה של העלות. הציוד מסופק עם אחריות, אשר לפיה המרכזים הרפואיים ובתי החולים ישיבו את עלות התיקונים של כל הפגמים שמתגלים במהלך ששת החודשים הראשונים לאחר הרכישה. אם יתגלו פגמים מינוריים בכל הציוד שסופק, עלויות התיקון יסתכמו לסכום של 1 מיליון ש"ח. אם יתגלו פגמים מהותיים בכל הציוד שסופק, עלויות התיקון יסתכמו לסכום של 4 מיליון ש"ח. ניסיון העבר ותחזיות עתידיות של המעבדה מצביעות על כך, שבמהלך השנה הקרובה, ל - 75% מהציוד לא יהיו כלל פגמים, ל - 20% מהציוד יהיו פגמים מינוריים ול - 5% מהציוד יהיו פגמים מהותיים. בהתאם לסעיף 32, המעבדה מעריכה את ההסתברות לתזרים החוצה בגין כלל המחויבויות לאחריות.

הערך החזוי של עלויות התיקון הוא:

$$(75\% * 0) + (20\% * 1M) + (5\% * 4M) = 400,000$$

47. אי ודאויות הקשורות לסכום שיש להכיר כהפרשה מטופלות במגוון שיטות, בהתאם לנסיבות. כאשר ההפרשה הנמדדת מתייחסת לאוכלוסיה רחבה של פריטים, המחויבות נאמדת תוך שקלול כל התוצאות האפשריות בהתאם להסתברויות הקשורות שלהן. שיטה סטטיסטית זו לביצוע אומדן נקראת "ערך חזוי". לפיכך, סכום ההפרשה ישתנה תוך תלות בשאלה מהי ההסתברות לסכום של הפסד נתון, לדוגמה, 60% או 90%. כאשר קיים טווח מתמשך של תוצאות אפשריות, וכל נקודה בטווח זהה לאחרת, יש להשתמש בנקודת האמצע של הטווח.

48. כאשר מודדים מחויבות בודדת, התוצאה היחידה הסבירה ביותר עשויה להוות את האומדן הטוב ביותר להתחייבות. עם זאת, אפילו במקרה זה, הישות תתחשב בתוצאות אפשריות אחרות. כאשר התוצאות האפשריות האחרות ברובן גבוהות יותר או ברובן נמוכות יותר מהתוצאה הסבירה ביותר, האומדן הטוב ביותר יהיה סכום גבוה או נמוך מהתוצאה הסבירה ביותר. לדוגמה, אם ממשלה צריכה לתקן כשל רציני בכלי שייט בטחוני אשר היא בנתה עבור ממשלה אחרת, התוצאה היחידה הסבירה ביותר עשויה להיות כי התיקון יצליח בניסיון הראשון שלו בעלות של 100,000 ש"ח, אך נעשית הפרשה בסכום גבוה יותר אם יש סיכוי משמעותי כי ידרשו ניסיונות נוספים.

49. ההפרשה נמדדת לפני מסים או שווי ערך להם. הנחיות לטיפול בהשלכות מס של ההפרשה, והשינויים בה, ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12 (מתוקן 1998), *מסים על ההכנסה*.

סיכונים ואי ודאויות

50. על מנת לבצע את האומדן הטוב ביותר להפרשה, יש לקחת בחשבון סיכונים ואי ודאויות אשר קשורים באופן בלתי נמנע לאירועים ונסיבות רבים.

51. סיכון מתאר שונות של תוצאה. התאמה של סיכון עשויה להגדיל את הסכום לפיו נמדדת התחייבות. זהירות נדרשת בהפעלת שיקול דעת בתנאי אי ודאות, על מנת שהכנסות או נכסים לא יוצגו ביתר והוצאות או התחייבויות לא יוצגו בחסר. עם זאת, אי ודאות לא מצדיקה יצירה של הפרשות מוגזמות או הערכת יתר מכוונת של התחייבויות. לדוגמה, אם תחזית העלויות בקשר לאירוע שתוצאתו שלילית במיוחד נאמדת על בסיס זהיר, אותה תוצאה לא מטופלת במכוון כצפויה יותר מאשר המקרה במציאות. תשומת לב נדרשת על מנת להימנע מכפל התאמות של סיכון ואי ודאות, שתוצאתו היא הערכה מופרזת של ההפרשה.

52. יש לתת גילוי בדבר אי ודאויות הקשורות לסכום היציאה בהתאם לסעיף 98(ב).

ערך נוכחי

53. כאשר ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית, סכום ההפרשה צריך להיות הערך הנוכחי של היציאות החזויות לסילוק המחויבות.

54. בשל ערך הזמן של הכסף, בהפרשות הקשורות לתזרימי מזומנים החוצה שינבעו בסמוך לאחר מועד הדיווח, גלום יותר הפסד מאשר בהפרשות הקשורות לתזרימי מזומנים החוצה בסכום זהה שינבעו מאוחר יותר. לפיכך, הפרשות יהוונו כאשר ההשפעה היא מהותית.

55. כאשר הפרשה מהוונת על פני מספר שנים, הערך הנוכחי של ההפרשה יגדל כל שנה, ככל שההפרשה מתקרבת לזמן החזוי לסילוק (מתייחס לנספח 5). סעיף 97 (ה) לתקן זה דורש מתן גילוי לגידול במהלך התקופה של הסכום המהוון, כתוצאה מחלוף הזמן.

56. שיעור הניכיון (או שיעורים) צריך להיות שיעור (או שיעורים) לפני מס, המשקף (משקפים) הערכות שוק עדכניות לגבי ערך הזמן של הכסף ואת הסיכונים הספציפיים להתחייבות. שיעור/י הניכיון לא ישקפו סיכונים שבגינם הותאמו אומדני תזרימי המזומנים העתידיים.

57. בתחומי שיפוט מסוימים, מסים על ההכנסה או שווי ערך להם מוטלים על העודף לתקופה של ישות ממשלתית. כאשר מסים על ההכנסה מסוג זה מוטלים על ישויות ממשלתיות, יש להשתמש בשיעור ניכיון לפני מס.

אירועים עתידיים

58. כאשר קיימות ראיות אובייקטיביות מספקות להתרחשות אירועים עתידיים אשר עשויים להשפיע על הסכום הנדרש לסילוק המחויבות, יש לשקף בסכום ההפרשה את אותם אירועים.

59. אירועים חזויים עתידיים עשויים להיות חשובים במיוחד בעת מדידת הפרשות. לדוגמה, מחויבויות מסוימות עשויות להיות צמודות למדד (index), על מנת לפצות מקבלים בגין השפעות האינפלציה או בגין שינויי מחיר ספציפיים אחרים. אם יש ראיות מספקות לשיעורי אינפלציה חזויים סבירים, יש לשקף זאת בסכום ההפרשה. דוגמה נוספת לאירועים עתידיים המשפיעים על סכום ההפרשה היא, כאשר ממשלה מאמינה כי העלות לניקוי זפת, אפר וחומרים מזהמים אחרים הקשורים לאתר עבודה בגז בתום תקופת חייו, תקטן עקב שינויי טכנולוגיה עתידיים. במקרה זה, הסכום שמוכר משקף את העלות שחזויה להתהוות באופן סביר, על ידי גורם אובייקטיבי בעל הכשרה מקצועית, תוך התחשבות בכל הראיות הזמינות בנוגע לטכנולוגיה שתהיה זמינה בעת הניקוי. לכן יהיה זה נאות לכלול, לדוגמה, קיטון בעלות חזויה שקשורה בניסיון שנצבר ביישום טכנולוגיה קיימת, או לכלול את העלות החזויה ביישום טכנולוגיה קיימת לפעולות ניקוי גדולות או מסובכות יותר, מאלה שבוצעו בעבר. עם זאת, ישות לא תביא בחשבון פיתוח של טכנולוגיית ניקוי חדשה לחלוטין, אלא אם קיימות ראיות אובייקטיביות מספקות לכך.

60. בעת מדידת המחויבות, יש להביא בחשבון את ההשפעה של חקיקה אפשרית חדשה אשר עשויה להשפיע על סכום מחויבות קיימת של ממשלה או ישות ממשלתית בודדת, כאשר קיימת ראיה אובייקטיבית מספקת לכך שקרוב לוודאי כי החקיקה תושלם למעשה. מגוון הנסיבות שנוצרות בפרקטיקה, גורם לכך שבלתי אפשר לזהות אירוע יחיד אשר יספק ראיה אובייקטיבית מספקת לגבי כל מקרה. ראיה דרושה בנוגע לדרישות שיקבעו בחקיקה וכן אם קרוב לוודאי שהחקיקה תושלם למעשה ותיושם בבוא העת. במקרים רבים, ראיה אובייקטיבית מספקת לא תהיה קיימת עד שחקיקה חדשה תושלם למעשה.

מימוש חזוי של נכסים

61. בעת מדידת הפרשה אין לקחת בחשבון רווחים ממימוש חזוי של נכסים.

62. בעת מדידת הפרשה, אין לקחת בחשבון רווחים ממימוש חזוי של נכסים, אפילו אם המימוש החזוי קשור באופן הדוק לאירוע אשר יוצר את ההפרשה. במקום זאת, ישות מכירה ברווחים ממימושים חזויים של נכסים במועד שנקבע ספציפית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי אשר עוסק בנכסים המתייחסים.

השבות

63. כאשר חלק או כל היציאות הנדרשות לסילוק חזויות להיות מושבות על ידי צד אחר, יש להכיר בהשבה כאשר, ורק כאשר, קרוב לוודאי שההשבה תתקבל אם הישות תסלק את המחויבות. ההשבה תטופל כנכס נפרד. סכום ההשבה שהוכר לא יעלה על סכום ההפרשה.
64. בדוח על הביצוע הכספי, ההוצאה המתייחסת להפרשה עשויה להיות מוצגת בניכוי הסכום שהוכר בגין ההשבה.
65. לעתים, ישות יכולה לפנות לצד אחר על מנת שישלם חלק או את כל היציאה הדרושה לסילוק הפרשה (לדוגמה, באמצעות חוזי ביטוח, סעיפי שיפוי או אחריות יצרן). הצד האחר עשוי להשיב סכומים ששולמו על ידי הישות או לשלם את הסכומים במישרין. לדוגמה, לסוכנות ממשלתית עשויה להיות התחייבות משפטית כלפי יחיד, כתוצאה ממתן יעוץ מטעה על ידי עובדיה. עם זאת, יתכן שהסוכנות תוכל להשיב חלק מהיציאה באמצעות ביטוח לשיפוי מקצועי.
66. ברוב המקרים, הישות תישאר מחויבת בגין כל הסכום הנדון, כך שהישות תצטרך לסלק את הסכום המלא, אם מסיבה כלשהי הצד השלישי לא שילם. במצב כזה, מוכרת הפרשה בסכום המלא של ההתחייבות, ומוכר נכס נפרד בגין ההשבה החזויה כאשר קרוב לוודאי שההשבה תתקבל אם הישות תסלק את ההתחייבות.
67. במקרים מסומים, הישות לא תהיה מחויבת בגין עלויות שבנדון אם צד שלישי לא משלם. במקרה כזה, לישות אין התחייבות בגין עלויות אלה והן אינן נכללות בהפרשה.
68. כאמור בסעיף 37, מחויבות שבגינה ישות נושאת באחריות ביחד ולחוד, היא התחייבות תלויה עד לסכום המחויבות אשר חזוי כי תסולק על ידי הצדדים האחרים.

שינויים בהפרשות

69. בכל מועד דיווח, יש לבחון את ההפרשות ולהתאימן על מנת שישקפו את האומדן הנוכחי הטוב ביותר. אם לא צפוי יותר כי יידרש תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות לסילוק המחויבות, יש לבטל את ההפרשה.
70. כאשר מבוצע היוון, ערך ההפרשה בספרים עולה בכל תקופה על מנת לשקף את חלוף הזמן. עליה זו מוכרת כהוצאת ריבית.

עדכון הפרשות

71. הפרשה תעודכן רק בקשר ליציאות שבגינן ההפרשה הוכרה במקור.

72. רק יציאות המתייחסות להפרשה המקורית נזקפות כנגדה. רישום יציאות כנגד הפרשה אשר הוכרה במקור למטרה אחרת, יסווה את ההשפעה של שני אירועים שונים.

יישום של כללי ההכרה והמדידה

גירעונות תפעוליים עתידיים נטו

73. אין להכיר בהפרשות בגין גירעונות נטו מפעילויות תפעוליות עתידיות.

74. גירעונות נטו מפעילויות תפעוליות עתידיות אינם עונים על הגדרת התחייבויות בסעיף 18 והקריטריון הכללי להכרה בהפרשות המוצג בסעיף 22.

75. ציפייה לגירעונות נטו מפעילויות תפעוליות עתידיות מהווה סימן לכך שעשויה לחול ירידה בערכם של נכסים מסוימים המשמשים בפעילויות אלה. ישות תבחן ירידת ערך לגבי נכסים אלה. הנחיות בדבר הטיפול בירידת ערך ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, *ירידת ערך נכסים*. הנחיות בדבר בחינת הערך בספרים של נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים והכרה בהפסדים מירידת ערך ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, *ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים*.

חוזים שגלום בהם הפסד

76. אם לישות קיים חוזה שגלום בו הפסד, המחויבות הקיימת (בניכוי השבות) בהתאם לחוזה תוכר ותימדד כהפרשה.

77. סעיף 76 לתקן זה חל רק על חוזים אשר גלום בהם הפסד. תקן זה אינו חל על חוזים המספקים הטבות לרווחת הציבור בהם מתקשרים בציפייה שהישות לא תקבל תמורה ישירה ממקבלי אותן הטבות, השווה בקירוב לערכם של הסחורות והשירותים שסופקו.

78. חוזים רבים המעידים על עסקאות חליפין (לדוגמה, הזמנות רכש שגרתיות) יכולים להתבטל ללא תשלום של פיצוי לצד השני, ולכן לא קיימת מחויבות. חוזים אחרים קובעים הן זכויות והן מחויבויות עבור כל צד לחוזה. כאשר אירועים גורמים לכך שחוזה יהיה מסוג שגלום בו הפסד, החוזה יהיה בתחולת תקן זה ותיווצר התחייבות שיש להכיר בה. חוזים שיש לבצעם ושלא גלום בהם הפסד אינם בתחולת תקן זה.

79. תקן זה מגדיר חוזה שגלום בו הפסד ככזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על פי החוזה עלולות על ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות החזויים להתקבל ממנו, כולל סכומי ההשבה. לכן, מחויבות קיימת בניכוי ההשבות, מוכרת בהתאם לסעיף 76. העלויות הבלתי נמנעות בהתאם לחוזה משקפות את העלות הנמוכה ביותר נטו ליציאה מהחוזה, המהווה את העלות הנמוכה ביותר לקיומו, וכן כל פיצוי או קנסות הנובעים מאי קיומו.

80. לפני יצירת הפרשה נפרדת עבור חוזה שגלום בו הפסד, ישות תכיר בכל הפסד מירידת ערך בגין נכסים המיועדים לאותו חוזה.

שינוי מבני

81. להלן דוגמאות לאירועים אשר עשויים לענות על הגדרת שינוי מבני:

- (א) הפסקה או מימוש של פעילות או שירות;
 - (ב) סגירה של סניף או הפסקת פעילויות של סוכנות ממשלתית במיקום או באזור ספציפיים, או העתקת פעילות מאזור אחד לאזור אחר;
 - (ג) שינויים במבנה ההנהלה, לדוגמה, ביטול שכבה ניהולית או שכבת נושאי משרה בכירים; וכן,
 - (ד) ארגון מחדש משמעותי, בעל השפעה מהותית על האופי ועל מוקד פעילויות הישות.
82. הפרשה לעלויות בגין שינוי מבני תוכר רק כאשר הקריטריון הכללי להכרה בהפרשות, כפי שהוסבר בסעיף 22, מתקיים. סעיפים 83 עד 96 מסבירים כיצד ליישם את הקריטריון הכללי להכרה בקשר לשינויים מבניים.

83. מחויבות משתמעת לשינוי מבני נובעת לישות רק כאשר:

- (א) יש לה תוכנית פורמאלית מפורטת לשינוי מבני המזהה לפחות את:
 - (1) הפעילות/היחידה התפעולית או חלק מפעילות/מיחידה תפעולית בה מדובר;
 - (2) האזורים העיקריים שיושפעו;
 - (3) המיקום, התפקיד והמספר המשוער של העובדים אשר יפוצו בגין הפסקת שירותם;
 - (4) היציאות שידרשו; וכן,

(5) מועד יישום התוכנית; וכן,

(ב) היא יצרה ציפייה תקפה אצל אלה המושפעים מביצוע השינוי המבני, על ידי התחלת יישום התוכנית או מסירת הודעה בדבר מרכיביה העיקריים לאלה המושפעים ממנה.

84. במגזר הממשלתי, שינוי מבני עשוי להתרחש ברמת הממשלה בכללותה, ברמת משרד ממשלתי או שר, או ברמת יחידת משנה.

85. ראיות לכך שממשלה או ישות יחידה החלה ליישם תוכנית לשינוי מבני יסופקו, לדוגמה, על ידי הודעה פומבית בדבר המאפיינים העיקריים של התוכנית, מכירה או העברה של נכסים, הודעה על כוונה לבטל חכירות או יצירת הסדרים חלופיים עבור מקבלי שירותים. הודעה פומבית לגבי תוכנית מפורטת לשינוי מבני יוצרת מחויבות משתמעת לשינוי כאמור, רק אם היא נעשית בדרך זו ובפירוט מספק (כלומר, הצגת המאפיינים העיקריים של התוכנית) אשר יוצרים ציפייה תקפה בקרב צדדים אחרים כגון משתמשי השירותים, ספקים ועובדים (או נציגיהם), כי הממשלה או הישות יבצעו את השינוי המבני.

86. על מנת שתוכנית תהיה מספקת בכדי ליצור מחויבות משתמעת כאשר היא מועברת לאלה המושפעים ממנה, יש לתכנן את תחילת יישומה בהקדם האפשרי ולהשלימה בפרק זמן שבו ביצוע שינויים מהותיים בתוכנית יהיה בלתי סביר. אם חזוי עיכוב ארוך לפני תחילת השינוי המבני או חזוי שהשינוי המבני יערך על פני פרק זמן ארוך באופן בלתי הגיוני, אין זה סביר שהתוכנית תיצור ציפייה תקפה אצל חלק מהאחרים שהממשלה או ישות יחידה מחויבת בהווה לשינוי מבני, מכיוון שפרק הזמן האמור מאפשר הזדמנויות לממשלה או לישות לשנות את תוכניותיה.

87. החלטה של ההנהלה או של הגוף השולט על שינוי מבני שהתקבלה לפני מועד הדיווח, אינה יוצרת מחויבות משתמעת במועד הדיווח, אלא אם כן לפני מועד הדיווח הישות:

(א) החלה ליישם את התוכנית לשינוי מבני; או,

(ב) הודיעה על המאפיינים העיקריים של התוכנית לשינוי מבני לאלה המושפעים ממנה, באופן מפורש מספק, עד כדי יצירת ציפייה תקפה בקרבם כי הישות תבצע את השינוי המבני.

במקרים מסוימים, ישות מתחילה ליישם את התוכנית לשינוי מבני, או מוסרת הודעה על מאפייניה העיקריים לאלה המושפעים ממנה, רק לאחר מועד הדיווח. בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, *אידועים לאחר מועד הדיווח*, עשוי להידרש גילוי, אם השינוי המבני הוא כה חשוב כך שאי מתן גילוי ישפיע על יכולת המשתמשים בדוחות הכספיים לבצע הערכות והחלטות נאותות.

88. למרות שמחויבות משתמעת לא נוצרת רק מהחלטת ההנהלה או הגוף השולט, מחויבות עשויה לנבוע מאירועים קודמים אחרים יחד עם החלטה זו. לדוגמה, משא ומתן עם נציגי העובדים על תשלומי פיצויי פיטורין, או עם קונים על מכירה או על העברה של פעילות, עשוי להסתיים רק בכפוף לאישור הגוף השולט או מועצת המנהלים. כאשר האישור הושג ודווח לצדדים האחרים, לישות יש מחויבות משתמעת לשינוי מבני, אם התנאים בסעיף 83 מתקיימים.

89. במדינות מסוימות, הסמכות המוחלטת לקבלת החלטות בנוגע לישות ממשלתית מוקנית לגוף השולט או למועצת המנהלים, שבין חבריה נכללים נציגים בעלי תחומי עניין השונים מאלה של ההנהלה (לדוגמה, עובדים) או שההודעה לנציגים אלה עשויה להיות הכרחית לפני שמתקבלת החלטה בגוף השולט או במועצת המנהלים. מאחר שהחלטה כזו של גוף שולט או מועצת מנהלים כוללת התקשרות עם הנציגים האמורים, היא עשויה לגרום למחויבות משתמעת לשינוי מבני.

מכירה או העברה של פעילויות

90. **מחויבות לא תנבע בקשר למכירה או העברה של פעילות, עד אשר הישות מחויבת למכירה או העברה במסגרת הסדר מחייב.**

91. גם כאשר ישות החליטה למכור פעילות והודיעה בפומבי על החלטתה, היא אינה יכולה להיות מחויבת למכירה עד שהרוכש יזוהה ועד לקיומו של הסדר מכירה מחייב. עד שיהיה הסכם מכירה מחייב, ישות תוכל לשנות את דעתה והיא תאלץ לנקוט בדרכי פעולה אחרות אם לא ניתן למצוא רוכש בתנאים מקובלים. כאשר מכירה היא רק חלק מהשינוי המבני, מחויבות משתמעת עשויה לנבוע מהחלקים האחרים של השינוי המבני לפני שקיים הסדר מכירה מחייב.

92. שינוי מבני במגזר הממשלתי כולל לעתים העברה של פעילויות מישות נשלטת אחת לאחרת ועשוי לכלול העברה של פעילויות ללא תמורה או בתמורה סמלית. העברות אלה יתרחשו לעתים בהתאם להנחיה ממשלתית ולא יכללו הסדרים מחייבים כמתואר בסעיף 90. מחויבות קיימת רק כאשר ישנו הסכם העברה מחייב. גם כאשר העברות מוצעות של פעילויות אינן מובילות להכרה בהפרשה, עשוי להידרש גילוי לעסקה שתוכננה בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים, כגון תקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, *אירועים לאחר מועד הדיווח* ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, *גילוי בדבר צדדים קשורים*.

93. הפרשה בגין שינוי מבני חייבת לכלול רק את היציאות הישירות הנובעות מהשינוי המבני אשר:

(א) בהכרח כרוכות בשינוי המבני; וכן,

(ב) אינן מתקשרות לפעילויות הנמשכות של הישות.

94. הפרשה בגין שינוי מבני אינה כוללת עלויות כגון:

(א) הכשרה מחדש של צוות העובדים או העברתו לאתר חדש;

(ב) שיווק; או,

(ג) השקעה במערכות חדשות וברשתות הפצה.

יציאות אלה קשורות להתנהלות העתידית של פעילות ואינן התחייבויות לשינוי מבני במועד הדיווח. יציאות אלה מוכרות על בסיס זהה לבסיס לפיו הן היו מוכרות אם הן היו נובעות בנפרד מהשינוי המבני.

95. גירעונות תפעוליים עתידיים מזוהים נטו, עד למועד השינוי המבני, אינן נכללים בהפרשה, אלא אם כן הם קשורים לחוזה שגלום בו הפסד כמוגדר בסעיף 18.

96. כנדרש בסעיף 61, רווחים מממוש חזוי של נכסים אינם נכללים במדידת ההפרשה בגין שינוי מבני, אף אם רואים במכירת הנכסים כחלק מהשינוי המבני.

גילוי

97. עבור כל קבוצת הפרשות, ישות תיתן גילוי בדבר:

(א) הערך בספרים בתחילת תקופה ובסופה;

(ב) הפרשות נוספות שנעשו במהלך התקופה, כולל גידולים בהפרשות קיימות;

(ג) סכומים ששימשו (כלומר, שהתהוו וחויבו כנגד ההפרשה) במהלך התקופה;

(ד) סכומים שלא נוצלו ובוטלו במהלך התקופה; וכן,

(ה) עליה במהלך התקופה בסכום המהוון, הנובע מחלוף הזמן והשפעת כל שינוי בשיעור ההיוון.

לא נדרש מידע השוואתי.

98. ישות תיתן גילוי בדבר כל קבוצה של הפרשות, כדלקמן:

(א) תיאור קצר של מהות המחויבות וכן העיתוי החזוי והתוצאה של תזרימים החוצה כלשהם של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות;

(ב) ציון אי הוודאויות בקשר לסכום או העיתוי של אותם תזרימים החוצה. כאשר זה הכרחי לספק מידע הולם, ישות תיתן גילוי להנחות העיקריות שנעשו בהקשר לאירועים עתידיים, כאמור בסעיף 58; וכן,

(ג) סכום כל השבה חזויה, תוך ציון סכום של כל נכס אשר הוכר בגין אותה השבה חזויה.

99. כאשר ישות בוחרת להכיר בדוחותיה הכספיים בהפרשות להטבות לרווחת הציבור שבגין היא אינה מקבלת תמורה ישירה ממקבלי אותן הטבות, השווה בקירוב לערכם של הסחורות והשירותים שסופקו, עליה לתת את הגילוי הנדרש בסעיפים 97 ו - 98 בגין הפרשות אלה.

100. למעט אם הסבירות של תזרים החוצה כלשהו לסילוק היא קלושה, ישות צריכה לתת גילוי עבור כל קבוצה של התחייבות תלויה במועד הדיווח, אשר יכלול תיאור קצר של מהות ההתחייבות התלויה וכן, כאשר ישים:

(א) הערכה של השפעה הכספית אשר תימדד בהתאם לסעיפים 44 עד 62;

(ב) ציון אי הוודאויות הקשורות בסכום או העיתוי של תזרים כלשהו החוצה; וכן,

(ג) סבירות להשבה כלשהי.

101. בקביעה אלו הפרשות או התחייבויות תלויות ניתן לצרף בכדי ליצור קבוצה, הכרחי לשקול האם מהות הפריטים דומה באופן מספק כך שניתן להציגם יחד, בכדי לעמוד בדרישות הסעיפים 98(א) ו - 98(ב) ו - 100(א) ו - 100(ב). לפיכך, עשוי להיות נאות לטפל בקבוצה יחידה של סכומי הפרשות הקשורות לסוג אחד של מחויבות, אך לא יהיה נאות לטפל בה כקבוצה יחידה בסכומים הקשורים לעלויות שיקום סביבתי ובסכומים הכפופים להליכים משפטיים.

102. כאשר הפרשה והתחייבות תלויה נובעות ממערכת זהה של נסיבות, ישות תיתן את הגילויים הנדרשים בסעיפים 97, 98 ו - 100 בדרך אשר תראה את הקשר בין ההפרשה וההתחייבות התלויה.

103. בנסיבות מסוימות ישות עשויה להשתמש בהערכה חיצונית בכדי למדוד הפרשה. במקרים אלה, מתן גילוי בדבר מידע הקשור להערכה, יהיה מועיל.
104. דרישות הגילוי בסעיף 100 לא חלות על התחייבויות תלויות הנובעות מהטבות לרווחת הציבור המסופקות על ידי ישות שעבורן היא לא מקבלת תמורה ישירה ממקבלי אותן הטבות, השווה בקירוב לערכם של הסחורות או השירותים שסופקו (ראה סעיפים 1(א) וכן 11 - 7 בדבר דיון לגבי אי הכללת הטבות לרווחת הציבור בתחולת תקן זה).
105. **כאשר צפוי תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, ישות תיתן גילוי הכולל תיאור קצר של מהות הנכסים התלויים במועד הדיווח, וכן, כאשר יש, אומדן השפעתם הכספית, הנמדד תוך שימוש בעקרונות שנקבעו להפרשות בסעיפים 44 עד 62.**
106. הכוונה ליישם את דרישות הגילוי בסעיף 105 היא רק לגבי אותם נכסים תלויים אשר לגביהם קיימת ציפייה סבירה שההטבות בגינם יזרמו אל הישות. כלומר, אין דרישה לתת גילוי בדבר מידע זה לגבי כל הנכסים התלויים (ראה סעיפים 39 עד 43 לגבי דיון בנכסים תלויים). במסגרת הגילויים בדבר נכסים תלויים, חשוב להימנע ממתן סימנים מטעים באשר לסבירות שתנבע הכנסה. לדוגמה, ישות ממשלתית מאפשרת לחברה מהמגזר הפרטי לבצע כרייה באחד מנכסיה בתמורה לתמלוגים המבוססים על מחיר קבוע לטון שהופק. כאשר החברה תחל בכרייה ינבע נכס תלוי מהחווה. בנוסף למתן גילוי בדבר מהות ההסדר, יש לכמת את הנכס התלוי כאשר ניתן לאמוד באופן סביר את כמות המינרלים שתופק ואת עיתוי תזרימי המזומנים פנימה החזויים. אם אין הוכחה לקיומם של מאגרים או לא קיימות נסיבות מובהקות אחרות אשר מצביעות על כך שהפקת מינרלים כלשהי תהיה לא סבירה, ישות ממשלתית לא תיתן גילוי למידע הנדרש בסעיף 105 כיוון שלא צפוי תזרים של הטבות.
107. דרישות הגילוי בסעיף 105 כוללות נכסים תלויים מעסקאות חליפין ומעסקאות שאינן חליפין. קיום נכס תלוי בהקשר להכנסות ממסים, מתבסס על הפרשנות של מה יוצר "אירוע מס". ההחלטה של אירוע מס עבור הכנסת מסים וההשלכות האפשריות של גילוי בדבר נכסים תלויים אשר קשורה בהכנסות ממסים, יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 23, *הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות)*.
108. **כאשר לא ניתן גילוי לכל מידע הנדרש בסעיפים 100 עד 105 מאחר שאין זה מעשי לעשות כן, יש לציין עובדה זאת.**
109. **במקרים נדירים ביותר, ייתכן כי גילוי לגבי חלק או כל המידע הנדרש בסעיפים 97 עד 107 חזוי לפגוע באופן חמור בעמדתה של הישות במחלוקת עם צדדים אחרים בנושא הקשור להפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי. במקרים אלה, הישות אינה חייבת לתת גילוי**

לגבי המידע, אך צריכה לתת גילוי בדבר מהות המחלוקת, יחד עם העובדה והסיבה לכך שלא ניתן גילוי לגבי המידע.

הוראות מעבר

110. בוטל.

111. בוטל.

תחילה

112. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008, או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

113. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם, בדוחותיה הכספיים השנתיים המתחילים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

114. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 39 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

115. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 58 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

116. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 40 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

117. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 56 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.
118. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 33 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.
119. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 10(א), בסעיף 24 ובסעיף 30(ז) לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, הוחלפו בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.
120. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים בסעיף 26(ה) לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

נספח 1 - טבלאות - הפרשות, התחייבויות תלויות, נכסים תלויים והשבות

מטרת נספח זה היא לסכם את הדרישות העיקריות של התקנים. הוא אינו מהווה חלק מהתקנים ויש לקרוא אותו בהקשר לנוסח המלא של התקנים.

הפרשות והתחייבויות תלויות

<p>כאשר, כתוצאה מאירועי העבר, עשוי להיות תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות בסילוק של: (א) מחויבות קיימת; או (ב) מחויבות אפשרית שקיומה יאומת רק אם יתרחשו או לא יתרחשו, אירוע או אירועים עתידיים בלתי ודאיים, שאינם בשליטת הישות.</p>		
<p>יש מחויבות קיימת אשר צפוי שתדרוש תזרים של משאבים החוצה.</p>	<p>יש מחויבות אפשרית או מחויבות קיימת אשר עשויות, אך צפוי שלא, לדרוש תזרים של משאבים החוצה.</p>	<p>יש מחויבות אפשרית או מחויבות קיימת אשר עשויות, אך צפוי שלא, לדרוש תזרים של משאבים החוצה היא קלושה.</p>
<p>יש להכיר בהפרשה (סעיף 22).</p> <p>נדרש לתת גילוי בדבר ההפרשה (סעיפים 97 ו- 98).</p>	<p>אין להכיר בהפרשה (סעיף 35).</p> <p>נדרש לתת גילוי בדבר ההתחייבות התלויה (סעיף 100).</p>	<p>אין להכיר בהפרשה (סעיף 35).</p> <p>לא נדרש לתת גילוי (סעיף 100).</p>

התחייבות תלויה נוצרת אף במקרים נדירים ביותר בהם קיימת התחייבות שלא ניתן להכיר בה מאחר שלא ניתן למדוד אותה באופן מהימן. נדרשים גילויים בדבר ההתחייבות התלויה.

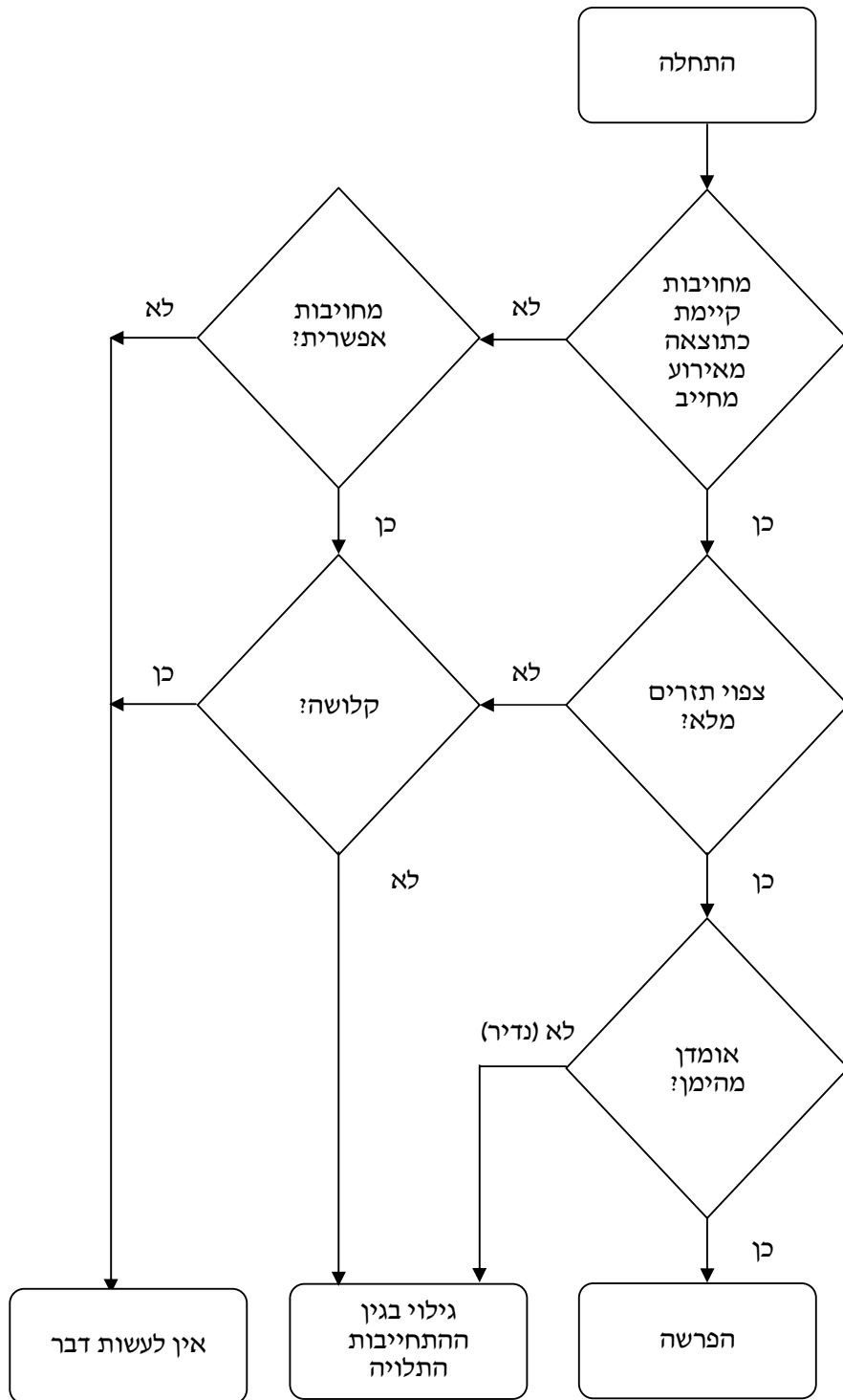
נכסים תלויים

<p>כאשר, כתוצאה מאירועי העבר, קיים נכס אפשרי שקיומו יאומת רק אם יתרחשו או לא יתרחשו, אירוע או אירועים עתידיים בלתי ודאיים, שאינם בשליטת הישות.</p>		
<p>תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות הוא קרוב לוודאי.</p>	<p>תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות הוא צפוי, אך אינו קרוב לוודאי.</p>	<p>תזרים פנימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות אינו צפוי.</p>
<p>הנכס אינו תלוי (סעיף 41).</p> <p>נדרש לתת גילוי (סעיף 105).</p>	<p>אין להכיר בנכס (סעיף 39).</p> <p>נדרש לתת גילוי (סעיף 105).</p>	<p>אין להכיר בנכס (סעיף 39).</p> <p>לא נדרש לתת גילוי (סעיף 105).</p>

<p>חלק או כל היציאות הנדרשות לסילוק של הפרשה חזוי להיות מושב על ידי צד אחר.</p>		
<p>לישות אין מחויבות בגין חלק מהיציאה אשר יושב על ידי צד אחר.</p>	<p>המחויבות בגין סכום ההשבה החזוי נותרת בידי הישות וקרוב לוודאי כי ההשבה לא תתקבל אם הישות תסלק את ההפרשה.</p>	<p>המחויבות בגין סכום ההשבה החזוי נותרת בידי הישות וקרוב לוודאי כי ההשבה תתקבל אם הישות תסלק את ההפרשה.</p>
<p>לישות אין התחייבות בגין סכום ההשבה (סעיף 67).</p>	<p>ההשבה מוכרת כנכס נפרד בדוח על המצב הכספי וניתנת לקיזוז כנגד ההוצאה בדוח על הביצוע הכספי. סכום ההשבה החזוי שיוכר אינו עולה על ההתחייבות (סעיפים 63 ו- 64).</p>	<p>לא מכירים בהשבה החזויה כנכס (סעיף 63).</p>
<p>לא נדרש לתת גילוי.</p>	<p>נדרש לתת גילוי להשבה ולסכומה יחד (סעיף 98(ג)).</p>	<p>נדרש לתת גילוי להשבה החזויה (סעיף 98(ג)).</p>

נספח 2 - עץ החלטות

מטרת עץ ההחלטות היא לסכם את דרישות ההכרה העיקריות בהפרשות והתחייבויות תלויות, אשר בתחולת תקן זה. עץ ההחלטות אינו מהווה חלק מהתקנים ויש לקרוא אותו בהקשר לנטח המלא של התקנים. הערה: במקרים מסוימים, לא ברור אם יש מחויבות קיימת. במקרים אלה, סביר כי אירוע העבר יצור מחויבות קיימת אם, בהתחשב בכל הראיות הזמינות, יותר סביר מאשר לא, שיש מחויבות קיימת במועד הדיווח (סעיף 23 לתקן).



נספח 3 - דוגמאות: הכרה

נספח זה מדגים את יישום התקנים על מנת לסייע בהבהרת משמעותם. הנספח אינו מהווה חלק מהתקנים.

מועד דיווח של כל הישויות בדוגמאות הוא 31 בדצמבר. בכל המקרים, ההנחה היא שניתן לבצע אומדן מהימן לכל תזרים חוזי החוצה. בחלק מהדוגמאות התוצאה של הנסיבות המתוארות עשויה להיות ירידת ערך נכסים - היבט זה לא נדון בדוגמאות.

ההפניות אשר מופיעות בדוגמאות מצביעות על הסעיפים הרלוונטיים ביותר בתקן. יש לקרוא את הנספח בהקשר לנוסח המלא של התקנים.

ההתייחסות ל"אומדן הטוב ביותר" היא לסכום של ערך נוכחי, כאשר ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית.

דוגמה 1: אחריות

יחידת משנה במשרד ממשלתי A מייצרת ציוד חיפוש והצלה לשימוש הממשלה ולמכירה לציבור. בעת המכירה, יחידת המשנה מעניקה לקונים אחריות בקשר למוצרים מסוימים. בהתאם לתנאי המכירה, יחידת המשנה נוטלת על עצמה לבצע תיקונים או החלפות סחורה, במקרה שיתגלו פגמי ייצור במהלך שלוש שנים ממועד המכירה. מניסיון העבר, צפוי (כלומר, יותר סביר מאשר לא) שיהיו תביעות בהתאם לאחריות.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא מתן אחריות עם מכירת המוצר, היוצרת מחויבות משפטית.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - צפוי לגבי האחריות בכללותה (ראה סעיף 32).

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של העלויות בתקופת האחריות של המוצרים שנמכרו במועד הדיווח או לפניו (ראה סעיפים 22 ו- 32).

דוגמה 2(א): קרקע מזהמת - קרוב לוודאי שהחקיקה תושלם למעשה

בבעלות ממשלה מחוזית מחסן הנמצא על קרקע בסמוך לנמל. מאחר שהקרקע עשויה להידרש לצורך הרחבה עתידית של פעילות הנמל, הממשלה המחוזית שמרה את הבעלות על הקרקע. במהלך עשר השנים האחרונות חכרה קבוצת חקלאים את הרכוש כמתקן אחסון לכימיקלים חקלאיים. הממשלה הלאומית מודיעה על כוונתה לחוקק חקיקה סביבתית הדורשת מבעלי הרכוש לקבל התחייבות בגין זיהום סביבתי, כולל העלויות של ניקוי קרקע מזהמת. כתוצאה מכך, הממשלה המחוזית מחדירה מדיניות לטיפול בכימיקלים מסוכנים ומתחילה ליישם אותה בקשר לפעילויותיה ורכושה. בשלב זה מתגלה, כי הכימיקלים החקלאיים זיהמו את הקרקע המקיפה את המחסן. הממשלה המחוזית לא מקבלת כל סיוע מהחקלאים או מחברת הביטוח בגין

עלויות הניקוי. ביום 31 לדצמבר 2001, ודאי למעשה כי טיוטת חוק הדורש ניקוי קרקע שזוהמה תושלם למעשה בסמוך לאחר סיום השנה.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא זיהום הקרקע מאחר שהחקיקה אשר דורשת את הניקוי היא קרובה לוודאי.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת הסילוק - צפוי.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של עלויות הניקוי (ראה סעיפים 22 ו- 30).

דוגמה 2(ב) - זיהום ומחויבות משתמעת

לממשלה קיימת מדיניות סביבתית שפורסמה לציבור, שבה היא נוטלת על עצמה לנקות כל זיהום לו היא גורמת. בהתאם לניסיון העבר הממשלה מכבדת מדיניות זו. לא קיימת חקיקה סביבתית בתחום שיפוט זה. במהלך מסלול של תרגיל ימי, ניזוקה ספינה ודלפה כמות משמעותית של שמן. הממשלה מסכימה לשלם את עלויות הניקוי המיידיות ואת העלויות המתמשכות של השגחה וסיוע לחיות וציפורי ים.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא זיהום הסביבה, היוצר מחויבות משתמעת, מאחר שהמדיניות וההתנהלות בעבר של הממשלה יצרו ציפייה תקפה, שהממשלה תנקה את הזיהום.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - צפוי.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של עלויות הניקוי (ראה סעיפים 22 ו- 30).

דוגמה 3: מחצבת חצץ

הממשלה החכירה קרקע על בסיס מסחרי מחברה במגזר הפרטי בה היא מפעילה מחצבת חצץ. החצץ משמש לסלילה ותחזוקת הכבישים. הסכם עם בעלי הקרקע דורש שהממשלה תשחזר את אתר המחצבה על ידי הסרת המבנים, שינוי צורת הקרקע והחלפת שכבת הקרקע העליונה. 60% מעלויות השחזור הסופיות קשורות להסרת מבני המחצבה ושחזור האתר, ו- 40% נובעות מהוצאת החצץ. במועד הדיווח, נבנו מבני המחצבה והחלו חפירות באתר, אך טרם הוציאו חצץ.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - בניית המבנים וחפירת המחצבה יוצרת מחויבות משפטית בהתאם לתנאי ההסכם לסלק את המבנים ולשחזר את האתר, ולכן מדובר באירוע מחויבות. עם זאת, במועד הדיווח, לא קיימת מחויבות לתקן את הנזקים שיגרמו מהוצאת החצץ.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - צפוי.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של 60% מהעלויות הסופיות הקשורות בהסרת המבנים ושיחזור האתר (ראה סעיף 22). עלויות אלה נכללות כחלק מעלויות המחצבה. 40% מהעלויות הנובעות מהוצאת החצץ מוכרות כהתחייבות בהדרגה, עם הוצאת החצץ.

דוגמה 4 - מדיניות של החזרים כספיים

סוכנות ממשלתית של חנויות פועלת כסוכנות רכש מרכזית ומאפשרת לציבור לרכוש סחורה עודפת. לסוכנות יש מדיניות של החזר כספי בגין רכישות של לקוחות שאינם מרוצים, למרות שאין לה כל מחויבות משפטית לעשות כן. מדיניותה למתן החזרים כספיים בדרך כלל ידועה.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא מכירת הסחורות, אשר יוצר מחויבות משתמעת מאחר שהתנהלות הסוכנות יצרה ציפייה תקפה אצל חלק מהלקוחות שהסוכנות מחזירה כספים לרוכשים.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - צפוי כי חלק מהסחורות מוחזר וניתן בגינו החזר כספי (ראה סעיף 32).

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של עלויות להחזרים כספיים (ראה סעיפים 18 (ההגדרה של מחויבות משתמעת), 22, 25 ו- 32).

דוגמה 5(א): סגירת מחלקה - ללא הודעה לפני מועד הדיווח

ביום 12 בדצמבר 2004 מחליטה ממשלה לסגור מחלקה של סוכנות ממשלתית. ההחלטה לא הועברה לידיעת המושפעים ממנה לפני מועד הדיווח (31 בדצמבר 2004) ולא ננקטו צעדים אחרים ליישום ההחלטה.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אין אירוע מחויבות ולכן לא נוצרה מחויבות.

מסקנה - אין להכיר בהפרשה (ראה סעיפים 22 ו- 83).

דוגמה 5(ב): מיקור חוץ של מחלקה - יישום לפני מועד הדיווח

ביום 12 בדצמבר 2004 החליטה ממשלה על מיקור חוץ של מחלקה ביחידת משנה במשרד ממשלתי. ביום 20 בדצמבר 2004 הסכימה הממשלה על תכנית מפורטת למיקור חוץ של המחלקה, והודעות פיטורין נשלחו לעובדי המחלקה.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא מסירת הודעה לעובדים בדבר ההחלטה, אשר יוצרת מחויבות משתמעת מאותו מועד, מאחר שהיא יוצרת ציפייה תקפה שיתבצע מיקור חוץ של המחלקה.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - צפוי.

מסקנה - יש ליצור הפרשה ביום 31 בדצמבר 2004 בגין האומדן הטוב ביותר של עלויות מיקור החוץ של המחלקה (ראה סעיפים 22 ו- 83).

דוגמה 6: דרישה חוקית להתקנת מסנני אויר

בהתאם לחקיקה חדשה, ישות ממשלתית מקומית נדרשת להתקין מסנני אויר חדשים בבניינים הציבוריים שלה עד ליום 30 ביוני 2005. הישות לא התקינה את מסנני האוויר.

ניתוח

(א) במועד הדיווח ביום 31 בדצמבר 2004

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אין מחויבות, מאחר שאין אירוע מחויבות הן בגין עלויות התקנת מסנני האוויר והן בגין קנסות בהתאם לחקיקה.

מסקנה - אין להכיר בהפרשה בגין עלויות התקנת המסננים (ראה סעיפים 22 וכן 27 - 25).

(ב) במועד הדיווח ביום 31 בדצמבר 2005

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - עדיין אין מחויבות בגין עלויות התקנת מסנני האוויר, מאחר שלא התרחש אירוע המחויבות (התקנת המסננים). עם זאת, עשויה לנבוע מחויבות לשלם קנסות בהתאם לחקיקה, מאחר שאירוע המחויבות התרחש (אי עמידה בדרישה חוקית בגין בניינים ציבוריים).

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - הערכת הסבירות להתהוות קנסות בשל אי עמידה במחויבות, תלויה בפרטי החקיקה ובהקפדה של שלטונות האכיפה.

מסקנה - אין להכיר בהפרשה בגין עלויות התקנת מסנני האוויר. עם זאת, יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של קנסות כלשהם שאכיפתם יותר סבירה מאשר לא (ראה סעיפים 22 וכן 27 - 25).

דוגמה 7: הכשרה מחדש של עובדים כתוצאה משינויים במערכת מס הכנסה

הממשלה מחדירה מספר שינויים במערכת מס הכנסה. כתוצאה משינויים אלה, נציבות מס הכנסה (הישות המדווחת) תידרש להכשיר מחדש חלק גדול מעובדי המנהלה וצוות מתאים, על מנת להבטיח עמידה מתמשכת בחקיקה לגבי שירותים פיננסיים. במועד הדיווח, טרם החלה הכשרה מחדש של עובדים.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אין מחויבות, מאחר שאירוע המחויבות לא התרחש (הכשרה מחדש).

מסקנה - אין להכיר בהפרשה (ראה סעיפים 22 וכן 27 - 25).

דוגמה 8: חוזה שגלום בו הפסד

מכבסת בית חולים פועלת במבנה אשר בית החולים (הישות המדווחת) חקר בחכירה תפעולית. במהלך חודש דצמבר 2004 עברה המכבסה למבנה חדש. הסכם חכירת המבנה הישן לא ניתן לביטול במשך ארבע השנים הבאות. לבית החולים אין חלופה לשימוש במבנה ולא ניתן להחכיר מחדש את המבנה למשתמש אחר.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא החתימה על חוזה החכירה, אשר יוצר מחויבות משפטית.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - כאשר החכירה הופכת לחוזה שגלום בו הפסד, צפוי תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות. (עד שהופכת החכירה לחוזה שגלום בו הפסד, על בית החולים לדווח על החכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 13, *חכירות*).

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר לתשלומי החכירה שלא ניתן להימנע מהם (ראה סעיפים 13(ב), 22 ו- 76).

דוגמה 9: ערבות בודדת

במהלך שנת 2004, ממשלה מחוזית נתנה ערבות להלוואות מסוימות של מפעיל מהמגזר הפרטי, המספק שירות ציבורי תמורת עמלה, אשר מצבו הכספי לאותה עת היה איתן. במהלך שנת 2005 התערער מצבו הכספי של המפעיל וביום 30 ביוני 2005, הגיש המפעיל בקשת הגנה מפני נשיו.

ניתוח

(א) ביום 31 בדצמבר 2004

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא מתן הערבות, אשר יוצר מחויבות משפטית.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - לא צפוי תזרים של משאבים החוצה.

מסקנה - אין להכיר בהפרשה (ראה סעיפים 22 ו- 31). לערבות יינתן גילוי כהתחייבות תלויה, אלא אם כן הסבירות לתזרים כלשהו החוצה מוערכת כקלושה (ראה סעיפים 100 ו- 109).

(ב) ביום 31 בדצמבר 2005

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אירוע המחויבות הוא מתן הערבות, אשר יוצר מחויבות משפטית.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - ביום 31 בדצמבר 2005, צפוי כי תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות יידרש לסילוק המחויבות.

מסקנה - יש להכיר הפרשה בגין האומדן הטוב ביותר למחויבות (ראה סעיפים 22, 31 ו- 109). הערה: דוגמה זאת דנה בערבות בודדת. אם לישות קיים תיק של ערבויות דומות (portfolio), יש להעריך את התיק בכללותו על מנת לקבוע האם תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות (ראה סעיף 32) צפוי. כאשר הישות נותנת ערבויות בתמורה לעמלה, יש להכיר בהכנסה בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*.

דוגמה 10: תביעה משפטית

לאחר ארוחת צהרים בשנת 2004, נפטרו עשרה אנשים, ייתכן כתוצאה מהרעלת מזון, ממוצרים שנמכרו במסעדה במוזיאון ציבורי (הישות המדווחת). החלו הליכים משפטיים לתביעת פיצויים מהישות, אך הישות דוחה את התחייבותה. עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2004, עורכי הדין של הישות מעריכים כי צפוי שהישות לא תימצא אחראית. עם זאת, כאשר הישות עורכת דוחות כספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2005, עורכי הדין שלה מעריכים כי בעקבות התפתחויות התביעה, צפוי שהישות תימצא אחראית.

ניתוח

(א) ביום 31 בדצמבר 2004

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - על בסיס הראיות הזמינות למועד אישור הדוחות הכספיים, אין מחויבות כתוצאה מאירועי העבר.

מסקנה - המוזיאון לא מכיר בהפרשה (ראה סעיפים 23 ו- 24). ניתן גילוי לתביעה כהתחייבות תלויה, אלא אם כן הסבירות לתזרים כלשהו החוצה מוערכת כקלושה (ראה סעיפים 100 ו- 109).

(ב) ביום 31 בדצמבר 2005

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - על בסיס הראיות הזמינות, יש מחויבות קיימת.

תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות בעת סילוק - צפוי.

מסקנה - יש להכיר בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר של הסכום לסילוק המחויבות (ראה סעיפים 24 - 22 וכן 109).

דוגמה 11: תיקונים ותחזוקה

נכסים מסוימים דורשים, בנוסף לתחזוקה השגרתית, יציאה משמעותית מדי מספר שנים עבור התאמה מחדש או חידוש והחלפה של רכיבים עיקריים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, נותן הנחיה בדבר הקצאה של יציאה בגין נכס לרכיביו השונים, כאשר לרכיבים אלה אורך חיים שימושיים שונה, או שהם מספקים הטבות בצורות שונות.

דוגמה 11(א): עלויות חידוש - אין דרישה חוקית

לכבשן לחימום מבנה אשר מושכר על ידי יחידת משנה במשרד ממשלתי למספר דיירים מהמגזר הממשלתי, יש ריפוד אשר יש להחליפו מסיבות טכניות כל חמש שנים. במועד הדיווח, הריפוד נמצא בשימוש מזה שלוש שנים.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אין מחויבות קיימת.

מסקנה - אין להכיר בהפרשה (ראה סעיפים 22 וכן 27 - 25).

אין להכיר בעלות החלפת הריפוד, מאחר שבמועד הדיווח אין מחויבות להחליף את הריפוד הקיים באופן עצמאי מהפעולות העתידיות של הישות - אפילו הכוונה שתהווה יציאה, תלויה בהחלטת הישות להמשיך ולהפעיל את הכבשן או להחליף את הריפוד. במקום להכיר בהפרשה, הפחתת הריפוד לוקחת בחשבון את הצריכה שלו, לכן, הוא מופחת על פני חמש שנים. עלויות החלפת הריפוד אשר מתהוות, מהוונות בהתאם לצריכה של כל ריפוד חדש ובאות לידי ביטוי בהפחתתו על פני חמש השנים הבאות.

דוגמה 11(ב): עלויות חידוש - דרישה חוקית

שירות המיפוי הממשלתי נדרש בהתאם לחוק, לשפץ את המטוסים המשמשים למיפוי אווירי, אחת לשלוש שנים.

ניתוח

מחויבות קיימת כתוצאה מאירוע מחויבות בעבר - אין מחויבות קיימת.

מסקנה - אין להכיר בהפרשה (ראה סעיפים 22 וכן 27 - 25).

עלויות שיפוץ המטוסים לא מוכרות כהפרשה מאותן הסיבות שלא מוכרות עלויות החלפת הריפוד כהפרשה בדוגמה 11(א). אפילו דרישה חוקית לשיפוץ אינה הופכת את עלויות השיפוץ להתחייבות, מאחר שלא קיימת מחויבות לשפץ את המטוסים באופן עצמאי מפעולות הישות העתידיות - הישות יכולה למנוע את היציאה העתידית באמצעות פעולותיה העתידיות, לדוגמה על ידי מכירת המטוסים.

נספח 4 - דוגמאות: גילויים

הנספח הוא להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקנים. מטרת הנספח היא להדגים את יישום התקנים ולסייע בהבהרת משמעותם.

להלן שתי דוגמאות לגילויים הנדרשים בסעיף 98:

דוגמה 1- אחריות

יחידת משנה במשרד ממשלתי אשר אחראית למניעת תאונות במקום העבודה מעניקה אחריות ללקוחותיה בעת מכירת מוצרי הבטיחות שלה. בהתאם לתנאי האחריות, יחידת המשנה נוטלת על עצמה לתקן או להחליף פריטים שאינם פועלים באופן משביע רצון, במשך שנתיים ממועד המכירה. במועד הדיווח, הוכרה הפרשה בגובה 60,000 ש"ח. ההפרשה לא הוונה מאחר שהשפעת ההיוון אינה מהותית. הגילויי כלול את המידע שלהלן:

הוכרה הפרשה בסכום של 60,000 ש"ח, בגין תביעות חזויות לאחריות אשר נובעות ממתן אחריות למוצרים שנמכרו במהלך שלוש השנים האחרונות. חזוי שמרבית היציאות יתהוו בשנת הכספים הבאה, וכל היציאות יתהוו במהלך שנתיים ממועד הדיווח.

דוגמה 2- עלויות הוצאה משירות פעיל

מדינה שבבעלותה מתקן למחקר, המשתמשת בכור גרעיני לפיתוח רדיו איזוטופים אשר נעשה בהם שימוש למטרות רפואיות, הכירה בשנת 2005 בהפרשה בגין עלויות הוצאה משירות פעיל בסכום של 300 מיליון ש"ח. אומדן ההפרשה יעשה בהנחה כי עלויות הוצאה משירות פעיל יתרחשו בעוד כ- 70 - 60 שנה. עם זאת, קיימת סבירות כי הפירוק לא יתרחש ב- 100 - 110 השנים הקרובות, במקרה זה הערך הנוכחי של העלויות יקטן באופן משמעותי. הגילויי כלול את המידע שלהלן:

הוכרה הפרשה בסכום של 300 מיליון ש"ח, בגין עלויות הוצאה משירות פעיל. עלויות אלה חזויות להתהוות בין השנים 2065 ו- 2075; עם זאת, קיימת אפשרות כי עלויות ההוצאה משירות פעיל לא יתרחשו עד השנים 2115 - 2105. אם העלויות היו נמדדות בהתבסס על הציפייה הרי שהן לא היו מתהוות בין 2115 - 2105, ההפרשה הייתה יורדת ל- 136 מיליון ש"ח. ההפרשה נערכה בהתבסס על הטכנולוגיה הקיימת, במחירים שוטפים והוונה תוך שימוש בשיעור ריבית להיוון של 2%.

להלן דוגמה לגילוי הנדרש בסעיף 109, בו לא ניתן חלק מהמידע שנדרש מאחר שהוא חזוי לפגוע באופן משמעותי בעמדתה של הישות.

דוגמה 3 - פטור מגילוי

סוכנות ממשלתית למחקר נמצאת במחלוקת עם חברה, אשר טוענת כי סוכנות המחקר הפרה זכויות יוצרים, בעת השימוש בחומר גנטי, ותובעת פיצויים בסכום של 100 מיליון ש"ח. סוכנות המחקר מכירה בהפרשה בגין האומדן הטוב ביותר למחויבות, אך לא נתנה את גילוי הנדרש לפי סעיפים 97 ו- 98 לתקן. הגילוי יכלול את המידע שלהלן:

כנגד הסוכנות עומדת תביעה משפטית, הקשורה למחלוקת עם חברה הטוענת כי הסוכנות הפרה זכות מיוחדת, והיא תובעת פיצויים בסכום של 100 מיליון ש"ח. לא ניתן גילוי למידע אשר נדרש בדרך כלל בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, מאחר ומידע זה עלול לפגוע באופן משמעותי בתוצאות התביעה המשפטית. לדעת מועצת המנהלים, הסוכנות יכולה להתגונן באופן מוצלח כנגד התביעה.

נספח 5 - דוגמה: ערך נוכחי של הפרשה

הנספח הוא להדגמה בלבד ואינו מהווה חלק מהתקנים. מטרת הנספח היא להדגים את יישום התקנים ולסייע בהבהרת משמעותם.

הדוגמאות הבאות מתארות את פקודות היומן שנרשמו בעת ההכרה לראשונה בערך הנוכחי של הפרשה ובהכרה העוקבת של עליה בערך הנוכחי של אותה הפרשה. העלייה בהפרשה מוכרת כהוצאת ריבית (סעיף 70).

הערך החזוי של הפרשה בתום השנה החמישית הוא 2,000 ש"ח. ערך חזוי זה לא הותאם בגין סיכון. שיעור היוון נאות, הלוקח בחשבון את הסיכון הקשור בתזרים המזומנים, הוערך ב - 12%. להלן פקודות היומן בגין ההפרשה והשינויים בערכה בכל אחת מהשנים:

סוף תקופת הדיווח השוטפת

ח' - הוצאה 1,134.85

ז' - הפרשה 1,134.85

סוף שנה 1

ח' - הוצאות ריבית 136.18

ז' - הפרשה 136.18

סוף שנה 2

ח' - הוצאות ריבית 152.52

ז' - הפרשה 152.52

סוף שנה 3

ח' - הוצאות ריבית 170.83

ז' - הפרשה 170.83

סוף שנה 4

ח' - הוצאות ריבית 191.33

ז' - הפרשה 191.33

סוף שנה 5

ח' - הוצאות ריבית 214.29

ז' - הפרשה 214.29

גידול:

	$2,000/(1.12)^5 = 1,134.85 =$ ערך נוכחי
136.18	$2,000/(1.12)^4 = 1,271.04 =$ ערך נוכחי
152.52	$2,000/(1.12)^3 = 1,423.56 =$ ערך נוכחי
170.83	$2,000/(1.12)^2 = 1,594.39 =$ ערך נוכחי
191.33	$2,000/(1.12)^1 = 1,785.71 =$ ערך נוכחי
214.29	$2,000/(1.12)^0 = 2,000.00 =$ ערך נוכחי

חישובים:

בתקופה השוטפת:
סוף שנה 1:
סוף שנה 2:
סוף שנה 3:
סוף שנה 4:
סוף שנה 5:

נספח 6 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפניה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
3. ההתייחסות ל"ממשלות בכל הרמות" בסעיף 7(ב) לתקן הבינלאומי הוחלפה בתקן זה במילים "שממשלה עשויה".
4. במשפט האחרון לסעיף 8 לתקן הבינלאומי ישנה התייחסות לפיה הטבות אלה מסווגות בדרך כלל כ"הגנה חברתית", "חינוך" ו"בריאות" במסגרת המושגית של סטטיסטיקות פיננסיות ממשלתיות של קרנות פיננסיות בינלאומיות, התייחסות זו הושמטה מתקן זה.
5. הדוגמה בסעיף 19(ב) לתקן הבינלאומי המופיעה בסוגריים בדבר דמי חופשה, הוחלפה בתקן זה במענקים.
6. ההתייחסות לישות ממשלתית מקומית בסעיף 38 לתקן הבינלאומי, הוחלפה בתקן זה בישות ממשלתית.
7. לסעיף 75 לתקן זה נוספה ההתייחסות הבאה: "הנחיות בדבר בחינת הערך בספרים של נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים והכרה בהפסדים מירידת ערך ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 21, ירידת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים".
8. ההתייחסות בסעיף 74 לתקן הבינלאומי לסוכנות, הוחלפה בתקן זה ביחידת משנה.
9. ההתייחסות בסעיף 92 לתקן הבינלאומי להצעות לתקני חשבונאות ממשלתיים, הושמטה מתקן זה.
10. סעיפים 110 - 111 לתקן הבינלאומי, אשר עוסקים בהוראות המעבר, הושמטו מתקן זה.
11. לתקן זה נוספו סעיפים 120 - 114 אשר עוסקים בשינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

נספח 7 - ההבדלים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים לבין תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37 (מתוקן 1998), הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 לבין תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19. הבדלים אלה מפורטים בנספח 6.

תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, מתבסס בעיקרו על תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 לבין תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37:

1. בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 נכללה פרשנות נוספת לזו של תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבוונאות בישויות ממשלתיות. במיוחד, סעיף התחולה בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 מבהיר כי התקן אינו חל על הפרשות וכן על התחייבויות תלויות הנובעות מהטבות לרווחת הציבור שסופקו על ידי הישות, ושעבורן הישות אינה מקבלת תמורה ישירה ממקבלי אותן הטבות, השווה בקירוב לערך הסחורות או השירותים שסופקו. עם זאת, אם הישות בוחרת להכיר בהפרשות בגין הטבות לרווחת הציבור, תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 דורש מתן גילויים מסוימים בנוגע לכך.
2. הכתיבה באותיות מודגשות בתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37 שונתה ופרשנות נוספת לזו הקיימת בתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37 נכללה בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 על מנת להבהיר כי, במקרה של חוזים שגלום בהם הפסד, יש להכיר במחויבות קיימת בניכוי השבות אשר מוכרות, כהפרשה.
3. בתחולת תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19, מובהר כי בעוד הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים הנובעים מהטבות לעובדים אינם נכללים בתחולת התקן, הוא חל עם זאת, על הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, הנובעים מהטבות בגין פיטורין כתוצאה משינוי מבני, אשר נדון בתקן.
4. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן שימוש במונחים כגון דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19; המונחים המקבילים בתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37 הם דוח רווח והפסד ומאזן.
5. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 19 כולל הגדרות של מונחים מקצועיים שנעשה בהם שימוש בתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 37, והגדרה נוספת של "חוזים שיש לבצעם".

6. הדוגמאות אשר מפורטות בנספח 3 הותאמו על מנת יותר לשקף בצורה טובה יותר את המגזר הממשלתי.

7. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19 כולל נספח נוסף (נספח 5) המדגים את פקודות היומן שנרשמו בעת ההכרה בשינויים בערך ההפרשה במהלך תקופת זמן, בשל השפעת גורם ההיוון.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ
ד"ר משה ברקת, רו"ח
רו"ח יגאל גוזמן
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רם לוי

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר
רו"ח איריס אלדר
רו"ח רויטל מדר דונסקוי

משקיפה

גבי עדי כהן מור

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים
רו"ח עובד בן דוד
רו"ח בועז דהרי
רו"ח גילי ויצמן
רו"ח ענת טרייבר
רו"ח יפית נומברג
רו"ח יוליה רבוי
רו"ח עדה רונן
רו"ח אביחי רוזוג